CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO

RASSEGNA DELLE PRONUNCE DELLA CORTE DI CASSAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

Questioni sostanziali e processuali

Anno 2020

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO

Rassegna delle pronunce della Corte di cassazione in materia tributaria

Anno 2020

DIRETTORE: *Maria Acierno*

AUTORI*: Fabio Antezza, Paolo Bernazzani, Rosaria Castorina, Gian Andrea Chiesi, Marina Cirese, Lorenzo Delli Priscoli, Milena d'Oriano, Giovanni Fanticini, Annamaria Fasano, Rosaria Giordano, Pierpaolo Gori, Annachiara Massafra, Maria Elena Mele, Antonio Mondini, Angelo Napolitano, Aldo Natalini, Stefano Pepe, Valeria Pirari, Eleonora Reggiani, Giacomo Stalla, Andrea Venegoni.*

A CURA DI: *Paola D'Ovidio*

INDICE GENERALE

INDICE GENERALE

PREFAZIONE XIX

INTRODUZIONE ALLA PRIMA EDIZIONE
LA FORMA DELL'ACQUA
(di Camilla Di Iasi)
1. L'importanza di una corretta e tempestiva informazione sul precedente ai fini del più pieno esercizio della funzione di nomofilachia. XXI
2. Le ragioni di una rassegna semestrale della giurisprudenza della Corte di cassazione specificamente dedicata alla materia tributaria. XXIV
3. Le principali caratteristiche della rassegna giurisprudenziale in presentazione. ……..……...…..XXVII

PARTE PRIMA
QUESTIONI DI CARATTERE GENERALE

CAPITOLO I
I PRINCIPI GENERALI
(di Rosaria Giordano)
1. Le fonti: la riserva di legge. 3
2. Efficacia nel tempo delle norme tributarie. 5
3. L'interpretazione delle disposizioni tributarie. 10
4. Principio di capacità contributiva. 13
5. Abuso del diritto ed elusione fiscale: brevi premesse. 18
5.1. I presupposti dell'elusione ed il riparto dell'onere della prova. 20
5.2. Contradditorio procedimentale. 21
5.3. Interpello per la disapplicazione delle norme antielusive ed impugnabilità dell'atto di diniego. 22
6. Legittimo affidamento del contribuente. 23
6.1. Casistica. 26
7. Principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente. 27
8. Principio di proporzionalità. 28

CAPITOLO II
LE FONTI INTERNAZIONALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO
(di Pierpaolo Gori)
1. Premessa. 33
2. Il diritto convenzionale: la CEDU. 33
2.1. Tutela sostanziale. 35
2.2. Tutela procedurale e processuale. 36
2.2.1. Art. 6 CEDU e contrasto pandemia Covid-19. 40
2.2.2. Rapporto tra procedimento penale e processo tributario. 40
2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU. 42
3. Convenzioni contro la doppia imposizione. 43
4. Fonti consuetudinarie. 45
4.1. Il segreto bancario. 45
4.1.1. Utilizzabilità nel processo tributario della prova acquisita *aliunde*. 46
5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni. 47
6. Il diritto UE: il Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE). 47
6.1. Principi generali e Carta dei diritti fondamentali (CDFUE). 50
6.1.1. L'art. 41 CDFUE e il diritto di parità delle armi. 50
6.1.2. L'art. 47 CDFUE e il rapporto con il diritto al contraddittorio endoprocedimentale 51
6.1.3. L'art. 50 CDFUE e il principio del *ne bis in idem*. 52

6.1.4. Il giudicato e i diritti fondamentali. 53
7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU). 54
7.1. La tutela procedurale. 54
7.2. La tutela sostanziale. 57
8. Principali direttive in materia tributaria. 58
8.1. Sesta direttiva IVA. 59
8.2. Direttiva di rifusione. 61
8.3. Direttive *self-executing*. 63
9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria. 64
9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di Cassazione. 65
9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi. 67
9.3. Interpretazione conforme e disapplicazione. 69

CAPITOLO III
CARATTERI DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E SOGGETTI PASSIVI DELL'IMPOSIZIONE
(di Rosaria Giordano – Antonio Mondini)
1. L'obbligazione tributaria: profili generali. 73
2. I soggetti passivi. I soggetti residenti. 73
2.1. I soggetti non residenti. 75
3. La solidarietà paritetica e dipendente. 76
4. La sostituzione tributaria e le ritenute. 81

CAPITOLO IV
LA DICHIARAZIONE
(di Giovanni Fanticini)
1. Premessa. 93
2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione. 93
3. Natura ed emendabilità della dichiarazione. 94
4. Termini e modalità di presentazione. 96
5. Controllo formale e liquidazione. 99

CAPITOLO V
L'ACCERTAMENTO
(di Rosaria Giordano)
1. Brevi premesse. 103
2. Istruttoria. Il principio del contraddittorio. 104
3. Accessi, ispezioni e verifiche. 104
4. Accertamenti cd. a tavolino. 111
5. Indagini bancarie. 112
6. Accertamento analitico-induttivo. 116
7. Accertamento induttivo «puro». 116
8. Accertamento sintetico. 121
9. Accertamento mediante studi di settore. 123
10. Accertamento parziale. 126
10.1. Accertamento integrativo. 127
11. Avviso di accertamento. Motivazione e sottoscrizione. 128
12. *Segue*. Termine di decadenza. 132
13. *Segue*. Notifica. 134
14. Autotutela dell'Amministrazione finanziaria. 139

CAPITOLO VI
ACCERTAMENTO CON ADESIONE
(di Fabio Antezza)
1. Premessa. 141
2. Il quadro normativo di riferimento e la sua ultraventennale evoluzione. 142
3. Ambito di applicazione. 144

4. L'effetto della non impugnabilità dell'accertamento (anche con riferimento alle istanze di rimborso)..... 146
5. L'istanza del contribuente: la sospensione del termine per impugnare ed il contraddittorio endoprocedimentale..... 147
6. La produzione degli effetti..... 149

CAPITOLO VII
LA RISCOSSIONE
(di Milena d'Oriano – Stefano Pepe)
1. Premessa. 151
2. Attività di riscossione mediante ruolo. 153
2.1 Ruolo ed estratto del ruolo e tutela giurisdizionale del contribuente..... 156
2.2 La decadenza dal potere di riscossione. 158
2.3 Le diverse forme di riscossione coattiva, questioni processuali..... 160
3. La cartella di pagamento. 164
3.1. Contenuto..... 167
3.2. Notificazione..... 176
3.3. La decadenza ex art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973. 193
4. L'avviso di intimazione..... 198
5. Il preavviso di fermo amministrativo..... 200
6. L'iscrizione ipotecaria. 204

CAPITOLO VIII
I RIMBORSI
(di Stefano Pepe)
1. Premessa: presupposti e limiti dei rimborsi d'imposta. 207
2. Rimborso delle imposte dirette..... 211
3. Rimborso delle imposte indirette. 212
3.1. Rimborso dell'IVA di gruppo. 213
3.2. Rimborso IVA e condono..... 217
4. Il procedimento di rimborso. 217
4.1. Posizione processuale del contribuente, in particolare sulla necessità di un obbligo di motivazione del provvedimento di diniego di rimborso..... 220

CAPITOLO IX
LE SANZIONI AMMINISTRATIVE
(di Maria Elena Mele)
1. Profili generali..... 223
2. Elemento soggettivo. 225
3. Responsabilità in solido..... 225
3.1. La responsabilità delle persone giuridiche. 225
4. Sanzioni irrogabili e regime del cumulo. 226
5. Cause di non punibilità..... 228
6. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni. 231
6.1. Rapporto tra procedimento amministrativo sanzionatorio e processo penale. 232
7. Ravvedimento operoso. 233
8. Definizione agevolata. 233
9. Le varie sanzioni amministrative 233

CAPITOLO X
I CONDONI
(di Maria Elena Mele)
1. *Ratio* dell'istituto..... 237
2. Ambito applicativo..... 238
2.1. La «pendenza della lite»..... 240
2.2. Segue. Profili processuali 240
3. Profili sostanziali..... 242

CAPITOLO XI
LE AGEVOLAZIONI
(di Eleonora Reggiani)

1. Definizione. ... 243
2. Interventi normativi di carattere generale. ... 245
3. Principi costituzionali di riferimento. ... 246
4. Delimitazione dell'ambito di osservazione. ... 248
5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta. ... 249
5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale. ... 249
5.2. Credito d'imposta e condono tombale. ... 250
5.3. Il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive. ... 252
5.4. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica. ... 252
5.5. Gli incentivi fiscali per il commercio. ... 254
5.6. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese. ... 255
5.7. Il credito d'imposta per l'attività di ricerca e di sviluppo. ... 256
5.7.1. *Segue*. L'introduzione del tetto massimo al credito di imposta fruibile. ... 257
5.8. Il credito d'imposta per incremento occupazionale. ... 259
5.9. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate. ... 260
5.10. Il credito d'imposta per gli esercenti attività di trasporto. ... 263
5.11. Il credito d'imposta per il costo del carburante e la gestione di alcuni impianti di riscaldamento. ... 266
6. Agevolazioni nella forma di esenzioni ovvero di riduzioni dell'imposta o della base imponibile. ... 268
6.1. Alcune esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. ... 268
6.2. Esenzioni e riduzioni di imposta in favore dello Stato, degli enti pubblici territoriali, di altri enti e delle fondazioni bancarie. ... 270
6.2.1. Le associazioni sportive dilettantistiche. ... 274
6.3. Le agevolazioni in favore della cooperazione. ... 275
6.4. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine. ... 277
6.5. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare. ... 278
6.6. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero. ... 279
6.7. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati. ... 282
6.7.1. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore. ... 284
6.8. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia. ... 286
6.9. Agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina e altre provvidenze nel settore agricolo. ... 287
6.10. L'esenzione dalle tasse automobilistiche per determinate categorie di veicoli. ... 294
6.11. Le agevolazioni fiscali per l'industria nel Mezzogiorno. ... 296
6.12. La detassazione del reddito d'impresa (e da lavoro autonomo). ... 297
6.13. Imposte ipotecarie e catastali e aliquote agevolate per l'acquisto di beni strumentali. ... 302
6.14. Le esenzioni riguardanti gli interessi delle obbligazioni pubbliche. ... 303
6.15. Le esenzioni per gli atti relativi allo scioglimento o alla cessazione degli effetti civili del matrimonio. ... 303
6.16. Lo "scudo fiscale" al rimpatrio di denaro o di altre attività finanziarie. ... 305
6.17. Agevolazioni e dazi *antidumping*. ... 306
6.18. Riqualificazione energetica e detrazioni d'imposta. ... 306
7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali. ... 307
7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia. ... 307
7.2. Le ulteriori misure in favore dei soggetti colpiti dall'eruzione dell'Etna del 2001 e del 2002. ... 311
7.3. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise. ... 312
7.4. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994. ... 313
7.5. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi. ... 314
8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA. ... 314
9. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese. ... 315
10. Il recupero degli aiuti di Stato. ... 319

PARTE SECONDA
LE IMPOSTE DIRETTE

CAPITOLO I
L'IRPEF
(di Paolo Bernazzani - Andrea Venegoni)
1. I redditi da lavoro autonomo. 327
2. I redditi da lavoro dipendente. 328
3. I redditi d'impresa. 330
4. (segue) Poste deducibili e norme agevolative... 335
5. I redditi di capitale. 341
6. I redditi diversi. 342
7. (segue) Plusvalenze. 343
8. I redditi fondiari. 345

CAPITOLO II
IRPEG ed IRES
(di Paolo Bernazzani – Andrea Venegoni)
1. Introduzione. 347
2. Poste deducibili. 347
3. Bilancio civilistico e fiscale. 349
4. Consolidato. 350
5. Operazioni tra società "madre" e "figlia". 351

CAPITOLO III
L'IRAP
(di Marina Cirese)
1. Premessa. 353
2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea. 355
3. Presupposto applicativo del tributo. 358
4. Determinazione della base imponibile. 365
5. Profili procedimentali. 371

PARTE TERZA
LE IMPOSTE INDIRETTE

CAPITOLO I
L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO
(di Rosaria Giordano)
1. Premessa. 379
2. Operazioni imponibili. 380
2.1. Determinazione della base imponibile ed aliquota applicabile. 389
2.2. Il regime speciale del margine. 391
3. Neutralità dell'imposta e diritto alla detrazione. 392
3.1. Le operazioni inesistenti. 401
4. Operazioni non imponibili. 407
4.1. Cessioni alle esportazioni. 408
5. Operazioni esenti. 412
5.1. Cd. *Pro-rata*. 414
6. Reverse charge. 415
7. Cessioni intracomunitarie. 418

CAPITOLO II
L'IMPOSTA DI REGISTRO
(di Giacomo Stalla – Lorenzo Delli Priscoli)

1. Struttura del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro (T.U.I.R.) e funzione dell'imposta. 421
2. Provvedimenti giudiziali. 423
3. Prescrizione e decadenza. 427
4. Eliminazione della presunzione legale di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore nominale degli stessi.. 428
5. Sanzioni. 428
6. Agevolazioni fiscali. 428
6.1. Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa. 428
6.2. Agevolazioni fiscali a favore di imprese il cui oggetto sia la rivendita di beni immobili. 431
6.3. Agevolazioni fiscali a favore di chi esercita direttamente l'attività agricola. 431
6.4. Agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi nei piani di recupero o in piani di edilizia residenziali. 432
6.5. Agevolazioni fiscali a favore di ONLUS. 432
7. Esenzioni a favore dello Stato. 433
8. Nullità o annullabilità dell'atto da registrare. 433
9. Acquisto per usucapione. 434
10. Procedure concorsuali. 435
11. Trasferimento di immobili. 437
11.1. Trasferimento di immobili ex art. 2932 c.c.. 437
11.2. Trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati. 437
11.3. Trasferimento di immobili con sovrastante fabbricato vetusto. 438
11.4. Trasferimento di immobili abusivi. 438
11.5. Trasferimento di immobili soggetti a vincoli. 438
11.6. Trasferimento di immobili per un valore dichiarato inferiore a quello reale 439
11.7. Trasferimento di immobili e solidarietà per il pagamento dell'imposta tra compratore e venditore. 439
11.8. Responsabilità solidale del notaio per il pagamento dell'imposta principale. 440
11.9. Trasferimento di immobili solo in parte edificabili. 440
11.10. Trasferimento di immobili a titolo gratuito 440
12. Contratti. 441
12.1. Contratti per persona da nominare. 441
12.2. Contratti di locazione. 441
13. Potere delle Commissioni Tributarie di modificare la stima operata dall'Ufficio. 442
14. Fideiussioni. 442
15. *Trust*. 443
16. Giurisdizione del giudice tributario per le controversie aventi ad oggetto la richiesta di rimborso dell'imposta di registro. 446
17. Cessione d'azienda. 447
18. Divisione ereditaria. 448
19. Obbligazioni solidali. 449
20. Tassazione per enunciazione e finanziamento della società da parte dei soci. 449
21. Procedura di registrazione telematica. 449
22. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare. 450
22.1. La rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale. 450
22.2. Il problema della retroattività dell'art. 1, comma 87, lett. *a)*, della l. n. 205 del 2017 modificativo dell'art. 20 del d.P.R. 131 del 1986. L'intervento dell'art. 1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018. 455
22.3. Norma di mera qualificazione o antielusiva? Il rapporto tra l'art.20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'art.10 bis della l. n. 212 del 2000. 456
22.4 Le questioni di legittimità costituzionale del novellato art.20 d.P.R. n. 131 del 1986. 459
22.5. Le prospettive dell'interpretazione negoziale ex art.20 d.P.R. 131/86 dopo gli interventi della Corte Costituzionale. 462

CAPITOLO III
L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE
(di Valeria Pirari)
1. Premessa. 467
2. Il calcolo dell'imposta. 470
3. Il previgente d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637: la liquidazione dell'imposta e la decadenza dall'azione della finanza; la rettifica del valore della quota sociale, indicato dagli eredi nella denuncia di successione. 472
4. Liberalità indirette. 473
5. Il vincolo di destinazione: il *trust*. 473
6. Il patto di famiglia. 477

CAPITOLO IV
I DAZI DOGANALI
(di Aldo Natalini)
1. Premessa. 479
2. Regimi doganali e presupposto impositivo: la dichiarazione doganale. 480
2.1 Sanzioni connesse alla dichiarazione doganale. 483
3. Soggetti passivi dell'obbligazione doganale: importatore, rappresentante diretto e indiretto. 484
4. Base imponibile. 488
4.1. Classificazione tariffaria e nomenclatura combinata. 491
4.2 Origine delle merci: l'origine preferenziale. 493
4.3. La daziabilità delle royalties. 496
5. Dazi *antidumping* e dazi agevolati. 498
6. Obbligazione da fatto illecito: introduzione di merce irregolare e sottrazione al controllo doganale. 499
7. Procedimento tributario doganale: l'accertamento. 501
7.1 Contestazione a posteriori e buona fede. 504
7.2 Contraddittorio doganale e prova di resistenza. 507
7.3 Riscossione. 510
7.4 Rimborso. 512
7.5 Prescrizione e decadenza. 513

CAPITOLO V
LE ACCISE
(di Annachiara Massafra)
1. Premessa. 517
2. Ambito applicativo. 518
3. Esigibilità dell'imposta. 520
4. Esenzioni. 523
5. Agevolazioni. 526
6. Il rimborso delle accise. 527
7. La prescrizione. 529
8. Sanzioni. 530
9.Accertamento e questioni procedurali. 534

PARTE QUARTA
LE IMPOSTE LOCALI

CAPITOLO I
L'ICI
(di Annamaria Fasano)
1. Inquadramento. 539
2. Base imponibile. 541
3. I vincoli di edificabilità. 546
3.1. Verde pubblico attrezzato. 549
4. Le rendite catastali. 550
5. La soggettività passiva. 553

6. Le aree pertinenziali. 556
7. Le esenzioni: casistica. 556
8. Le agevolazioni. 567
9. ICI ed aree demaniali. 569
10. Avviso di liquidazione ed accertamento. 570
11. L'ICI ed il giudicato. 572
12. ICI e rimborsi. 573

CAPITOLO II
LA TARSU, LA TIA E LA TARI
(di Annamaria Fasano)
1. Inquadramento. 575
2. La TARSU: presupposti. 577
3.TARSU: casistica. 581
3.1. Esercizi alberghieri. 581
3.2. Porti turistici. 582
3.3.Depositi temporanei. 583
3.4. Garage. 584
3.5. Strutture penitenziarie. 585
3.6. Stabilimento balneare con annesso ristorante sottoposto a sequestro preventivo ex art. 321 c.p.c. 585
3.7. Consorzi. 585
4. Esenzioni. 586
5. Rifiuti speciali non assimilati. 587
6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani. 589
7. Imballaggi terziari e secondari. 591
8. La TIA. 594
9. Questioni di giurisdizione. 595
10. La TIA-2. 597
11. La TARI. 598

CAPITOLO III
L'IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E I DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI
(di Rosaria Castorina)
1. Imposta comunale sulla pubblicità: presupposti. 601
2. Base imponibile e superficie tassabile. 604
2.1. Marchio commerciale. 606
3. Tariffe. 609
4. Diritti sulle pubbliche affissioni. 609

PARTE QUINTA
IL PROCESSO

CAPITOLO I
LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA
(di Rosaria Giordano)
1. Premessa. 613
2. La natura tributaria della pretesa. 614
3. Atti della fase della riscossione. 618
4. Esecuzione forzata. 619
5. Atti di classamento. 624
6. Casistica. 626
7. Profili processuali. 628

CAPITOLO II
IL PROCESSO DI PRIMO GRADO
(di Angelo Napolitano)

1. Gli atti impugnabili. 631
2. Il ricorso. 653
2.1. Difesa tecnica. 659
2.2. Notificazione. 661
2.3. Costituzione in giudizio e poteri delle parti. 665
3. Competenza. 668
4. Istruttoria. 669
5. Decisione. 675
6. Vicende anomale. 679

CAPITOLO III
LE IMPUGNAZIONI
(di Gian Andrea Chiesi)

1. Profili generali. 687
1.1. La notifica degli atti di impugnazione. 688
1.2. Limiti di ammissibilità delle impugnazioni incidentali tardive. 690
2. Appello. 691
2.1. La specificità dei motivi. 693
2.2. Riproposizione delle difese assorbite. 694
2.3. Termine per la proposizione. 694
2.4. Difesa tecnica. 696
2.4.1. *Segue*. La creazione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione ed i riflessi sui processi in corso. 696
2.5. *Nova* in appello. 698
3. Il giudizio di cassazione. 700
4. Il giudizio di rinvio. 705
5. La revocazione. 706

CAPITOLO IV
LITISCONSORZIO NECESSARIO
(di Eleonora Reggiani)

1. Premessa. 709
2. La fondamentale pronuncia delle Sezioni Unite. 710
3. Sintesi delle questioni affrontate. 712
4. Le obbligazioni tributarie solidali. 713
5. Gli atti di imposizione nei confronti delle società di persone e dei loro soci. 714
5.1. Imposte sui redditi, ILOR e IRAP. 716
5.2. L'IVA. 718
6. Gli atti d'imposizione nei confronti delle società di capitali e dei loro soci. 719
7. L'estinzione delle società nel corso del processo tributario. 719
8. Crediti e debiti tributari di società estinte. 720
9. Il consolidato nazionale. 722
10. Gli atti di classamento di immobili. 724
11. Litisconsorzio necessario e giudizi d'impugnazione. 726
12. Altre questioni. Rinvio. 728

CAPITOLO V
IL GIUDICATO
(di Rosaria Castorina)

1. Profili generali. 729
1.1. Limiti oggettivi. 730
1.2. Limiti soggettivi. 738

CAPITOLO VI
IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA
(di Rosaria Giordano)

1. Premessa. 743
2. Presupposti per la proposizione del ricorso. 744
3. Oggetto del giudizio di ottemperanza. 745
4. Procedimento. 747
5. Regime dei provvedimenti pronunciati nel giudizio di ottemperanza. 748

PREFAZIONE

La rassegna tributaria diventa annuale ed assume sempre maggiore rilevanza nell'ambito dell'ampia produzione scientifica di carattere tematico che proviene dall'Ufficio del Massimario. La più estesa dimensione temporale corrisponde all'esigenza di tracciare il percorso dell'intervento nomofilattico con maggiore respiro e sistematicità rispetto alla frazione temporale più limitata del passato.

Sorta da una felicissima intuizione di Camilla Di Iasi, che ha diretto l'ufficio del Massimario qualche anno fa, allo scopo di fornire uno strumento agile e completo per l'aggiornamento costante e la formazione di un sempre maggior numero di giudici tributari di legittimità e di merito, la Rassegna è diventata una produzione "continuativa" che, per esprimere tutta la ricchezza degli orientamenti e la reale complessità della materia, predilige da quest'anno la cadenza annuale, conservando la composizione mista dei contributi, provenienti da componenti dell'ufficio del Massimario e da consiglieri della sezione.

Quest'ultima caratteristica, ovvero la costante vocazione polifonica del testo, rivela un profilo d'indubbia originalità che ne potenzia l'utilità didascalica e la pluralità degli approcci scientifici.

La sezione tributaria, del resto, fruisce da tempo, del fondamentale apporto dei giudici del Massimario applicati ai collegi, così da costituire terreno particolarmente fertile per l'elaborazione comune di un sistema di precedenti tendente alla stabilità. Alcuni dei consiglieri che, con grande generosità, hanno voluto partecipare alla Rassegna, provengono dal Massimario a sottolineare ulteriormente la costante e proficua collaborazione tra il nostro ufficio e la sezione.

L'introduzione di Camilla di Iasi alla prima edizione, che conserviamo anche in quest'ultima rassegna 2020, esprime in modo esemplare la genesi e le ragioni dell'impegno scientifico di tutti gli autori cui rivolgo un sincero ringraziamento e che è bene menzionare singolarmente:

Paola D'Ovidio che con il suo prezioso lavoro di coordinamento ha consentito di realizzare il volume, nonostante la straordinarietà di quest'anno 2020;

Fabio Antezza, Paolo Bernazzani, Gian Andrea Chiesi, Marina Cirese, Milena d'Oriano, Giovanni Fanticini, Rosaria Giordano, Annachiara Massafra, Angelo Napolitano, Aldo Natalini, Stefano Pepe, Valeria Pirari, Eleonora Reggiani e Andrea Venegoni dell'ufficio del Massimario.

Un ringraziamento particolare ai consiglieri della sezione tributaria che hanno voluto collaborare alla Rassegna: Rosaria Castorina, Lorenzo Delli Priscoli, Anna Maria Fasano, Pierpaolo Gori, Antonio Mondini e Giacomo Stalla.

Infine, desidero ringraziare per l'assistenza informatica l'operatore giudiziario Giulio Angeloro, che con la sua professionalità e competenza ha collaborato alla rifinitura dell'*editing*.

Roma, giugno 2021.

Maria Acierno

INTRODUZIONE ALLA PRIMA EDIZIONE

LA FORMA DELL'ACQUA

(di Camilla Di Iasi)

SOMMARIO: 1. L'importanza di una corretta e tempestiva informazione sul precedente ai fini del più pieno esercizio della funzione di nomofilachia. – 2. Le ragioni di una rassegna semestrale della giurisprudenza della Corte di cassazione specificamente dedicata alla materia tributaria. – 3. Le principali caratteristiche della rassegna giurisprudenziale in presentazione.

1. L'importanza di una corretta e tempestiva informazione sul precedente ai fini del più pieno esercizio della funzione di nomofilachia.

Se è vero che i principi di diritto elaborati dalla giurisprudenza di legittimità ed assunti come regola di giudizio della fattispecie, pur formalmente esterni al sistema delle fonti, sono in concreto idonei a completare, attraverso l'interpretazione, la fattispecie normativa concorrendo a fornire al giudice la regola di giudizio per decidere il caso sottoposto alla sua cognizione, è anche vero che il vincolo costituito dal precedente di legittimità nel nostro ordinamento è essenzialmente indiretto e strettamente legato al corretto sviluppo del meccanismo processuale.

La funzione nomofilattica attribuita alla Corte di cassazione dalla legge sull'ordinamento giudiziario è infatti funzione articolata e complessa, non per ciò solo comportante un vincolo al precedente inevitabilmente debole o «più debole», ma certo richiedente impegno costante per la sua piena esplicazione, essendo l'intensità del suddetto vincolo in definitiva rimessa alla stessa Corte e al modo in cui essa intende (o riesce ad) interpretare il proprio ruolo istituzionale, posto che, se tale vincolo è immanente al processo, la sua intensità sarà direttamente proporzionale alla coerenza con la quale la Corte esercita i propri poteri di cassazione, alla chiarezza con la quale esplicita le ragioni poste a base delle proprie decisioni, nonché all'affidabilità degli strumenti di cui si serve per rendere noti gli orientamenti giurisprudenziali espressi.

È perciò fondamentale che la Corte verifichi costantemente la sussistenza delle condizioni per la più ampia esplicazione della propria funzione di nomofilachia. Coerenza e prevedibilità della giurisprudenza di legittimità costituiscono infatti il primo e più importante strumento di attuazione del principio costituzionale di uguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (siccome interpretata ed applicata) laddove l'incoerenza ed imprevedibilità della giurisprudenza non possono che creare situazioni di disuguaglianza, e, in una spirale perversa, determinare aumento del contenzioso (con deleteri effetti sulla ragionevole durata dei processi) incentivando

ricorsi meramente «esplorativi» e vanificando l'effetto disincentivante che potrebbe derivare da una giurisprudenza consolidata.

Senza contare che l'imprevedibilità della giurisprudenza in settori come quello finanziario o tributario (unitamente alla frequenza dei mutamenti della relativa legislazione - con conseguente necessità di successive interpretazioni sistematiche - ed all'alto tasso di tecnicismo riscontrabile nella legislazione in materia) potrebbero determinare incertezze nei rapporti giuridici, sfiducia nei mercati e perplessità negli investitori, con potenziali ricadute non secondarie sull'economia.

Naturalmente presupposto indefettibile della più ampia efficacia (ancorché solo «persuasiva») del precedente non può che essere la corretta e completa conoscenza di esso innanzitutto da parte degli stessi giudici di legittimità perché possano, in assenza di ragioni per discostarsene, irrobustire l'orientamento espresso in modo da conservare continuità e coerenza alla propria giurisprudenza.

Quanto precede evidenzia la lungimiranza del legislatore del 1924 che, all'indomani della unificazione delle varie Corti nella cassazione di Roma, istituì un ufficio destinato a collaborare per la compiuta realizzazione della funzione di «*mantenere l'esatta osservanza delle leggi*» già attribuita alla Cassazione dal primo ordinamento giudiziario dello Stato italiano (r.d. n. 2626 del 1865).

La previsione è stata riproposta nella legge sull'ordinamento giudiziario del 1941, dove, subito dopo l'art. 65 (prevedente l'attribuzione alla Corte di cassazione del compito di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonché l'unità del diritto oggettivo nazionale), all'art. 68 è istituito l'Ufficio del Massimario e del Ruolo come strumento inteso a contribuire alla realizzazione della Corte di cassazione che in quegli anni immaginavano Piero Calamandrei e Mariano D'Amelio e che poi, anche grazie allo stesso Calamandrei, trovò attuazione nella Costituzione repubblicana attraverso la previsione della generalizzata ricorribilità in cassazione per violazione di legge ed il connesso obbligo di motivazione di tutti i provvedimenti giurisdizionali.

Ancora oggi l'Ufficio del Massimario ha il compito di realizzare i presupposti indispensabili alla effettività della funzione di nomofilachia attribuita alla Corte di cassazione: coerenza delle decisioni, corretta enucleazione dei principi di diritto in esse applicati, attuazione di tutte le condizioni idonee a favorirne la conoscenza, comprensione e diffusione.

Ma se l'esigenza di conoscenza dei propri precedenti era fondamentale per la Corte nel 1924 e ancora nel 1941, lo è tanto più oggi, se si pensa che solo con riguardo al settore civile nel 2017 sono stati emessi in cassazione 31240 provvedimenti e che l'archivio informatico delle massime comprende ben 4830 documenti (non riguardanti l'intera produzione esaminata dall'Ufficio del Massimario negli anni ma solo le pronunce per le quali si è ritenuta opportuna la massimazione, per la riscontrata rilevanza nomofilattica).

Con questi numeri la conoscenza del precedente che va garantita dall'Ufficio del Massimario deve essere «effettiva», deve cioè porre la Corte in grado di governare la propria giurisprudenza e presuppone perciò che tutti i precedenti vengano letti e

interpretati al fine di individuare il principio di diritto applicato nonché studiati nei reciproci rapporti di conformità, difformità, contiguità, provvedendo volta per volta a segnalare con apposite relazioni i contrasti riscontrati, l'eventuale intervenuta composizione dei medesimi ad opera delle Sezioni Unite ovvero l'esistenza, in relazione ad alcune questioni, di una giurisprudenza articolata, composita, non sempre chiaramente univoca, talora attraversata da discontinuità non frontali, ad esempio a causa di contrasti non riguardanti direttamente i principi di diritto applicati, bensì i presupposti giuridici delle decisioni assunte.

Naturalmente questo compito dell'Ufficio del Massimario è cambiato nel tempo in relazione al mutamento dei mezzi di comunicazione utilizzati (basti pensare a computer e archivi informatici) nonché al numero (oggi assolutamente spropositato) di sentenze emesse dalla Corte, imponendo all'Ufficio la ricerca di strumenti sempre più incisivi per veicolare una conoscenza tempestiva, corretta e mirata, che renda più facile controllare la mole di informazioni sulla giurisprudenza di legittimità esaminata e diffusa in primo luogo attraverso il sistema Italgiure.

Se è vero infatti che, come già evidenziato, il vincolo persuasivo costituito dal precedente di legittimità non può prescindere innanzitutto dalla conoscenza del medesimo e quindi dall'informazione su di esso, è anche vero che l'evoluzione degli strumenti di informazione nella nostra società non può non avere influenza sulla formazione del precedente e sull'attività dell'Ufficio del Massimario intesa alla sua diffusione.

Non può infatti ignorarsi che, come è stato detto, se l'informazione è potere, di fronte ad un eccesso di informazione potere significa innanzitutto sapere che cosa ignorare.

Né può trascurarsi che, rispetto alle informazioni rivenienti da un enorme archivio informatico contenente tutto e il contrario di tutto, novelli Frankenstein potrebbero ritenersi autorizzati a costruirsi un precedente «fai da te» utilizzando l'archivio informatico come una scatola del lego.

È dunque essenziale che l'Ufficio del Massimario si faccia carico non solo dell'informazione sul precedente ma anche dei rischi dell'eccesso di informazione riveniente dall'archivio informatico ed è per questo che, dall'inizio dell'anno in corso, si è ritenuto necessario prevedere una serie di «guide» alla lettura dei precedenti attraverso rassegne di giurisprudenza periodiche e mirate le quali, rispetto alla sola informazione fornita col sistema *Italgiure*, pongono l'utente in condizione di conoscere cosa cercare e, a seconda delle caratteristiche delle differenti rassegne, forniscono anche diverse chiavi di lettura suscettibili di suggerire nuovi angoli visuali e differenziati approcci all'informazione.

La prima (e fino a quest'anno unica) rassegna giurisprudenziale redatta dall'Ufficio del Massimario è stata la rassegna annuale della giurisprudenza civile (comprensiva di quella tributaria) e penale della Corte che nacque da una intuizione di Stefano Evangelista, indimenticato direttore del Massimario nei primi anni di questo millennio, il quale nel 2004 riprese un'attività che negli anni precedenti era stata realizzata in maniera discontinua e con differenti impostazioni.

Il tempo da allora trascorso e le mutate caratteristiche del contenzioso in questi ultimi anni, soprattutto in relazione alla lievitazione del numero di sentenze prodotte dalla Corte di cassazione ed alla necessità di governarlo anche attraverso l'attenta individuazione di strumenti di conoscenza specifici e mirati, ha indotto l'Ufficio del Massimario nel corso di quest'anno a prevedere una diversificazione delle informazioni periodiche sulla giurisprudenza di legittimità soprattutto in relazione alla considerazione che la rassegna annuale si aggiunge a numerose raccolte di giurisprudenza anche *on line* che riportano le informazioni in tempi brevissimi ed alla constatazione che in alcuni settori dell'ordinamento la giurisprudenza si è rivelata poco stabile, col rischio di rapida obsolescenza di una rassegna che riporti informazioni risalenti all'anno trascorso e rivelatesi in tutto o anche solo in parte superate.

Si è previsto, pertanto, che l'Ufficio del Massimario debba sempre fornire una puntuale informazione immediata (non solo con la massimazione continua di tutte le decisioni rilevanti ai fini nomofilattici via via pubblicate e la diffusione delle stesse tramite il sistema *Italgiure* ma anche) attraverso la previsione di rassegne più frequenti, nonché più specifiche in relazione a singole materie, ferma restando in ogni caso la necessità della rassegna annuale, che tuttavia non può e non deve più essere finalizzata alla semplice informazione sul precedente ma deve costituire lettura critica della giurisprudenza in un periodo di tempo significativo, fondamentale per evidenziare tendenze e spinte evolutive, in quanto comportante un'analisi sistematica ed argomentata dei percorsi ermeneutici e delle relative dinamiche intesa a cogliere le linee guida espresse in un consistente arco temporale.

Mutate quindi le finalità e le caratteristiche della rassegna annuale pubblicata dal Poligrafico dello Stato, accanto ad essa è stata prevista, sin dallo scorso mese di maggio, la redazione di una rassegna mensile della giurisprudenza civile di legittimità divisa per sezioni, quanto al diritto sostanziale, e proposta secondo un indice tematico, quanto al diritto processuale. Tale rassegna è distribuita per posta elettronica a tutti i magistrati della Corte ed è immediatamente fruibile mese per mese da tutti gli interessati in quanto immessa sul sito della Corte di cassazione e sul portale del Massimario.

Si è poi ritenuto che, in relazione ad alcune particolari emergenze giurisprudenziali connesse a specifici settori, l'immediata fruibilità di una rassegna monotematica veloce ed organica riportante tutta la giurisprudenza relativa a ben individuate problematiche avrebbe potuto essere di grande utilità. È nata così la rassegna della giurisprudenza di legittimità sul processo civile telematico pubblicata *on line* all'inizio dell'estate sul portale del Massimario e sul sito della Corte ed è in corso di realizzazione una rassegna giurisprudenziale in tema di protezione internazionale.

2. Le ragioni di una rassegna semestrale della giurisprudenza della Corte di cassazione specificamente dedicata alla materia tributaria.

Un discorso a parte merita l'informazione giurisprudenziale in materia tributaria.

Fino ad oggi nella annuale rassegna civile della giurisprudenza di legittimità risultavano comprese anche le decisioni emesse dalla sezione tributaria e dalla corrispondente sottosezione della sesta sezione civile della Corte.

L'idea di cominciare quest'anno a predisporre una rassegna esclusivamente relativa al settore tributario che tenga conto delle peculiarità, delle caratteristiche, dei tempi e soprattutto dei numeri riguardanti la materia, nasce innanzitutto dalla constatazione che il numero delle pronunce della sezione tributaria da valutare per la rassegna annuale è risultato elevatissimo rispetto a quello delle altre sezioni civili della Corte, nonché dalla considerazione che i tempi e le modalità di redazione della rassegna annuale non sembrano rispondere alle specifiche esigenze di informazione relative alle controversie tributarie.

Si è prevista pertanto da quest'anno anche la redazione di una rassegna specialistica per la giurisprudenza di legittimità relativa al settore tributario a cadenza non annuale ma semestrale, ritenendo che la relativa informazione debba essere necessariamente differenziata non solo in considerazione delle peculiarità della materia ma anche delle caratteristiche costitutive ed organizzative della sezione tributaria.

È noto infatti che con la soppressione della Commissione Tributaria Centrale si finì di fatto per scaricare sulla Corte di cassazione un numero incontrollabile di processi senza un corrispondente adeguato aumento di organico. I Primi Presidenti della Corte succedutisi nel tempo ritennero che dotare la neo istituita sezione tributaria di un organico più adeguato al numero di processi da trattare avrebbe reso problematica la gestione del lavoro in tutte le altre sezioni e scelsero pertanto di lasciare alla sezione tributaria un numero assai esiguo di consiglieri in attesa che il legislatore provvedesse a dotare la nuova sezione dell'organico necessario.

Tanto non avvenne, e negli anni la sezione tributaria della Corte, nonostante l'enorme mole di lavoro svolta dai magistrati ad essa addetti, ha accumulato un arretrato di dimensioni consistenti. Così, tra errori di prospettiva, ripensamenti e sottovalutazioni, si è arrivati ad una pendenza assai elevata in una materia in cui le decisioni devono essere tempestive e la relativa conoscenza va veicolata in maniera corretta, completa e rapida, anche per i possibili effetti negativi sulla stabilità della giurisprudenza e perciò, indirettamente, sull'economia.

La situazione della sezione tributaria della Corte merita perciò di essere considerata con estrema attenzione ma senza allarmismi, tenendo presente che oggi, attraverso una migliore programmazione del lavoro grazie ad un ufficio spoglio coordinato da magistrati della sezione con l'apporto di magistrati del Massimario e tirocinanti, un aumento razionale (anche se assai rilevante e spesso eccessivo) del carico di lavoro di ciascun consigliere, un aumento dell'organico (sia pure almeno in parte realizzato anche in maniera estemporanea, ad esempio inserendo nei collegi

della sezione tributaria magistrati di altre sezioni che, su sollecitazione del Primo Presidente, si rendono disponibili a tenere, in aggiunta al proprio carico di lavoro, una o due udienze all'anno presso la sezione tributaria) si è quasi raggiunto il pareggio tra i processi sopravvenienti e quelli smaltiti annualmente. Pertanto, non resta al legislatore che risolvere il problema dell'arretrato accumulatosi in anni di miope gestione delle risorse con provvedimenti *una tantum* (del tipo di quello – allo stato non risolutivo per lo scarso numero di adesioni da parte degli interessati – prevedente la figura dei cd. magistrati ausiliari, ossia magistrati non più in servizio che per legge, dopo il pensionamento ed entro un certo limite di età, possono essere inseriti nei collegi della sezione tributaria partecipando alla redazione delle relative sentenze).

Ciò naturalmente non risolve ma anzi acutizza il problema del controllo della produzione giurisprudenziale della sezione tributaria ai fini della relativa informazione, sia per il numero elevato delle pronunce sia per le peculiari caratteristiche della materia connesse ad una legislazione sensibile ad una serie di contingenze, perciò assai mutevole ed in parte condizionata (almeno per i tributi armonizzati) anche da determinazioni extranazionali, sia infine per il fatto che gran parte dei magistrati addetti alla sezione non ha acquisito un pregressa esperienza professionale specifica in materia e per questo motivo, oltre che per l'eccessivo carico di lavoro, tende a chiedere appena possibile la destinazione ad altra sezione, con conseguente elevato indice di ricambio dei magistrati addetti e connessa necessità di procedere periodicamente alla «professionalizzazione» (nella materia tributaria e nel giudizio di legittimità) di consiglieri di nuova nomina.

Peraltro, all'enorme carico di lavoro ed alle variegate esperienze professionali dei magistrati che a diverso titolo sono chiamati a comporre i collegi della sezione tributaria si aggiunge, per chi è portatore di una preparazione giuridica «classica», quella indecifrabile sensazione di provvisorietà riveniente dall'applicazione di una disciplina soggetta a pressioni eterogenee che induce ad identificare il diritto tributario come scienza del contingente, insofferente ad ogni tentativo di sistematizzazione.

Tale articolata situazione si determina con riguardo ad un settore in relazione al quale, per la complessità tecnica e la periodica mutevolezza della disciplina nonché per l'incidenza indiretta delle decisioni sulle finanze dello Stato e più in generale sull'economia, l'informazione sul precedente deve essere rapida, completa, immediatamente comprensibile e correttamente inquadrabile nell'ambito della produzione giurisprudenziale in materia.

La considerazione delle esposte problematiche e della difficoltà di esplicare al meglio la funzione di nomofilachia nella descritta situazione si scontra infatti con la consapevolezza che proprio in questo contesto il funzionamento del meccanismo nomofilattico è fondamentale: per quanto datata, la previsione dell'art. 65 della legge sull'ordinamento giudiziario rispecchia infatti esigenze di stabilità del contesto socio-economico e, al contempo, di uguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge, che sono assolutamente attuali, soprattutto nelle democrazie complesse che si muovono in circuiti globalizzati dove il disordine nella produzione delle regole e l'eventuale

estemporaneità delle relative interpretazioni rischiano di compromettere la fiducia nella giustizia e quindi la stessa base delle istituzioni democratiche.

3. Le principali caratteristiche della rassegna giurisprudenziale in presentazione.

Le peculiari esigenze informative derivanti dalle descritte caratteristiche della giurisprudenza di legittimità in materia hanno dunque, come sopra rilevato, imposto all'Ufficio del Massimario di pensare a strumenti di informazione specifici e mirati per il settore tributario.

Si è in particolare ritenuto che, ferma restando l'informazione proposta con la rassegna mensile prevista per la giurisprudenza di tutte le sezioni della Corte, non sarebbe stata invece utile una rassegna annuale, troppo estesa nel tempo rispetto ad una disciplina soggetta a frequenti cambiamenti e troppo sovrabbondante in ragione del taglio critico-ricostruttivo per essa da ultimo previsto.

Si è pertanto pensato di affiancare alla rassegna mensile una rassegna semestrale, dedicata esclusivamente alla materia tributaria e non appesantita da notazioni critiche ma corredata dall'opportuno inquadramento normativo e da tutti i necessari riferimenti anche alla giurisprudenza della Corte costituzionale e delle Corti sovranazionali, così da fornire uno strumento di conoscenza veloce, maneggevole anche nell'eventuale formato cartaceo, chiaro, completo e facilmente fruibile sia dagli esperti della materia che dagli studiosi del diritto provenienti da altre esperienze professionali, dagli addetti ai lavori ma anche dagli stessi contribuenti.

Si è posto quindi innanzitutto il problema di usare un linguaggio adeguato alle finalità della comunicazione ed alle caratteristiche della materia, la cui relativa modernità rispetto alle ascendenze romanistiche di altri settori del diritto nazionale ed il cui minore formalismo – determinati anche dalla necessità di rispondere ad esigenze pratiche contingenti e di confrontarsi con regolamenti e legislazioni sovranazionali assai spesso caratterizzate da maggiore semplificazione e asciuttezza – non possono non influenzare in parte anche la stessa comunicazione scritta in materia.

Ogni comunicazione è infatti un'esperienza sintetica che tuttavia non può sottrarsi ad un approccio analitico destinato ad attraversare i prismi più sensibili della corrispondente cultura e del relativo veicolo di trasmissione, il linguaggio.

Emergono così le principali caratteristiche di questa rassegna.

Come rilevato, non si tratta di una rassegna critica ma piuttosto di un «racconto» giurisprudenziale che di semestre in semestre dovrebbe accompagnare attraverso la giungla delle decisioni di legittimità in materia fornendo la semplice istantanea, il più possibile neutra, di una realtà in movimento e cercando tuttavia di cogliere il senso e l'essenza di quel movimento.

Rispetto ad una materia fluida, che sotto diversi profili non conosce regole «stabili», una lettura sobria e piana della giurisprudenza allo stato dell'arte costituisce infatti il primo tassello in vista di una sistematizzazione possibile. E costituisce anche

il primo tentativo di rendere *friendly* pure per i non specialisti una materia a volte ostica, ad esempio venendo incontro alle iniziali esigenze di orientamento anche dei magistrati della Corte provenienti da altre esperienze professionali o dei magistrati ausiliari di recente nomina.

Si tratta di una lettura della giurisprudenza di legittimità relativa al periodo in osservazione accompagnata dal riferimento, ove necessario, alle relative norme ma senza ulteriori appesantimenti intesi a dare forma alla fluidità del materiale giurisprudenziale esaminato: la mano leggera dei redattori porta infatti in evidenza la «forma dell'acqua» senza che essa dipenda dalla forma del recipiente che la contiene, essendosi all'uopo utilizzata una rassegna duttile, che non impone il proprio pensiero ma registra quello che risulta dallo stesso espandersi del materiale di riflessione proposto. È così che una materia fluida e in movimento prende forma, diventa racconto giurisprudenziale, trova da sé le risposte ad alcuni interrogativi, riesce a farsi a suo modo sistema.

La rassegna è stata realizzata non solo dai magistrati del Massimario ma anche dai colleghi che sono stati al Massimario e sono ormai consiglieri della Corte nonché da alcuni consiglieri della sezione tributaria che neppure sono mai stati al Massimario, e questa voglia di «esserci», di partecipare fin dalla sua genesi ad un progetto culturale innovativo caricandosi di un lavoro aggiuntivo rispetto a quello ordinario, già di per sé considerevole, testimonia del successo dell'iniziativa volta alla realizzazione di un'opera collettiva che naturalmente acquista in termini di ricchezza grazie ai molti e diversi contributi e tuttavia non risente in termini di coerenza per eventuali difetti di coordinamento e ripetizioni, non sempre queste ultime rivelandosi effetto della giustapposizione di contributi diversi ma più spesso costituendo la prova dell'apertura del lavoro, delle diverse voci e punti di vista che l'hanno composto, dell'aria che circola in esso.

Proprio questa coralità della sua genesi ha infatti consentito (pur con i comprensibili problemi di organizzazione che non vanno sottovalutati) la maggiore circolazione delle idee e la minore formazione di compartimenti stagni, indicando l'unica strada attraverso la quale il diritto tributario potrà mai farsi sistema, non chiuso ma aperto, come deve essere una disciplina trasversale e proiettata verso il futuro.

In conclusione è da sottolineare che l'informazione giurisprudenziale dovrà anche adeguarsi alla considerazione che il diritto tributario non è materia per scoliasti in via di estinzione ma, appunto, materia fluida, legata alle contingenze e innanzitutto basata sui principi generali rivenienti dalla Costituzione e dai diversi trattati internazionali ai quali il Paese ha aderito, circostanze che indubbiamente fanno del diritto e del processo tributario il campo sperimentale di elezione per l'elaborazione di una disciplina meno legata agli stilemi di dottrine che hanno fatto il loro tempo e maggiormente proiettata verso il futuro.

Rosaria Giordano, addetta allo spoglio delle decisioni della sezione tributaria ed alla revisione delle relative massime, ha mirabilmente organizzato e curato la rassegna scrivendo anche alcuni importanti capitoli.

Fabio Antezza, Paolo Bernazzani, Stefania Billi, Rosaria Castorina, Gian Andrea Chiesi, Marina Cirese, Vittorio Corasaniti, Lorenzo Delli Priscoli, Paolo Di Geronimo, Milena D'Oriano, Anna Maria Fasano, Marzia Minutillo Turtur, Angelo Napolitano, Stefano Pepe, Eleonora Reggiani, Giacomo Stalla e Andrea Venegoni hanno contribuito con entusiasmo alla realizzazione.

A tutti va il mio ringraziamento più sincero perché senza il loro contributo, la loro disponibilità e la loro intelligenza questo lavoro non avrebbe potuto essere realizzato.

La rassegna è inserita nel portale del Massimario e sul sito della Corte di cassazione, così da consentire a tutti, anche agli stessi contribuenti, di fruirne senza bisogno di acquisire un testo cartaceo o un abbonamento on line.

A chi leggerà questo lavoro si chiede fin d'ora scusa per eventuali possibili disattenzioni e si accettano suggerimenti per renderlo ancora più utile.

Il prossimo semestre cercheremo, se possibile, di fare meglio.

Roma, novembre 2018

Camilla Di Iasi

PARTE PRIMA

QUESTIONI DI CARATTERE GENERALE

CAPITOLO I

I PRINCIPI GENERALI

(di Rosaria Giordano)

SOMMARIO: 1. Le fonti: la riserva di legge. – 2. Efficacia nel tempo delle norme tributarie. – 3. Interpretazione del diritto tributario. – 4. Principio di capacità contributiva. – 5. Abuso del diritto ed elusione fiscale: brevi premesse. – 5.1. I presupposti dell'elusione ed il riparto dell'onere della prova. – 5.1.1. Casistica. – 5.2. Contraddittorio procedimentale. – 5.3. Interpello per la disapplicazione delle norme antielusive ed impugnabilità dell'atto di diniego. – 6. Legittimo affidamento del contribuente. – 6.1. Casistica. – 7. Principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente. – 8. Principio di proporzionalità.

1. Le fonti: la riserva di legge.

Il principio della riserva di legge in materia tributaria è sancito dall'art. 23 Cost. per il quale «*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*».

La riserva di legge è volta a demandare al Parlamento, quale organo direttamente rappresentativo della volontà popolare e titolare della funzione di indirizzo politico, da un lato, la realizzazione, mediante l'imposizione fiscale, di obiettivi di politica sociale e di redistribuzione del reddito, da un altro, la tutela dei diritti individuali dei contribuenti.

Le prestazioni patrimoniali imposte, rispetto alle quali opera la riserva di legge, sono difatti quelle idonee a produrre una decurtazione del patrimonio del privato nell'ambito di rapporti obbligatori alla cui costituzione non ha concorso la volontà dello stesso, ma istituiti mediante atto di autorità a favore dello Stato o di altri enti pubblici (Corte Cost. n. 4/1956).

Tuttavia nella prassi si ritiene che la riserva di legge venga rispettata non solo, in conformità alla *ratio* originaria della garanzia, ove il precetto sia contenuto in una legge formale, ma anche in atti «equiparati» aventi efficacia formale di legge, come il decreto-legge ed il decreto legislativo. Tale prassi è giustificata, da una parte della dottrina, evidenziando che rispetto a tali atti governativi vi è comunque un controllo del Parlamento, realizzato, per i decreti-legge, in via successiva mediante l'approvazione della legge di conversione e, per i decreti legislativi, in via preventiva, con la fissazione da parte della legge delega dei principi e criteri direttivi che il Governo è tenuto a seguire.

Nel concetto di legge rientrano, inoltre, le disposizioni euro-unitarie direttamente applicabili, come i regolamenti, che hanno efficacia generale ed immediatamente precettiva negli Stati membri.

Fondamentale rilevanza assume, per altro verso, avendo riguardo alle conseguenze che ne ha tratto la Corte Costituzionale, la distinzione tra riserva di legge assoluta e riserva di legge relativa.

Nel primo caso, infatti, sono vietati interventi che non siano di «mera esecuzione», mentre nelle materie coperte da riserva di legge relativa gli stessi sono consentiti purché la legge abbia disciplinato le stesse con «sufficiente completezza».

L'art. 23 Cost. è stato tradizionalmente inteso come esempio tipico di riserva di legge relativa, della quale la Corte Costituzionale ha chiarito, sin dalle prime pronunce, significato e portata. In particolare, è stato evidenziato che «*il precetto costituzionale deve considerarsi rispettato quando la legge che prevede l'imposizione, pur non fissandone il massimo, determina criteri, condizioni, limiti e controlli idonei a contenere la discrezionalità dell'Ente impositore nell'esercizio del potere attribuitogli e ad evitare che possa trasmodare in arbitrio*» (Corte Cost. n. 51/1960).

Pertanto la riserva attiene soltanto alle norme impositrici di prestazioni, ossia quelle che stabiliscono il presupposto, i soggetti passivi e la «*concreta entità della prestazione imposta*» (Corte Cost. n. 105/2003).

In particolare, secondo la giurisprudenza costituzionale pressocché consolidata, il carattere relativo della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost. consente di riconoscere all'Autorità amministrativa un ampio margine nella delimitazione della fattispecie impositiva, ferma restando la necessità della fonte primaria, che non può essere relegata sullo sfondo, né essere formulata quale prescrizione normativa in bianco (v., tra le altre, Corte Cost. n. 60/2017).

Sulla questione, le stesse Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno precisato, in conformità a tale indirizzo interpretativo, che l'art. 23 Cost., contenente una riserva relativa di legge, vieta che le prestazioni personali o patrimoniali siano imposte direttamente da una fonte secondaria, ma non esclude che il precetto legislativo possa essere da integrato da tale fonte, essendo ammissibile il rinvio a provvedimenti amministrativi diretti a determinare elementi o presupposti della prestazione, purché risultino assicurate, mediante la previsione di adeguati parametri, garanzie in grado di escludere un uso arbitrario della discrezionalità amministrativa (Sez. U, n. 18262/2004, Criscuolo A., Rv. 576972-01).

In tal senso si segnala, più di recente, Sez. 5, n. 10037/2018, Guida, Rv. 648058-01, la quale ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 38, commi 4 e ss., del d.P.R. 29

settembre 1973, n. 600, nella formulazione anteriore alle modifiche introdotte dal d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv., con modif., in l. 30 luglio 2010, n. 122, nella parte in cui consente l'accertamento con metodo sintetico mediante il cd. redditometro, con riferimento all'art. 23 Cost., poiché i relativi decreti ministeriali non contengono norme per la determinazione del reddito, assolvendo soltanto ad una funzione accertativa e probatoria.

Nell'individuazione dell'ambito di applicazione della riserva relativa di legge è stato inoltre affermato, nella recente giurisprudenza della Corte di legittimità, che, in tema d'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato, siti nel territorio della regione, è conforme al principio della riserva relativa di legge, di cui all'art. 23 Cost., l'art. 4 del d.l. 5 ottobre 1993, n. 400, conv. in l. 4 dicembre 1993, n. 494, che demanda all'Autorità portuale la determinazione, con normativa secondaria, dell'ammontare della base imponibile, purché ciò non comporti l'applicazione di canoni inferiori a quelli che deriverebbero dall'applicazione del decreto stesso, atteso che, in sede di normativa primaria, ex art. 2 della l. n. 281 del 1970, sono fissati presupposto impositivo, soggetti passivi, base imponibile, aliquota e sanzioni (Sez. 6-5, n. 21136/2016, Napolitano, Rv. 641455-01).

Tra le leggi tributarie assume particolare rilevanza la l. 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente), le cui disposizioni possono, invero, essere derogate o modificate soltanto espressamente.

Tuttavia, la Corte di cassazione ha più volte ribadito che le relative previsioni costituiscono meri criteri guida per il giudice in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici, e non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria, con la conseguenza che esse non possono fungere da norme-parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione delle norme tributarie in asserito contrasto con le stesse (Sez. 5, n. 16227/2018, D'Orazio, Rv. 649197-02).

2. Efficacia nel tempo delle norme tributarie.

L'art. 11 disp. prel. c.c. sancisce la regola generale per la quale la legge non ha carattere retroattivo. Questo principio nella materia tributaria ha la precipua finalità di tutelare l'affidamento del contribuente ed è stato ribadito dall'art. 3 della l. n. 212 del 2000.

Peraltro, poiché, come già evidenziato, le disposizioni dello Statuto del contribuente non hanno rango superiore alla legge ordinaria, il principio di irretroattività codificato, in materia fiscale, dall'art. 3 della l. n. 212 del 2000, non esclude di per sé la retroattività di talune norme,

espressamente prevista dalle singole leggi tributarie (**Sez. 5, n. 04411/2020, Nicastro, Rv. 657333 - 01**). Tale criterio preclude invece un'interpretazione retroattiva di una disposizione in mancanza di una specifica previsione in tal senso (**Sez. 5, n. 05833/2020, Guida, Rv. 657538 – 01**).

Per converso, la stessa S.C. ha ritenuto che la presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall'art. 12, comma 2, del d.l. 1° luglio 2009, n. 78, conv., con modif., in l. 3 agosto 2009, n. 102, in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, in quanto le norme in tema di presunzioni sono collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile, ed inoltre perché una differente interpretazione potrebbe, in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione (Sez. 6-5, n. 02662/2018, Napolitano, Rv. 647493-01). Tuttavia, è stato sul punto precisato che, sebbene la presunzione di evasione sancita dall'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009, conv., con modif., dalla l. n. 102 del 2009, con riferimento all'omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, non sia suscettibile di essere applicata retroattivamente agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore (prevista dal 1 luglio 2009), stante la natura sostanziale e non procedimentale delle presunzioni, l'Ufficio può ricorrere ai medesimi fatti oggetto della suddetta presunzione legale (redditi non dichiarati occultamente detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata) *sub specie* di presunzione semplice (Sez. 5, n. 33893/2019, Napolitano, Rv. 656380 – 01, in fattispecie nella quale è stata ritenuta corretta la pronuncia impugnata laddove aveva affermato l'utilizzabilità in astratto della c.d. "lista Falciani" come elemento indiziario idoneo a integrare presunzione semplice, sebbene ne avesse escluso il valore probatorio sulla base degli ulteriori elementi di fatto acquisiti). La S.C. ha inoltre chiarito che hanno natura procedimentale e non sostanziale e soggiacciono perciò al principio *tempus regit actum*, le previsioni di cui ai commi 2-bis e 2-ter del medesimo art. 12, che raddoppiano, rispettivamente, i termini di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento basati sulla suddetta presunzione e quelli di decadenza e di prescrizione stabiliti per la notificazione degli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni per l'omessa denuncia delle disponibilità finanziarie detenute all'estero, sicché esse si applicano anche per i periodi d'imposta precedenti alla loro entrata in vigore (il 1° luglio 2009), quando venga in rilievo la sottrazione alla tassazione di redditi esportati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, indipendentemente

dalla applicabilità della presunzione legale di cui all'art. 12, comma 2 (Sez. 5, n. 29632/2019, Locatelli, Rv. 655916 – 01).

Più in generale, è stato precisato, da parte di Sez. 5, n. 27595/2018, Cavallari, Rv. 651073-01, che le modifiche normative concernenti la fase di accertamento dei tributi trovano applicazione anche con riferimento ai periodi di imposta precedenti, non ponendosi un problema di retroattività della loro efficacia e di violazione dell'art. 3 della l. n. 212 del 2000, in quanto detta fase è regolata dalle disposizioni in vigore all'epoca in cui è compiuta la relativa attività e le modifiche in questione non incidono peraltro sull'obbligazione tributaria e sui suoi presupposti, che restano immutati, ma hanno una valenza solo procedimentale e probatoria.

L'effetto retroattivo delle leggi in materia tributaria può inoltre prodursi, come non di rado avviene, nell'ipotesi nella quale venga emanata una norma di interpretazione autentica di un'altra previsione già vigente (v., nel periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 02222/2020, Castorina, Rv. 656786 – 01**).

I limiti entro i quali può ritenersi legittima l'emanazione di una legge di interpretazione autentica, anche alla luce della giurisprudenza europea e costituzionale, sono stati sottolineati nell'articolata motivazione di Sez. 5, n. 04407/2018, Delli Priscoli, Rv. 647209-01.

Tale decisione ha ricordato, innanzitutto, che il principio di tendenziale irretroattività della legge civile è stato affermato anche dalla Corte di Giustizia (CGUE, Grande Sezione, 6 settembre 2011, C-108/10, § 83) e dalla Corte EDU; quest'ultima ha ricondotto tale principio all'art. 6 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo (Corte EDU 9 dicembre 1994, *Raffineries greques Stran et Stratis Andreadis c. Grecia*, § 37-50; Corte EDU 22 ottobre 1997, *Papageorgiou c. Grecia*, § 37; Corte EDU 8 novembre 2012, *Agrati c. Italia*, § 11, la quale sottolinea che una norma retroattiva si giustifica solo se obbedisce a ragioni imperative di interesse generale).

La medesima pronuncia della Corte di legittimità ha evidenziato che anche la Corte costituzionale si è ripetutamente espressa nel senso che «*va riconosciuto carattere interpretativo alle norme che hanno il fine obiettivo di chiarire il senso di norme preesistenti ovvero di escludere o di enucleare uno dei sensi fra quelli ritenuti ragionevolmente riconducibili alla norma interpretata, allo scopo di imporre a chi è tenuto ad applicare la disposizione considerata un determinato significato normativo*» (Corte Cost. n. 132/2016 e n. 424/1993) ed ha altresì affermato che «*il legislatore può adottare norme dì interpretazione autentica non soltanto in presenza di incertezze sull'applicazione di una disposizione o di contrasti giurisprudenziali, ma anche quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, così rendendo vincolante un significato ascrivibile*

ad una norma anteriore» (v., tra le altre, Corte Cost. n. 232/2016, n. 314/2013, n. 15/2012, n. 271/2011).

Al contempo, tuttavia, la S.C. ha evidenziato, nella medesima decisione, che la Corte Costituzionale ha precisato che il divieto di retroattività della legge, pur non essendo stato elevato a dignità costituzionale (salvo la previsione dell'art. 25 Cost. per la materia penale), costituisce fondamentale valore di civiltà giuridica, per cui, allorquando «*una norma di natura interpretativa persegua lo scopo di chiarire situazioni di oggettiva incertezza del dato normativo in ragione di un dibattito giurisprudenziale irrisolto o di ristabilire un'interpretazione più aderente all'originaria volontà del legislatore*», non è preclusa al legislatore l'emanazione di norme retroattive (Corte Cost. n. 232/2016 e n. 150/2015), purché ciò sia previsto espressamente e la previsione di retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e sia sostenuta da adeguati motivi di interesse generale (*ex multis*, Corte Cost. n. 232/2016, n. 69/2014 e n. 264/2012).

La modifica retroattiva di una disposizione tributaria può correlarsi, inoltre, ad una pronuncia di accoglimento della Corte Costituzionale, che spiega efficacia *ex tunc*, espungendo la previsione di legge in contrasto con la Costituzione sin dall'emanazione, con il solo limite dei rapporti «esauriti», in ragione dell'intervento del giudicato, anche implicito, ovvero dell'operare dei cd. «stabilizzatori di diritto sostanziale», ossia la prescrizione e la decadenza (cfr., tra le molte, Sez. lav., n. 13884/2016, Blasutto, Rv. 640477-01).

Sez. 5, n. 10528/2017, De Masi, Rv. 644101-02, ha precisato che, nell'ipotesi di dichiarazione di illegittimità costituzionale di una norma processuale, fino a quando la validità ed efficacia degli atti disciplinati da tale disposizione sono *sub iudice*, il rapporto processuale non può considerarsi esaurito, sicché, nel momento in cui viene in discussione la ritualità dell'atto, la valutazione della sua conformità alla disposizione deve essere valutata avendo riguardo alla modificazione conseguita dalla sentenza di illegittimità costituzionale, indipendentemente dal tempo in cui l'atto è stato compiuto. Diversamente, l'obbligo del giudice di rinvio di uniformarsi alla *regula iuris* enunciata dalla Corte di cassazione ai sensi dell'art. 384 c.p.c. viene meno quando la norma da applicare in aderenza a tale principio sia stata successivamente abrogata, modificata o sostituita per effetto di *ius superveniens*, ovvero dichiarata costituzionalmente illegittima successivamente alla pronuncia rescindente, dovendo, in questo caso, farsi applicazione, rispetto ai fatti già accertati nelle precedenti fasi del processo, del diritto sopravvenuto, che travalica il principio di diritto enunciato dalla sentenza di rinvio (Sez. 1, n. 26193/2016, Terrusi, Rv. 642760-01).

Incidenza significativa, soprattutto per i tributi armonizzati, assumono inoltre le decisioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea dichiarative dell'incompatibilità di una disposizione nazionale con il diritto europeo.

È stato difatti più volte ribadito, anche nella giurisprudenza di legittimità, il principio secondo cui, poiché la Corte di Giustizia UE è l'unica Autorità giudiziaria deputata all'interpretazione delle norme comunitarie, la quale ha carattere vincolante per il giudice nazionale, che può e deve applicarla anche ai rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa, ne consegue che a tali sentenze, sia pregiudiziali, sia emesse in sede di verifica della validità di una disposizione, deve essere attribuito effetto retroattivo, salvo il limite dei rapporti ormai esauriti, e *ultra partes*, di ulteriore fonte del diritto della UE, non nel senso che esse creino *ex novo* norme comunitarie, bensì in quanto ne indicano il significato ed i limiti di applicazione, con efficacia *erga omnes* nell'ambito dell'Unione (Sez. 6-1, n. 02468/2016, Ragonesi, Rv. 638409-01).

Al contempo, è stato precisato, anche dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, che il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, decorrente dalla «*data del versamento*» o da quella in cui «*la ritenuta è stata operata*», vale anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di Giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia - come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti, sussistente allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche (Sez. U, n. 13676/2014, Virgilio, Rv. 631442-01; cfr. anche Sez. 5, n. 04150/2018, Crucitti, Rv. 647158-02). Sez. 5, n. 14548/2019, Bernazzani, Rv. 654126-01, ha precisato che, peraltro, l'affermato principio per il quale il termine di decadenza del diritto al rimborso di un'imposta sui redditi dichiarata, in epoca successiva al pagamento, incompatibile con il diritto unionale da una sentenza della Corte di Giustizia, decorre dalla data del versamento o della ritenuta, e non da quella di detta pronuncia, non si pone in contrasto con i principi espressi dalla Corte EDU in tema di legittimo affidamento, poiché, per un verso, viene in rilievo un mero mutamento giurisprudenziale sull'interpretazione di norme attributive di diritti, rispetto ai quali i titolari non possono vantare aspettative d'immutabilità giuridica riguardo alla giurisprudenza, a differenza di quanto può avvenire rispetto a leggi interpretative o retroattive che costituiscano ingerenza del potere legislativo nell'Amministrazione della giustizia e, per un altro, la materia

della imposizione tributaria appartiene al cd. «nucleo duro» delle prerogative della potestà pubblica nella quale gli Stati contraenti godono di ampia discrezionalità, che ne rende insindacabili le scelte che non siano manifestamente prive di giustificazioni ragionevoli.

Sotto un distinto profilo, la Corte Costituzionale è incline a ritenere legittime forme di tassazione straordinaria e circoscritta nel tempo, atteso che, da un lato, le stesse non possono per definizione alterare il sistema tributario in tutte le sue componenti e, da un altro, la discrezionalità del legislatore è più ampia quando si tratta di dettare disposizioni transitorie (Corte Cost. n. 159/1985).

3. L'interpretazione delle disposizioni tributarie.

Superate le concezioni più risalenti per le quali l'interpretazione delle previsioni tributarie sarebbe stata caratterizzata da regole autonome rispetto a quelle previste per il diritto civile, improntate, in particolare, al *favor* nei confronti del Fisco, attualmente si ritiene che debbano operare, anche per le stesse, i canoni generali enucleati dall'art. 12, comma 1, disp. prel. c.c.

Pertanto, deve essere effettuata, in primo luogo, un'interpretazione cd. letterale, che abbia riguardo al significato proprio dei termini utilizzati.

Tuttavia questa operazione può risultare in concreto particolarmente complessa, in ragione del tecnicismo e della «frammentarietà» che connotano il diritto tributario.

Problematica tradizionale è, inoltre, quella dell'interpretazione di concetti giuridici mutuati da altri settori del diritto, correlata, specie in passato, al vivace dibattito sull'autonomia del diritto tributario.

La questione appare oggi risolta nel senso che tali concetti devono in linea di principio essere intesi tenendo conto del significato attribuito nel settore di provenienza, salve le ipotesi nelle quali il legislatore tributario abbia attribuito agli stessi un significato proprio, precisandolo nell'enunciato normativo.

L'art. 12 disp. prel. c.c. fa riferimento, inoltre, all'interpretazione sistematica, che abbia riguardo anche allo scopo che il legislatore ha inteso perseguire emanando una determinata disposizione normativa.

Particolare rilevanza assume, a riguardo, ancora una volta, il cd. Statuto del contribuente, adottato con l. n. 212 del 2000, le disposizioni del quale costituiscono criteri guida per il giudice in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici, pur non avendo, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (**Sez. 5, n. 04411/2020, Nicastro, Rv. 657333 - 01**).

Più volte l'esigenza di tale forma di interpretazione è stata invocata anche sotto altri profili.

Significativa è l'affermazione, nella giurisprudenza della S.C., dell'assunto per il quale la controversia avente ad oggetto il classamento delle unità immobiliari e l'attribuzione della rendita catastale appartiene alla giurisdizione tributaria, ex art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, anche quando l'impugnazione sia proposta dall'Amministrazione comunale e non solo dal contribuente, dovendosi escludere, alla stregua di un'interpretazione letterale, logica e sistematica, oltre che costituzionalmente orientata, che l'inciso «*promosse dai singoli possessori*» ponga un limite soggettivo ed impedisca, pertanto, a determinati soggetti di adire il giudice o gli imponga di rivolgersi a quello appartenente ad altro ordine giudiziario, atteso che la prima interpretazione contrasta con il diritto di azione costituzionalmente garantito e la seconda con i valori fondanti del giusto processo, quali la stabilità delle decisioni e l'effettività della tutela giudiziaria (Sez. U, n. 15203/2015, Di Iasi, Rv. 644153-01).

In altro precedente, la S.C. ha ritenuto – sempre a titolo esemplificativo – che la dichiarazione del contribuente di non possedere libri, registri, scritture e documenti, specificamente richiestigli dall'Amministrazione finanziaria nel corso di un accesso, preclude la valutazione degli stessi in suo favore in sede amministrativa o contenziosa e rende legittimo l'accertamento induttivo solo ove sia non veritiera, cosciente, volontaria e dolosa, così integrando un sostanziale rifiuto di esibizione diretto ad impedire l'ispezione documentale, poiché l'art. 52, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, a cui rinvia l'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, ha carattere eccezionale e deve essere interpretato alla luce degli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto di difesa del contribuente e da non obbligare lo stesso a pagamenti non dovuti, sicché non può reputarsi sufficiente, ai fini della suddetta preclusione, il mancato possesso imputabile a negligenza o imperizia nella custodia e conservazione della documentazione contabile (Sez. 5, n. 20731/2019, Triscari, Rv. 655041 – 01).

In linea di principio, l'utilizzo dei criteri ordinari dettati dall'art. 12 disp. prel. c.c. consente, anche nel settore tributario, l'interpretazione estensiva.

Peculiare rilevanza assume, sul punto Sez. 5, n. 30722/2011, Virgilio, Rv. 621046-01, la quale ha sottolineato che, nella materia in esame, mentre l'interpretazione analogica, pur in astratto non preclusa, in quanto le norme impositive non appartengono alle categorie contemplate dall'art. 14 disp. prel. c.c. (che concerne solo le norme penali e quelle eccezionali), trova difficile possibilità di applicazione in ragione della struttura solitamente rigida della formulazione delle relative disposizioni,

sono ammissibili tanto l'interpretazione estensiva (che tende a comprendere nella portata concreta della norma tutti i casi da essa anche implicitamente considerati, quali risultanti non solo dalla lettera ma anche dalla *ratio* della disposizione, con riguardo sia alle norme impositive, sia a quelle che accordano benefici fiscali), quanto l'interpretazione evolutiva, che si limita ad adeguare la formula legislativa ai mutamenti economico-sociali o tecnici intervenuti nel tempo.

Tuttavia, nella giurisprudenza di legittimità più recente appare dominante l'indirizzo secondo cui almeno le norme agevolative in materia fiscale sono di stretta interpretazione, in quanto deroganti al principio costituzionalmente rilevante per il quale ciascuno è tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (cfr., tra le altre, **Sez. 5, n. 26317/2020, Triscari, Rv. 659878 – 02; Sez. 5, n. 23692/2020, Lo Sardo, Rv. 659344 – 01; *contra* peraltro Sez. 5, n. 12777/2020, Paolitto, Rv. 658040 - 01**).

Talora l'interpretazione estensiva è stata utilizzata anche al fine di assicurare, in conformità ai principi costituzionali, una tutela effettiva del contribuente rispetto ad atti emessi nei propri confronti dall'Amministrazione finanziaria, specie nella fase della riscossione. Al riguardo, è emblematica l'affermazione, ormai consolidata, del principio per il quale nel processo tributario l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, qualora mediante gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), ed in considerazione dell'ampliamento della giurisdizione tributaria operato dalla l. 28 dicembre 2001, n. 448 (v., tra le altre, Sez. 6-5, n. 03775/2018, Mocci, Rv. 647116-01).

Sez. 5, n. 13135/2018, Delli Priscoli, Rv. 648475-01, ha ribadito la necessità di interpretare restrittivamente le norme in tema di condono, in quanto derogano al canone di uguaglianza nel trattamento fiscale dei cittadini rispetto alla capacità contributiva dei medesimi.

Non può peraltro trascurarsi di evidenziare che Sez. U, n. 18574/2016, Di Iasi, Rv. 641073-01, nello statuire che un'interpretazione restrittiva si impone, altresì, sempre in favore del contribuente, per le disposizioni che deroghino in senso ampliativo ai termini di decadenza posti a carico dell'Amministrazione finanziaria, ha fatto più in generale chiarezza, mediante una motivazione ricostruttiva, sui criteri interpretativi propri del diritto tributario. Le Sezioni Unite hanno in particolare

osservato, in premessa, che «la tensione che attraversa l'ermeneutica tributaria, divisa tra l'esigenza di rispetto del principio generale di stretta interpretazione delle norme *lato sensu* tributarie (quindi anche di quelle collegate o strumentali alle norme impositive in senso stretto) e l'esigenza di evitare una disparità di trattamento, in ipotesi ingiustificata, tra situazioni analoghe che solo una (supposta) mancanza di coordinamento tra disposizioni successive assoggettate ad una differente disciplina». Le Sezioni Unite, nella pronuncia cit., hanno quindi ricordato che, secondo la giurisprudenza di legittimità e costituzionale, a salvaguardia dell'equilibrio tra gli interessi che si contrappongono nel rapporto tributario (ossia, la garanzia dei contribuenti e le esigenze di bilancio dell'Ente impositore), che si esprime a livello costituzionale nell'art. 53 Cost., nella riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost. e nella previsione dell'art. 81 Cost., «l'ambito dell'imposizione è tracciato dal legislatore (in positivo come in negativo) attraverso la precisa indicazione di oggetti e soggetti tassabili, con la conseguenza che in relazione alle norme impositive è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non espressamente emergenti dal dato normativo espresso, onde anche le norme agevolative, per esigenza speculare, non possono essere suscettibili di integrazione ermeneutica trascendente i confini semantici del suddetto dato normativo espresso». Le Sezioni Unite hanno pertanto concluso nel senso che tale principio non può non riverberarsi su tutte le norme in senso lato tributarie, anche quelle strumentali, ivi comprese quelle che regolano limiti, termini e poteri delle parti del rapporto tributario ed, *a fortiori*, quelle prevedenti deroghe ad essi.

4. Principio di capacità contributiva.

L'art. 53 Cost. sancisce il fondamentale principio per il quale ciascuno è tenuto a concorrere, nell'esercizio di un dovere inderogabile di solidarietà sociale ai sensi dell'art. 2 Cost., alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

Secondo una prima tesi la capacità contributiva deve identificarsi con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive aventi contenuto patrimoniale, che consentano di estinguere l'obbligazione tributaria. In questa prospettiva il principio di capacità contributiva avrebbe valenza autonoma rispetto al generale principio di eguaglianza, ed implicherebbe, in questa prospettiva, che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rilevatori di ricchezza.

In accordo con un'altra tesi, invece, costituiscono espressione di capacità contributiva, in senso più ampio, tutti quei fatti o quelle situazioni che siano in grado di modificare la posizione del soggetto passivo nell'ordinamento e che quindi possano assurgere ad indice di detta

capacità anche presupposti socialmente rilevanti, purché espressivi di una capacità differenziata economicamente valutabile. In sostanza, il principio della capacità contributiva non costituisce un limite assoluto alle scelte del legislatore, essendo il riflesso in ambito tributario del più generale principio di eguaglianza tra i consociati espresso dall'art. 3 Cost.

Nell'elaborazione della giurisprudenza costituzionale l'art. 53, comma 1, Cost., che sancisce il principio di capacità contributiva, è stato di regola considerato una specificazione del principio di eguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale (Corte Cost. n. 120/1972).

L'impostazione seguita dalla Corte Costituzionale comporta che, ai fini della declaratoria di illegittimità costituzionale di una legge tributaria, sia necessario il confronto con un *tertium comparationis* (come avviene, ad esempio, nelle ipotesi nelle quali si deduce che un'agevolazione è stata illegittimamente concessa ad altri soggetti in presenza di condizioni analoghe). Il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53, comma 1, Cost., è allora inteso in termini relazionali e non assoluti, quale espressione di un principio costituzionale di giustizia fiscale.

Espressione paradigmatica di questa impostazione della Corte Costituzionale è la giurisprudenza che si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'IRAP. In proposito, occorre ricordare che tale imposta, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, colpisce un valore aggiunto che si estrinseca nella combinazione di tutti i fattori della produzione, realizzando un'attività autonomamente organizzata nella quale, per l'appunto, l'elemento discriminante ai fini dell'imposizione, è costituito dall'esistenza stessa di un'organizzazione. Nell'esaminare la questione, infatti, Corte Cost. n. 156/2001 si è ricondotta alla propria consolidata giurisprudenza, secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (v., tra le altre, Corte Cost. n. 111/1997). In virtù di tale premessa, la Corte Costituzionale ha sottolineato che, nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di questo indice, in accordo con tale impostazione, non può ritenersi irragionevole né lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante

l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. Pertanto, l'imposta colpisce, con carattere di realità, un fatto economico diverso dal reddito ma comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

Nella medesima prospettiva, volta a considerare l'art. 53, comma 1, Cost. soltanto in modo relazionale attraverso l'art. 3 Cost., la Corte Costituzionale ha ritenuto, in virtù del combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost., illegittime le presunzioni tributarie assolute, sottolineando l'esigenza che le presunzioni tributarie devono restare collegate in qualche modo ad elementi concreti di redditività «ancorché di non semplice accertamento» e l'irrazionalità che ne deriva nel caso contrario non differisce da quella che potrebbe comportare una violazione del principio generale di eguaglianza (Corte Cost. n. 103/1991).

L'illegittimità delle presunzioni tributarie assolute non implica, tuttavia, che non possano essere stabilite presunzioni di reddito a carico del contribuente, purché siano ragionevoli e sia ammessa la prova contraria (Sez. 5, n. 10037/2018, Guida, Rv. 648058-01; nel senso che, in tema di accertamento sintetico, tale prova, non essendo normativamente tipizzata, può essere fornita con qualsiasi mezzo, v. Sez. 5, n. 04212/2019, D'Orazio, Rv. 652640-01).

Indici cd. *diretti* della capacità contributiva sono il reddito, il patrimonio e gli incrementi di valore del patrimonio.

È stato al riguardo chiarito dalla S.C. che il *trust,* mediante il quale si costituisce un vincolo di destinazione idoneo a produrre un effetto traslativo in favore del *trustee*, sebbene funzionale al successivo ed eventuale trasferimento della proprietà dei beni vincolati ai soggetti beneficiari, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni, facendo emergere la potenziale capacità economica, ex art. 53 Cost., del destinatario del trasferimento (Sez. 5, n. 13626/2018, Castorina, Rv. 648676-02: fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto assoggettato a detta imposta, in luogo di quella di registro, un *trust* finalizzato alla liquidazione di beni nell'interesse dei creditori).

È poi consolidato il principio, ribadito anche di recente, per il quale, in tema di accertamento induttivo cd. puro, l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., venga

sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto (Sez. 6-5, n. 26748/2018, Luciotti, Rv. 651111-01).

Su queste tematiche va inoltre segnalata Sez. 5, n. 27604/2018, Mondini, Rv. 651075-01, la quale ha ritenuto che, in tema d'imposte sui redditi, non può escludersi l'imponibilità da redditi diversi delle plusvalenze immobiliari, prevista dall'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. *b)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, per la sola circostanza che il terreno ceduto si trovi all'interno di zona vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico, dovendosi avere riguardo alla destinazione effettiva dell'area, in quanto la potenzialità edificatoria, desumibile oltre che da strumenti urbanistici adottati o in via di adozione, anche da altri elementi, certi ed obiettivi, che attestino una concreta attitudine dell'area all'edificazione, è un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore dei terreni e rappresenta, pertanto, un indice di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost.

Costituiscono, invece, indici cd. *indiretti* della capacità contributiva il consumo e gli affari.

Sul parametro dei consumi e, in particolare, delle spese effettuate rispetto al reddito dichiarato si fonda l'accertamento dei redditi con metodo sintetico (cfr., tra le altre, Sez. 5, n. 27811/2018, Federici, Rv. 651088-01).

La recente **Sez. 5, n. 15712/2020, Succio, Rv. 658432 – 01**, ha sottolineato che nelle accise sull'energia elettrica, aventi natura di imposta di fabbricazione, il presupposto impositivo è costituito, quanto alla nascita, dalla produzione dei beni colpiti e, quanto all'esigibilità, dalla loro immissione in consumo che, esprimendo l'attitudine economica dei fabbricanti a vendere i prodotti a terzi, si traduce in indice di capacità contributiva rendendo l'imposizione compatibile con l'art. 53 Cost.

In tema di imposta di registro, l'art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986, laddove assoggetta a tassazione l'atto dell'autorità giudiziaria anche se al momento della registrazione è stato impugnato o è ancora impugnabile, salvo conguaglio o rimborso a seguito del passaggio in giudicato della decisione, esclude che l'imposta continui ad essere dovuta in conseguenza della definitiva riforma dell'atto, posto che una diversa interpretazione determinerebbe l'irragionevole conseguenza di obbligare ad un pagamento che dovrebbe essere immediatamente restituito e contrasterebbe con i principi di uguaglianza e di capacità contributiva, equiparando l'ipotesi di presenza, ancora non definitiva ma comunque attuale, del presupposto impositivo a quella di definitivo accertamento della sua insussistenza (**Sez. 5, n. 03617/2020, Mondini, Rv. 657390 – 01**).

Per altro verso, il principio costituzionale di capacità contributiva comporta che deve essere oggetto di imposizione una capacità

contributiva effettiva. In tale prospettiva si segnala Sez. 5, n. 14987/2018, Delli Priscoli, Rv. 648865-01, secondo cui le leggi ordinarie che attuano il principio di capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., non possono essere interpretate nel senso che il contribuente sia assoggettato ad un prelievo fiscale maggiore o minore o comunque diverso da quello effettivamente voluto dal legislatore, poiché il rispetto di detto principio esige un oggettivo e ragionevole collegamento del tributo ad un effettivo indice di ricchezza.

Il principio della capacità contributiva opera limitatamente ai tributi, sicché, attesa la natura retributiva dell'aggio di riscossione, derivante dalla sua funzione di compenso per l'attività esattoriale del soggetto incaricato, è stata ritenuta manifestamente infondata la questione di costituzionalità dell'art. 17 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, come modif. dall'art. 2 del d.l. n. 262 del 2006, conv., con modif., in l. n. 286 del 2006, fondata sull'asserita violazione della capacità contributiva prevista dall'art. 53 Cost. (**Sez. 5, n. 27650/2020, Mancini, Rv. 659966 - 01**).

Per altro verso, il principio della capacità contributiva riguarda la sola disciplina sostanziale del sistema tributario e non anche quella del relativo processo (Corte Cost. ord. n. 108/1990).

Ciò non implica, tuttavia, che la *ratio* sottesa a determinati istituti processuali possa giustificare, in omaggio al principio di capacità contributiva, una determinata interpretazione delle disposizioni tributarie. Sul punto, **Sez. 5, n. 12009/2020, Lo Sardo, Rv. 657930 – 01**, ha evidenziato che, in tema di imposta di registro, l'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, ove si tratti di litisconsorzio facoltativo, non grava anche sui soggetti estranei al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilevanza, quale indice di capacità contributiva, detto rapporto e non la sentenza in quanto tale, atteso che una differente soluzione avrebbe l'irragionevole effetto di far corrispondere l'imposta di registro in misura diversa a due soggetti, responsabili di una stessa condotta e condannati al pagamento di una medesima somma di denaro, per il solo fatto di essere condannati, il primo, mediante una sentenza contenente anche un altro capo avente natura condannatoria a carico di un altro soggetto, ed il secondo no.

Alcune disposizioni concernenti l'accertamento dei tributi sono state invece analizzate dalla recente giurisprudenza della Corte di legittimità anche sotto il profilo dell'incidenza sul rispetto del generale principio della capacità contributiva. In questa prospettiva, si è ritenuto che l'inottemperanza del contribuente a seguito dell'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, ex art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, comporta l'inutilizzabilità in sede amministrativa e

processuale solo dei documenti espressamente richiesti dall'Ufficio, in quanto detta disposizione normativa deve essere interpretata in coerenza con il diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost. e con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (Sez. 5, n. 16548/2018, Condello, Rv. 649229-01).

Avendo riguardo al principio di capacità contributiva, Sez. 5, n. 13595/2018, Castorina, Rv. 648672-01, ha evidenziato che, in tema d'imposta di successione, gli errori commessi dal contribuente nella dichiarazione sono in ogni caso emendabili, sia in virtù del principio generale secondo cui la dichiarazione non ha valore confessorio e non è fonte dell'obbligazione tributaria, sia in virtù dei principi costituzionali di capacità contributiva e buona Amministrazione, nonché di collaborazione e buona fede che devono improntare i rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente. La Corte di legittimità ha precisato che alla correzione non osta né l'intervenuta scadenza del termine per la presentazione della denunzia di successione, che non ha natura di decadenza né l'art. 31, comma 3, del d.lgs. n. 346 del 1990, che concerne le modifiche da apportare agli elementi oggettivi e soggettivi della dichiarazione né l'eventuale notifica di un avviso di liquidazione, riflettendosi tale circostanza solo sul regime dell'onere della prova in giudizio.

5. Abuso del diritto ed elusione fiscale: brevi premesse.

In linea generale l'abuso del diritto si configura tutte le volte che il titolare di un diritto soggettivo suscettibile di essere esercitato secondo diverse modalità non rigidamente predeterminate decide di esercitarlo in maniera che, pur formalmente rispettosa della relativa cornice attributiva, risulti censurabile rispetto ad un criterio di valutazione giuridico o extragiuridico, con conseguente verificazione, a causa di tale modalità di utilizzo, di una ingiustificata sproporzione tra il beneficio del titolare ed il sacrificio dell'altra parte (cfr. Sez. 5, 33593/2019, Succio, Rv. 656409 – 01).

In materia tributaria, l'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, ha introdotto nel nostro ordinamento una norma antielusiva di carattere generale nel nostro ordinamento, stabilendo, al comma 1, che «*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*».

Precedentemente il divieto di elusione era invero fondato una disposizione «settoriale», in quanto limitata all'accertamento delle imposte

sui redditi, ossia l'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 (abrogato dallo stesso d.lgs. n. 128 del 2015 con l'inserimento nello Statuto del contribuente della norma generale di cui all'art. 10-*bis*) per il quale sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, sicché l'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli stessi, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto di quelle dovute per effetto del comportamento non opponibile all'Amministrazione (in arg., da ultimo, **Sez. 5, n. 15510/2020, Crucitti, Rv. 658497 – 01**).

Tuttavia, già prima dell'introduzione dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, per i tributi armonizzati, sebbene non rientranti nel novero delle imposte sui redditi (ad esempio, l'IVA), occorreva tenere conto dei principi sanciti dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, per i quali le operazioni realizzate al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale senza un autonomo obiettivo economico, ancorché eseguite in forma apparentemente corretta, quale una cessione di beni o una prestazione di servizi nell'esercizio di un'attività economica, rivestono connotati sostanzialmente elusivi comunitari in materia fiscale (CGUE 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02; CGUE 10 novembre 2011, *Foggia*, C-126/10, richiamate, in motivazione, da Sez. 5, n. 04407/2018, Delli Priscoli, Rv. 747209-01).

Anche in considerazione degli assunti della Corte di Giustizia, le Sezioni Unite della Corte di cassazione avevano ritenuto, peraltro, nell'assetto antecedente all'emanazione dell'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica previsione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. In particolare, è stato osservato che tale principio trova fondamento, anche in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Detto principio comporta, sul piano pratico, l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio

tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione (Sez. U, n. 30055/2008, D'Alessandro, Rv. 605850-01).

5.1. I presupposti dell'elusione ed il riparto dell'onere della prova.

È ormai consolidato nella giurisprudenza della Corte di legittimità, anche ove riferita a fattispecie antecedenti all'introduzione del richiamato art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, il principio in virtù del quale, in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la dimostrazione della ricorrenza delle quali rientra nell'onere probatorio del contribuente (cfr. Sez. 5, n. 15321/2019, Grasso Gia., Rv. 654153-01).

In tale prospettiva, nel periodo in rassegna **Sez. 5, n. 05644/2020, Condello, Rv. 657403 – 01**, ha affermato che, in tema di elusione fiscale, poiché le costruzioni di puro artificio vanno parametrate alla loro "sostanza economica", conformemente alla raccomandazione n. 2012/772/UE, finalizzata a perseguire le pianificazioni fiscali aggressive, va escluso il carattere elusivo di un'operazione caratterizzata dalla compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, le quali non sono necessariamente identificabili in una redditività immediata dell'atto posto in essere, ma possono consistere anche in esigenze di natura organizzativa implicanti un miglioramento strutturale e funzionale del contribuente; ne consegue che la prova dell'elusione deve incentrarsi sulle modalità di manipolazione ed alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché sulla loro mancata conformità ad una normale logica di mercato.

Più in generale, nella giurisprudenza di legittimità è consolidato il principio secondo cui le valide ragioni extrafiscali che possono giustificare l'operazione non si identificano necessariamente in una redditività immediata della stessa, ma possono anche correlarsi ad esigenze di tipo organizzativo e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda (Sez. 5, n. 31772/2019, Cataldi, Rv. 656457 – 01).

È infine per completezza opportuno evidenziare che, sulla scorta dei riportati principi generali, nella giurisprudenza della S.C. si è, ad esempio, ritenuto che:

deve escludersi la configurabilità di un'operazione elusiva nell'impianto organizzativo di una *corporate joint venture* nella quale gli

investimenti siano stati effettuati da una società *ad hoc*, costituita per l'acquisto di attrezzature e linee di produzione, concesse in comodato gratuito a terzi per la realizzazione di veicoli poi acquisiti dalla comodante ad un minor prezzo, in quanto, pur derivando dall'operazione un risparmio di imposta, essa trovava giustificazione ragionevole nell'obiettivo di assicurarsi vantaggiose posizioni commerciali di competitività sui mercati cui i veicoli prodotti erano destinati (Sez. 5, n. 01465/2009, Scuffi, Rv. 606466-01);

non integra abuso del diritto l'operazione di *leveraged buy out*, posta in essere mediante più atti di fusione, in quanto espressione di un progetto di riorganizzazione societaria non diversamente realizzabile (Sez. 5, n. 00869/2019, Condello, Rv. 652191-01);

l'appartenenza di due società al medesimo gruppo di imprese, pur non escludendo sul piano civilistico la liceità di un contratto di *sale and lease back* posto in essere tra le stesse, ed avente ad oggetto beni strumentali già ammortizzati dalla società venditrice, consente di ravvisare in tale operazione un comportamento elusivo, configurabile come abuso del diritto, potendosi escludere, proprio in virtù della rilevanza unitaria conferita dal legislatore al gruppo di imprese, che tale contratto realizzi l'effetto economico proprio della locazione finanziaria, consistente nell'assicurare al locatore una maggiore disponibilità di denaro, e dovendo pertanto concludersi che esso è volto esclusivamente a realizzare un vantaggio fiscale, costituito per la società utilizzatrice dalla possibilità di portare in detrazione i canoni di locazione, e per la società locatrice di effettuare nuovamente l'ammortamento dei medesimi beni (Sez. 5, n. 08481/2009, Meloncelli, Rv. 607731-01);

non è abusiva l'operazione di acquisizione di un terreno edificabile, realizzata attraverso l'acquisto delle quote della società proprietaria dell'area interessata piuttosto che con la fusione per incorporazione di quest'ultima nella società acquirente, ravvisando la non fungibilità, sotto il profilo degli effetti giuridici ed economici, e rispetto all'obbiettivo economico da conseguirsi, tra la cessione di quote sociali dell'alienante e la fusione per incorporazione, regolata, nella specie, dalla disciplina antecedente alla riforma del diritto societario di cui al d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (Sez. 5, n. 21390/2012, Schirò, Rv. 624438-01).

5.2. Contradditorio procedimentale.

Le complesse valutazioni di regola effettuate dall'Amministrazione finanziaria in sede di verifica dell'elusione fiscale implicano il rispetto di un rigoroso contraddittorio procedimentale con il contribuente, come espressamente previsto, oggi, dall'art. 10-*bis* del cd. Statuto del contribuente e, nell'assetto previgente all'intervento del d.lgs. n. 128 del

2015, dall'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973. Proprio con riguardo a quest'ultima disposizione normativa (che veniva in rilievo *ratione temporis*), la Corte di legittimità ha sottolineato che, in tema di imposte sui redditi, l'art. 37-*bis*, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 600 del 1973, prevede un rigoroso procedimento d'instaurazione del contraddittorio, caratterizzato da scansioni predeterminate, nel quale, a pena di nullità, l'avviso di accertamento deve essere emanato previa richiesta di chiarimenti al contribuente e deve essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni da questo fornite, sicché, concorrendo detta richiesta alla valutazione del fine elusivo dell'operazione, non possono considerarsi alla stessa equipollenti l'attività svolta dai verbalizzanti e le eventuali dichiarazioni del contribuente in sede di verifica (Sez. 5, n. 02239/2018, Iannello, Rv. 646926-01).

5.3. Interpello per la disapplicazione delle norme antielusive ed impugnabilità dell'atto di diniego.

L'art. 11, comma 1, lett. *c)*, della l. n. 212 del 2000 consente al contribuente di attivare uno specifico contraddittorio preventivo con l'Ufficio, al fine di descrivere compiutamente l'operazione economica posta in essere per dimostrare che la stessa non ha finalità elusive.

La S.C., richiamando il generale assunto per il quale, in tema di processo tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, ha evidenziato che lo stesso ha la facoltà di impugnare il diniego del Direttore regionale delle entrate di disapplicazione di norme antielusive ex art. 37-*bis*, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973 (disposizione applicabile *ratione temporis* nella fattispecie esaminata), in quanto, pur trattandosi di un atto non rientrante in quelli indicati dall'art. 19, è il provvedimento con il quale l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, sebbene senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario (Sez. 6-5, n. 03775/2018, Mocci, Rv. 647116-01).

Con riferimento alla normativa intertemporale applicabile, la giurisprudenza della Corte di cassazione (v., ad esempio, Sez. 6-5, n. 23469/2017, Solaini, Rv. 646406-02) ha sottolineato che l'art. 6, comma 1, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, secondo cui non sono impugnabili le risposte alle istanze di interpello di cui all'art. 11 della l. n. 212 del 2000, non ha valenza interpretativa né portata di innovazione retroattiva, disciplinando per il futuro la materia, e, quindi, non dispone che per l'avvenire. Nella motivazione della citata sentenza è stato in particolare

evidenziato che né la struttura né la funzione della nuova e articolata disciplina, contenente tra l'altro la limitazione dell'impugnazione, manifestano le caratteristiche tipiche dell'interpretazione autentica o dell'innovazione retroattiva, secondo i principi enunciati a riguardo dalla Corte Costituzionale (cfr., tra le altre, Corte Cost. n. 41/2011).

6. Legittimo affidamento del contribuente.

Il principio in esame, come ricordato in motivazione da Sez. 5, n. 04614/2018, Di Geronimo, Rv. 647275-01, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, della n. 212 del 2000, si fonda sugli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., espressamente richiamati dall'art. 1 del medesimo Statuto, e caratterizza tutti i rapporti di diritto pubblico, costituendo uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa ed amministrativa (Sez. 5, n. 09308/2013, Botta, Rv. 616312-01).

Pertanto, la previsione dell'art. 10 dello Statuto - a differenza di altre che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente - è espressione di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima dell'emanazione della l. n. 212 del 2000, sicché essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice alla Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, sia ai rapporti fra contribuente ed Ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato, sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni e interessi, in quanto i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 dell'art. 10 cit. riguardano situazioni meramente esemplificative, correlate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (Sez. 5, n. 21513/2006, Magno, Rv. 594566-01).

La stessa Corte di Giustizia dell'Unione Europea - come evidenziato, in motivazione, da Sez. 5, n. 05733/2018, Venegoni, Rv. 647279-01 - ha inoltre affermato che tale canone costituisce un principio fondamentale dell'ordinamento UE, sebbene lo stesso non si traduca nella aspettativa di intangibilità di una normativa, in particolare in settori nei quali è necessario, e di conseguenza ragionevolmente prevedibile, che le norme in vigore vengano continuamente adeguate alle variazioni della congiuntura economica (CGUE 23 novembre 1999, C-149/96). Ne deriva che gli operatori economici non possono fare legittimo affidamento sulla conservazione di una situazione esistente che può essere modificata nell'ambito del potere discrezionale delle istituzioni europee (cfr. CGUE 15 luglio 1982, *Edeka*, C-245/81, § 27 della motivazione; CGUE 28

ottobre 1982, *Faust*, C-52/81, § 27 della motivazione; CGUE 17 giugno 1987, *Frico*, C-424 e 425/85, § 33).

Pertanto, la S.C. ha ritenuto che, in materia di agevolazioni tributarie, non contrasta con il principio di legittimo affidamento la previsione dell'art. 29, comma 1, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 (cd. decreto anticrisi), conv., con modif., in l. 28 gennaio 2009, n. 2, nella parte in cui istituisce un tetto massimo al credito d'imposta fruibile per le spese di ricerca e di sviluppo, anche con riguardo ai crediti maturati prima della sua entrata in vigore, perché, come affermato dalla Consulta (in particolare, Corte Cost. n. 149/2017 rispetto alla compatibilità della predetta normativa con l'art. 3 Cost.) e dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, tale principio arretra quando l'intervento normativo è giustificato dalla salvaguardia di principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, tra i quali rientra la finalità di detto decreto di mantenere il bilancio dello Stato nel rispetto dei limiti approvati anche in sede europea (Sez. 5, n. 05733/2018, Venegoni, Rv. 647279-01).

La Corte di cassazione ha nondimeno precisato che la tutela del legittimo affidamento resta in ogni caso assoggettata al rispetto delle regole generali del processo, con la conseguenza che il contribuente che intende contestare una pretesa ritenuta illegittima, anche per violazione dello stesso, ha l'onere di proporre tempestivamente ricorso avverso il relativo atto impositivo (Sez. 5, n. 04614/2018, Di Geronimo, Rv. 647275-01: fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto inammissibile il ricorso originario proposto soltanto contro la cartella di pagamento e non nei confronti dell'avviso di accertamento, pur ritualmente notificato, emesso dall'Amministrazione dopo l'annullamento in via di autotutela di un primo atto impositivo concernente il medesimo tributo).

La situazione di legittimo affidamento, come la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di precisare, deve essere sempre valutata avendo riguardo alle peculiarità dei casi concreti, e sussiste se emergono elementi circostanziali dai quali possa rilevarsi:

a) un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione in senso favorevole al contribuente (ad esempio, in virtù di circolari interpretative: Sez. 5, n. 00370/2019, Succio, Rv. 652305-01);

b) la buona fede del contribuente, intesa quale condotta connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo (Sez. 6-5, n. 00537/2015, Caracciolo, Rv. 634360-01).

In ogni caso, le conseguenze sul rapporto tributario, correlate alla situazione di legittimo affidamento, attengono soltanto alla esclusione degli aspetti sanzionatori, risarcitori ed accessori che la legge riconduce all'inadempimento colpevole dell'obbligazione tributaria, ma non

incidono sulla debenza del tributo, in quanto l'insorgenza dell'obbligazione prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto, dipendendo in via esclusiva dal dato obiettivo della realizzazione dei presupposti impositivi (cfr. Sez. 5, n. 19479/2009, Merone, Rv. 609770-01). Ne deriva che, ad esempio, ove il contribuente si sia conformato ad indicazioni erronee contenute nelle circolari ministeriali in materia tributaria, poiché le stesse non hanno valenza normativa, non può invocare alcun legittimo affidamento al fine di andare esente dal pagamento del tributo dovuto, assumendo all'uopo rilievo il principio, di rilevanza costituzionale, della riserva di legge, nonché gli ulteriori principi di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione e di irrinunciabilità del diritto di imposta, risultando ciò conforme al principio unionale secondo cui il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'Amministrazione (**Sez. 5, n. 20819/2020, Nonno, Rv. 658996 – 02**).

La recente **Sez. lav., n. 16865/2020, Calafiore, Rv. 658584 – 01**, ha evidenziato che, in tema di contributi assicurativi e previdenziali obbligatori, non è utilmente invocabile il principio di tutela dell'affidamento del contribuente, di cui all'art. 10 della l. n. 112 del 2000, (se non, ove ne ricorrano i presupposti, ai limitati fini di escludere sanzioni e interessi moratori), trattandosi di prestazione patrimoniale di natura pubblicistica, fondata sull'art. 38 Cost. e coperta da riserva di legge ex art. 23 Cost., con conseguente indisponibilità del relativo credito da parte dell'ente.

Per altro verso, la Corte di cassazione ha precisato che il potere di autotutela dell'Amministrazione, volto alla rimozione di provvedimenti ritenuti illegittimi o infondati, incontra il limite del principio generale, avente fondamento costituzionale, di tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente, del quale è espressione l'art. 10 della l. n. 212 del 2000 (Sez. 5, n. 17576/2002, Di Palma, Rv. 559128-01, fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto illegittimo il provvedimento adottato da un Ufficio finanziario, in via di autotutela, esercitato *in malam partem* nei confronti del contribuente, in presenza di una situazione giuridica soggettiva di vantaggio di quest'ultimo, acquisita in base all'applicazione del principio dell'affidamento legittimo del contribuente).

6.1. Casistica.

In applicazione del principio del legittimo affidamento del contribuente, nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, si è, tra l'altro, ritenuto che:

in tema di rimborso dell'IVA, la presentazione del modello «VR» entro i novanta giorni successivi alla scadenza del termine per la dichiarazione (come previsto dalle istruzioni allegate al modello «VR/2003») costituisce presupposto per l'esigibilità del credito e non può essere ridotto a causa di difficoltà della rete telematica erariale che abbiano determinato il differimento, ancorché disposto con le forme del comunicato stampa, del termine di legge per l'assolvimento dell'adempimento fiscale, ostandovi il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino e dovendosi escludere che l'esercizio di tale potere, disciplinato dall'art. 9 della l. n. 212 del 2000, sia riservato esclusivamente ad atti a forma vincolata (Sez. 5, n. 26867/2014, Cirillo E., Rv. 634603-01);

in tema di illecito tributario, l'applicabilità della sanzione amministrativa presuppone che l'inadempimento o l'inesatto adempimento del contribuente sia almeno colposo, ossia caratterizzato da una sua negligenza o imperizia o inosservanza di obblighi tributari: ne deriva che deve considerarsi tempestivo, secondo i normali canoni di correttezza e buona fede - e di per sé sufficiente ad escludere un giudizio di colpevolezza – l'adempimento dell'obbligazione tributaria mediante delega bancaria, qualora il ritardo nell'esecuzione della prestazione non sia imputabile al delegante, essendo stato l'ordine trasmesso con congruo anticipo e in presenza delle normali condizioni richieste per il buon esito dell'operazione (Sez. 5, n. 17626/2014, Pivetti, Rv. 632148-01: fattispecie in cui veniva in rilievo un ritardo, di un solo giorno, causato, peraltro, dall'erronea indicazione della scadenza da parte della stessa Amministrazione, sul quale, sebbene *contra legem*, è legittimo fare affidamento);

in materia di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, della l. n. 212 del 2000, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata:

a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione in senso favorevole al contribuente;

b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo;

c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono (cfr.

Sez. 5, n. 23309/2011, Di Blasi, Rv. 619886-01, secondo la quale non ricorre tale situazione tutelabile quando l'attività dell'Amministrazione appaia chiaramente *contra legem* ed il comportamento del contribuente sia da ritenersi in contrasto con il dovere di correttezza).

7. Principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Recependo le indicazioni di una parte della dottrina secondo cui, in virtù del generale dovere di solidarietà tra i consociati, sancito dall'art. 2 Cost., il principio di buona fede dovrebbe operare anche nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, l'art. 10 della l. n. 212 del 2000 ha espressamente previsto che *«I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede»*.

Portato di tale regola generale, che evoca una fondamentale esigenza di correttezza anche dell'Amministrazione nei rapporti con i consociati, è che al contribuente non possono essere richiesti, anche ove l'onere probatorio sia a carico dello stesso, documenti ed informazioni già in possesso dell'Ufficio (Sez. 6-5, n. 13822/2018, Solaini, Rv. 648696-01).

Sulla questione in esame, inoltre, sotto un distinto profilo, la Corte di cassazione ha di recente evidenziato che l'art. 10 del cd. Statuto del contribuente laddove stabilisce che *«I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede»,* implica, anche alla luce del principio di ragionevolezza espresso dall'art. 3 Cost. nonché di quello di solidarietà economica e sociale di cui all'art. 2 Cost., che la correttezza debba reciprocamente ispirare i rapporti fra P.A. e cittadino anche nel settore tributario. In omaggio a tale assunto, si è osservato che, nei rapporti tra contribuente e P.A., la possibilità da parte del contribuente di denunciare vizi fondati sulla pretesa violazione di norme procedimentali non tutela l'interesse all'astratta regolarità dell'attività amministrativa, ma garantisce solo l'eliminazione dell'eventuale pregiudizio da lui subito in conseguenza della denunciata violazione di norme che siano espressione del principio di buon andamento della P.A. (Sez. 5, n. 11052/2018, Delli Priscoli, Rv. 648361-01: fattispecie in cui il contribuente non aveva prospettato le ragioni per le quali l'omessa specificazione del processo verbale di contestazione o l'omessa indicazione del responsabile del procedimento oppure ancora l'asserita illegittimità nella procedura di notificazione del processo verbale di contestazione avrebbero comportato una lesione del diritto all'effettività della tutela giurisdizionale ed al giusto processo).

La S.C. ha inoltre sottolineato che nell'ordinamento tributario lo stesso errore scusabile, da intendersi quale incertezza normativa oggettiva, costituisce espressione del principio di collaborazione e di buona fede al

quale sono improntati i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria ed è riferibile esclusivamente agli istituti sanzionatori, restando, invece, sempre dovuto il tributo (Sez. 5, n. 05105/2017, Sabato, Rv. 643235-01, la quale ha evidenziato che, di conseguenza, non può essere invocato per giustificare l'errore sulla scadenza di un termine di decadenza per potersi avvalere di un istituto clemenziale).

Peraltro, il principio della leale collaborazione e della buona fede, tutelato dall'art. 10 della l. n. 212 del 2000, attiene ai rapporti tra contribuente ed Amministrazione, mentre non è riferibile alla potestà legislativa che, ove esercitata in violazione del legittimo affidamento dei cittadini, può assumere rilevanza sotto il profilo dell'illegittimità costituzionale (Sez. 5, n. 14587/2018, Locatelli, Rv. 649004-01).

Riconducendosi al principio generale di buona fede nell'operato dell'Amministrazione, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, risolvendo il contrasto interpretativo che si era formato nella giurisprudenza di legittimità sulla questione, hanno sancito che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (cfr. Sez. U, n. 18184/2013, Virgilio, Rv. 627474-01; conf., nel periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 15843/2020, Luciotti, Rv. 658560 – 01**).

8. Principio di proporzionalità.

Il principio di proporzionalità evoca una necessaria adeguatezza tra mezzi impiegati e fine perseguito, canone al quale deve ormai pacificamente essere improntata l'attività della Pubblica amministrazione.

Peraltro, la stessa Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha fatto tradizionalmente riferimento, per colmare le lacune del diritto europeo, a tale principio, prima quale principio fondamentale degli ordinamenti giuridici nazionali (CGUE 7 dicembre 2010, C-285/09, § 45) ed in seguito espressamente codificato dall'art. 5, § 4, TUE.

Nel sistema unionale, la proporzionalità è stata così intesa, sin dall'origine, alla stregua di un concetto complesso e poliedrico in grado di assumere diversi significati e sfumature (come reazione adeguata o mezzo più ragionevole tra più azioni possibili ed efficaci, o ancora bilanciamento

tra realizzazione dell'interesse pubblico e sacrificio di quello del privato), suscettibile di svariate applicazioni (all'attività normativa, amministrativa e giurisdizionale).

Nel settore tributario il principio di proporzionalità ha assunto peculiare valenza in ambito sanzionatorio e si ritiene ne costituisca esplicazione diretta l'art. 10 del cd. Statuto del contribuente, laddove sancisce la regola di non punibilità delle violazioni meramente formali.

A riguardo la S.C. ha chiarito che la violazione formale non punibile, ossia la violazione meramente formale, deve rispondere a due concorrenti requisiti, *i.e.* non deve arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non deve incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (Sez. 5, n. 05897/2013, Perrino, Rv. 625953-01).

Peraltro, per una più attenta valutazione del principio di proporzionalità del sistema sanzionatorio, è stato fondamentale il contributo della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, la quale ha ripetutamente affermato che la materia delle sanzioni tributarie amministrative, pur restando di competenza esclusiva degli Stati membri, deve rendersi coerente ai principi e alle norme dell'ordinamento europeo. In particolare, se la neutralità non costituisce parametro idoneo per la valutazione della compatibilità della misura sanzionatoria nazionale con le finalità del regime IVA, con riferimento alla proporzionalità, invece, la misura sanzionatoria nazionale non deve eccedere quanto necessario al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare la frode. La verifica in concreto, sotto tale profilo, del rispetto del principio di proporzionalità è demandata al giudice nazionale, il quale alla luce delle circostanze, fattuali e giuridiche, del caso concreto è tenuto a giudicare se il *quantum* della sanzione irrogata eccede detti scopi (CGUE 20 giugno 2013, C-259/12).

Più di recente, la Corte di Giustizia ha anche osservato che modalità di determinazione della sanzione che la commisurino automaticamente al 50% dell'importo dell'imposta dovuta, garantiscono, in linea di principio, che esse non eccedano quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare la frode, in considerazione delle possibilità di riduzione o anche di esclusione della sanzione, al cospetto di circostanze eccezionali (CGUE 27 aprile 2017, C-564/15).

La S.C. ha comunque sia precisato, che in tema di sanzioni amministrative tributarie, la mancanza di evasione o di detrazione fiscalmente illegittime non è ininfluente, alla stregua dei principi affermati dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, ai fini della determinazione della correlata sanzione, potendo assumere rilievo in relazione al parametro della proporzionalità, sicché deve essere disapplicato, per

contrasto con il diritto unionale, l'art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, laddove stabilisce l'entità della sanzione per illegittima detrazione d'imposta nella misura pari allo stesso ammontare della detrazione illegittimamente compiuta, senza prevedere la possibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni singolo caso, dovendosi prevedere la possibilità di elevare progressivamente l'entità della sanzione al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione d'imposta (Sez. 5, n. 01830/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652460-02).

Come evidenziato, tuttavia, le applicazioni del principio di proporzionalità possono essere molteplici e non attengono al solo ambito sanzionatorio.

Ad esempio, è consolidato il principio per il quale, in tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (**Sez. 5, n. 15369/2020, Leuzzi, Rv. 658429 – 01**).

Quanto alla portata dei principi in esame, tuttavia, nello stesso periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 04071/2020, Lo Sardo, Rv. 656974 – 01**, ha precisato che, in tema di determinazione delle caratteristiche delle abitazioni di lusso ai fini del riconoscimento delle agevolazioni cd. "prima casa", l'art. 1 della nota II bis della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 e gli artt. 5 e 6 del d.m. n. 1072 del 1969 non sono contrari ai principi costituzionali di ragionevolezza e proporzionalità, atteso che questi ultimi non possono escludere o vulnerare la discrezionalità del legislatore nell'individuare e caratterizzare le fattispecie derogatorie alle regole di determinazione ed applicazione dei tributi, che possono essere disciplinate mediante una dettagliata specificazione dei requisiti soggettivi e oggettivi in modo che l'operato della pubblica amministrazione sia più o meno vincolato nell'apprezzamento di particolari situazioni di fatto e nel conseguente riconoscimento del beneficio fiscale, sicché non è lesiva dei suddetti principi la norma che limiti o escluda una valutazione

discrezionale nell'applicazione delle agevolazioni tributarie, riducendo a monte il rischio di revoche arbitrarie.

CAPITOLO II

LE FONTI INTERNAZIONALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

(di Pierpaolo Gori)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il diritto convenzionale: la CEDU. – 2.1. Tutela sostanzia-le. – 2.2. Tutela procedurale e processuale. – 2.2.1. Art. 6 CEDU e contrasto pandemia Covid-19. - 2.2.2. Rapporto tra procedimento penale e processo tributario. – 2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU. – 3. Convenzioni contro la doppia imposi-zione. – 4. Fonti consuetudinarie. – 4.1. Il segreto bancario. – 4.1.1. Utilizzabilità nel processo tributario della prova acquisita aliunde. – 5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni. – 6. Il diritto UE: il Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE). – 6.1. Principi generali e Carta dei diritti fondamentali (CDFUE). – 6.1.1. L'art.41 CDFUE e il di-ritto di parità delle armi. – 6.1.2. L'art. 47 CDFUE e il rapporto con il diritto al contraddittorio endoprocedimentale. – 6.1.3. L'art. 50 CDFUE e il principio del ne bis in idem. – 6.1.4. Il giudicato e i diritti fondamentali – 7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU). – 7.1. La tutela procedurale. – 7.2. La tutela sostanziale. - 8. Principali direttive in materia tributaria. – 8.1. Sesta direttiva IVA. – 8.2. Direttiva di rifusione. – 8.3. Direttive self-executing. – 9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria. – 9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di cassazione. – 9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi. – 9.3. Interpretazione conforme e disapplicazione.

1. Premessa.

Il diritto tributario in Italia, nel rispetto della riserva di legge - relativa - dell'art. 23 Cost. è in parte rilevante plasmato da una pluralità di fonti normative multilivello, in misura sempre crescente di origine internazionale. In questo panorama, di considerevole complessità, si distinguono le fonti convenzionali, tra cui la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, nell'interpretazione evolutiva datane dalla Corte EDU, le Convenzioni contro la doppia imposizione, le consuetudini internazionali e, naturalmente, l'ordinamento dell'Unione Europea.

2. Il diritto convenzionale: la CEDU.

La CEDU si integra con l'ordinamento costituzionale italiano in chiave di sussidiarietà della protezione dei diritti umani. Tali diritti, «*garantiti anche da convenzioni universali o regionali sottoscritte dall'Italia, trovano espressione, e non meno intensa garanzia, nella Costituzione (…): non solo per il valore da attribuire al generale riconoscimento dei diritti inviolabili dell'uomo fatto dall'art. 2 della Costituzione, (…), ma anche perché, al di là della coincidenza nei cataloghi di*

tali diritti, le diverse formule che li esprimono si integrano, completandosi reciprocamente nella interpretazione». (Corte Cost. n. 388/1999).

Con le sentenze gemelle n. 348/2007 e n. 349/2007 la Corte Costituzionale ha interpretato l'art. 117, comma 1, Cost., quale derivante dalla riforma del Titolo V della Costituzione, nel senso di consentire solo un controllo centralizzato *ex ante* di costituzionalità, ove non sia possibile per il giudice comune una lettura della legge interna convenzionalmente orientata. Si tratta di un'attività di interpretazione adeguatrice, nel senso precisato, tra l'altro, da Corte Cost. n. 49/2015, che pone il nostro ordinamento, nell'arco degli Stati membri della Convenzione, in una posizione diversa rispetto ad altri di diritto romano germanico, come ad esempio la Francia, nei quali è previsto il controllo diffuso in capo ai giudici comuni della compatibilità della normativa con la Convenzione (*contrôle de conventionalité*). Di ciò occorre tenere conto, anche ai fini del rispetto dell'art. 46 CEDU, che vincola l'Italia all'esecuzione della Convenzione (Corte EDU, Grande Camera, 28 giugno 2018, *G.I.E.M. Srl e altri c. Italia*, con opinioni annesse).

In coerenza con tale insegnamento giurisprudenziale, le Sezioni Unite della Corte (**Sez. U, n. 6460/2020, De Stefano, Rv. 657215 - 01**) hanno affermato l'insindacabilità da parte del giudice della giurisdizione sulla violazione, da parte del Consiglio di Stato, di norme del diritto dell'Unione europea o della CEDU che si risolva in un "error in iudicando" (sia pure "de iure procedendi"), in quanto il controllo in questione è circoscritto all'osservanza dei meri limiti esterni della giurisdizione. Così non è affetta dal vizio di eccesso di potere giurisdizionale, ed è pertanto insindacabile sotto il profilo della violazione del limite esterno della giurisdizione, in relazione al diritto eurounitario, la decisione, adottata dal Consiglio di Stato, di non disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE (**Sez. U, n. 24107/2020, Conti, Rv. 659290 - 01**). Infatti il sindacato sulle scelte ermeneutiche del giudice amministrativo, suscettibili di comportare errori "in iudicando" o "in procedendo", rimane confinato entro i limiti interni della giurisdizione amministrativa stessa (**Sez. U, n. 27770/2020, Cirillo, Rv. 659662 - 01**).

In questo quadro, assume un'importanza peculiare lo strumento del rinvio preliminare interpretativo della Convenzione previsto dal Protocollo n. 16, entrato in vigore il 1° agosto 2018 nei confronti degli Stati che l'hanno sottoscritto e ratificato, e che l'Italia ha firmato, ma non ancora ratificato. A differenza del Protocollo n.15 in riferimento al quale è intervenuto il deposito, in data **21 aprile 2021**, dell'ultimo strumento di ratifica da parte del Governo italiano, il **28 settembre 2020** della Camera è stato reso noto che il ddl relativo al Protocollo n.15 (A.C. 1124-A) è stato emendato nel senso di rinviare la ratifica a causa di prospettati profili di

criticità connessi al rischio di erosione del ruolo delle alti Corti giurisdizionali italiane e dei principi fondamentali del nostro ordinamento, da approfondire.

2.1. Tutela sostanziale.

L'imposizione fiscale, nell'ambito CEDU, sotto il profilo sostanziale, rientra nello scopo dell'art. 1 del Protocollo n.1, in quanto incide sul complesso dei beni di cui dispone la persona (Corte EDU 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*, n. 13378/05, § 53). Il ricorso conto un intervento del legislatore in materia di interruzione del termine per esercitare il diritto all'accertamento fiscale di una sovrattassa può essere esaminato dalla Corte di Strasburgo sotto il distinto piano processuale del rispetto del diritto di difesa e del giusto processo ai sensi dell'art.6 § 1 CEDU, anche con riferimento al contraddittorio (**Corte EDU 10 novembre 2020,** *Vegotex International S.A. c. Belgio***, n. 49812/09, §§ 45 e ss.**).

Inoltre, la nozione di «beni» è ormai costantemente interpretata non come limitata ai diritti reali, ed è estesa dalla giurisprudenza anche ai rapporti obbligatori (Corte EDU 13 giugno 1979, *Marckx c. Belgio*, n. 6833/74, § 63), inclusi quelli tributari, e non è circoscritta ai beni esistenti, ma ricomprende anche quelli oggetto di una legittima aspettativa di divenire parte del patrimonio (Corte EDU 28 novembre 1991, *Pine Valley Developments c. Irlanda*, § 51). Tra questi, vi è anche il rimborso dei crediti di imposta e, conseguentemente, il ritardo dell'Amministrazione nel rimborsarli entro un congruo termine costituisce violazione della relativa previsione convenzionale (Corte EDU 22 luglio 2004, *Buffalo S.r.l. in liquidazione c. Italia*).

In considerazione anche di tale contesto normativo, la Corte di cassazione ha reso una pronuncia sulla compatibilità alla CEDU della tassazione dell'indennità di esproprio (Sez. 5, n. 26417/2018, Crucitti, Rv. 650811-01). È stata, in particolare, dichiarata manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 della l. n. 413 del 1991, in relazione all'art. 117 Cost., con riferimento all'art. 1, Protocollo n. 1, CEDU, nella parte in cui prevede la tassazione delle plusvalenze conseguenti alla percezione dell'indennità espropriativa in quanto, per un verso, non attinente al contemperamento, richiesto dal detto art. 1, tra le esigenze di interesse generale della comunità e la tutela del diritto fondamentale della proprietà, bensì al momento successivo dell'esercizio del potere impositivo dello Stato sui propri contribuenti e, per un altro, la stessa Corte EDU ha ritenuto che l'imposta in questione non costituisce un onere «irragionevole e sproporzionato» a carico del proprietario, in

quanto la somma da corrispondere non è tale da rendere il pagamento equiparabile ad una confisca.

L'interessante pronuncia, nel richiamare la giurisprudenza CEDU sulla tassazione dell'indennità di esproprio (v. Corte EDU 16 gennaio 2018, *Cacciato c. Italia*) distingue così la fattispecie decisa da quella, problematica, della confisca sulla quale si rinvia alla motivazione della già citata e importante sentenza della Grande Camera *G.I.E.M. Srl.* (cfr. *postea* § 2).

La Corte di Strasburgo ha poi più volte affermato di godere di una competenza limitata nel sindacare il diritto interno in materia (Corte EDU, Grande Camera, 5 dicembre 2000, *Beyeler c. Italia*, § 108), ma questo esame può estendersi alla verifica che non vi sia una imposizione fiscale oggettivamente discriminatoria in relazione a situazioni del tutto comparabili. In siffatti casi trova applicazione la previsione antidiscriminatoria dell'art. 14 CEDU, la quale ha un effetto amplificatore della protezione del diritto umano consacrato dall'art. 1, Protocollo n. 1. Ad esempio, non sono state individuate obiettive e ragionevoli giustificazioni a sostegno della diversa misura dell'imposta di successione nazionale (Corte EDU, Grande Camera*,* 19 dicembre 2018, *Molla Sali c. Grecia*, §§ 160-161), applicata a seconda del fatto che il beneficiario fosse istituito erede in forza di un testamento redatto secondo il codice civile greco da un testatore di fede mussulmana - per effetto dell'applicazione della Sharia - o meno.

Inoltre, il sindacato della legge tributaria nazionale può estendersi alla verifica della qualità della base legale dell'ingerenza nei confronti del diritto protetto dalla Convenzione, soprattutto in termini di prevedibilità dell'imposizione fiscale, come garanzia di protezione avverso arbitrarie interferenze (Corte EDU 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56). Così, la decisione dell'Amministrazione, confermata dalle autorità giurisdizionali nazionali, di aumentare d'ufficio la misura di una *royalty* per una concessione di sfruttamento minerario rilasciata dallo Stato, non prevedibile *ex ante*, è stata ritenuta arbitraria e incompatibile con l'art. 1 Protocollo 1 della Convenzione (Corte EDU, 26 giugno 2018, *S.c. Scut s.a. c. Romania*).

Tra i numerosi interessanti casi pendenti a Strasburgo a **fine 2020 (ultima verifica 30 maggio 2021)**, si segnalano i casi finlandesi *Tulokas* (n. 5854/18) e *Taipale* (n. 5855/18), già comunicati al Governo della Finlandia, che deducono sotto il profilo sostanziale come la nazionale imposta sui redditi discrimini i contribuenti, pensionati, sulla base dell'età, senza che l'ordinamento interno fornisca loro adeguati rimedi di tutela effettiva (profilo processuale).

2.2. Tutela procedurale e processuale.

Il diritto sovranazionale ha sempre maggiore importanza anche nell'ambito del procedimento amministrativo di applicazione del tributo e del processo tributario. Ad esempio, in materia di prove, una pregevole sentenza ha riconosciuto al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, - in attuazione del principio del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU - la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale aventi, anche per il contribuente, il valore probatorio proprio degli elementi indiziari **(Sez. 5, n. 9903/2020, Condello).** Un'altra decisione (Sez. 5, n. 24531/2019, Triscari) si è fatta carico di esaminare la compatibilità del divieto di prova testimoniale nel processo tributario, di cui all'art. 7, comma 4, d.P.R. n. 546 del 1992 con l'art. 6 Convenzione EDU. E' stato così statuito che il divieto non impedisce che le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale e recepite in forma di atto notorio o in verbali dell'Amministrazione costituiscano elementi indiziari, se non addirittura presuntivi, dei fatti cui si riferiscono, in linea con il principio del giusto processo, nel rispetto della giurisprudenza dei giudici di Strasburgo, in particolare delle sentenze della Corte EDU 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, n.73053/01 e 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, n. 44759/98.

Anche in materia tributaria considerevole importanza ha poi il recepimento del principio di effettività consacrato dall'art. 6 CEDU. Ad esempio, è stato statuito in materia di accise che in via di eccezione il consumatore finale al quale il fornitore abbia addebitato le imposte, pur non essendo egli espressamente legittimato dalla disciplina interna, in caso di pagamento indebito può chiedere direttamente il rimborso all'Amministrazione finanziaria, (Sez. 5, n. 29980/2019, Nonno, Rv. 655922 - 01).

Inoltre, in materia di IVA, il prestatore di un servizio può chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta indebitamente versata dopo il decorso del termine di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, sebbene esclusivamente per quell'imposta che egli abbia effettivamente rimborsato al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo, poiché, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (sentenza del 15 dicembre 2011, causa C-427/10), il principio di effettività del diritto comunitario, pur non ostando ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebito che preveda un termine di prescrizione per il committente più lungo di quello di decadenza per il prestatore del servizio, non è soddisfatto quando l'applicazione di tale disciplina abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di

ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta (Sez. 5, n. 25093/2019, Fanticini, Rv. 655409 - 01).

Sempre in applicazione del principio di effettività è stato statuito, in tema di dazi (Sez. 5, n. 01787/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652321-01), che il giudice, a fronte di atti processuali che scontino un non insuperabile tasso di ambiguità, ove gli strumenti dell'ermeneutica lo consentano, deve interpretarli nel senso in cui possano avere qualche effetto, anziché in quello secondo cui non ne avrebbero alcuno, atteso che la regola dell'interpretazione utile è imposta sia dal diritto interno, da parte dell'art. 1367 c.c., sia dal diritto europeo, in forza dell'art. 6, § 3, TUE (come modif. dal Trattato di Lisbona), che recepisce nel diritto dell'Unione i diritti fondamentali garantiti dalla CEDU e, tra questi, il diritto all'effettività della tutela giurisdizionale.

Anche l'interpretazione dello *ius superveniens* che estende il termine di decadenza per l'incardinamento della domanda giudiziale va fatta alla luce del diritto convenzionale, in particolare dell'applicazione consolidata dell'art.6 CEDU secondo il quale, nell'interpretazione della legge processuale, richiede di evitare gli eccessi di formalismo in punto di ammissibilità o ricevibilità dei ricorsi, consentendo, per quanto possibile, la concreta esplicazione del diritto di accesso alla giustizia. La Corte è giunta così, sulla scia della giurisprudenza della Corte EDU (in particolare 28 giugno 2005, *Zednìk c. Repubblica Ceca*, n.74328/01 poi sempre confermata), alla conclusione che lo *ius superveniens*, allorquando estende i termini per proporre un ricorso giurisdizionale, è di immediata applicazione nei processi in corso (Sez. 5, n.24698/2019, Guida).

Più in generale, la protezione del diritto umano viene accordata anche sotto profili procedurali amministrativi e processuali, seppure il fondamento della tutela è sussunto normalmente in previsioni convenzionali diverse da quella sopra vista. Ha così rilievo la protezione del domicilio, anche fiscale, la quale ricade sotto l'ombrello dell'art. 8 della Convenzione, nel contesto della vita privata e familiare, e la cui interferenza, anche da parte delle autorità nazionali ai fini della ricerca di elementi di prova, sia nel quadro di un accertamento amministrativo fiscale, sia di un'indagine penale per presunti reati fiscali, può costituire violazione della Convenzione (Corte EDU 27 settembre 2018, *Brazzi c. Italia*, n. 57278/11, §§ 44-47).

In assenza di un reale controllo *ex ante* sulle attività di polizia fiscale da parte dell'Autorità giurisdizionale (Corte EDU 7 giugno 2007, *Smirnov c. Russia*, n. 71362/01, § 45), tale rilevante carenza deve essere controbilanciata da un efficace controllo *ex post*, che consenta di porre immediato rimedio alle eventuali irregolarità poste in essere dagli operanti (Corte EDU 2 ottobre 2014, *Delta Pekàrny a.s. c. Rep. Ceca*, § 87). Se del

caso, questo può avvenire escludendo dal successivo processo penale l'efficacia degli elementi di prova raccolti (Corte EDU 30 maggio 2017, *Trabajo Rueda c. Spagna*, n. 32600/12, § 37), ma nella fattispecie italiana ciò non era stato possibile, dal momento che il contribuente non aveva potuto impugnare il provvedimento di perquisizione perché il rimedio specifico previsto dall'art. 257 c.p.p. è esperibile solo nel caso in cui abbia fatto seguito il sequestro di quanto reperito.

Sotto questa luce, significativa è la decisione della S.C. (Sez. 5, n. 29132/2018, Succio, Rv. 651766-01) che ha statuito come, in materia di controlli in sede di accertamento delle imposte sui redditi, l'acquisizione irrituale da parte della Guardia di finanza di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta di per sé la inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione in tal senso, non trovando applicazione, trattandosi di attività di carattere amministrativo, l'art. 24 Cost. sulla tutela del diritto di difesa, salva l'ipotesi in cui vengano in rilievo diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio.

Dibattuta è poi l'applicazione dell'art. 6, § 1, CEDU, in tema di giusto processo in materia tributaria, principalmente con ricadute sul diritto al contraddittorio endoprocedimentale e orale processuale (*right to be heard*) e sulla durata del processo.

La Corte di cassazione, in un'interessante pronuncia (Sez. 6-5, n. 24899/2018, Manzon, in parte motiva) si è prudentemente attenuta alla risalente - e mai smentita - giurisprudenza convenzionale, secondo cui l'art. 6, § 1, CEDU non è applicabile al processo tributario nella sua declinazione civile (Corte EDU 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*), ossia quando non vi sono profili penali nella controversia (Corte EDU 24 febbraio 1994, *Bendenoun c. Francia*, § 47) o a questi assimilabili, come nel caso di sanzioni amministrative di natura punitiva (*tax-surcharge proceedings*, v., ad esempio, Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, § 46). Tuttavia, tale interpretazione, già motivatamente contestata da una consistente opinione dissenziente annessa alla sentenza *Ferrazzini*, deve ritenersi non più così sicura, come si desume da alcune decisioni assunte, più di recente, dalla stessa Corte di Strasburgo. Ad esempio, la Corte EDU ha preferito non pronunciarsi sulla questione sollevata – pure in via preliminare – dell'inapplicabilità dell'art. 6, § 1, al versante civile del processo tributario, come richiesto dal Governo francese, optando invece per dichiarare l'irricevibilità per manifesta infondatezza del ricorso, ai sensi dell'art. 35, § 3, lett. *a)*, della Convenzione (Corte EDU 20 novembre 2018, *Wallace c. Francia*, §§ 24 e 31). Vi è eco di tale più moderno orientamento nella decisione della Corte (**Sez. 6-5, n. 20358/2020, Conti, Rv. 659307-01**) secondo cui il principio del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU trova

mediata applicazione, "in parte qua", in relazione alla natura armonizzata della pretesa fiscale relativa all'IVA, ove letto in combinato disposto con l'art. 47 della Carta UE dei diritti fondamentali, pacificamente applicabile anche ai giudizi tributari, non contenendo detta norma l'inciso limitativo riferito ai giudizi civili che, invece, compare nell'art. 6 CEDU.

2.2.1. Art. 6 CEDU e contrasto pandemia Covid-19.

Nel periodo il giudizio di legittimità, anche in materia tributaria, la S.C. (**Sez. 5, n. 26480/2020, Guida, Rv. 659507-01**) ha dovuto confrontarsi con la disciplina emergenziale dettata per il contrasto alla pandemia "Covid-19", ricordando che in tema di nuovo rito camerale di legittimità "non partecipato", il principio di pubblicità dell'udienza, pur previsto dall'art. 6 CEDU ed avente rilievo costituzionale, non riveste carattere assoluto e può essere derogato in presenza di "particolari ragioni giustificative", ove "obiettive e razionali" (Corte cost., sent. n. 80 del 2011). Pertanto, la controversia tributaria può essere trattata, anziché in pubblica udienza, con il nuovo rito camerale "non partecipato", ai sensi degli artt. 375 e 380 bis.1 c.p.c., in presenza di particolari ragioni giustificative, purché obiettive e razionali, tra cui rientra l'esigenza di evitare, nel periodo di emergenza epidemiologica da Covid-19, assembramenti all'interno degli uffici giudiziari e contatti ravvicinati tra le persone, alla luce sia dell'art. 221, comma 4, del d.l. n. 34 del 2020, conv., con modif., in l. n. 77 del 2020 - che consente, fino a cessata emergenza sanitaria, la trattazione scritta delle cause civili (cd. udienza cartolare) - sia delle misure organizzative adottate dal Primo presidente della Cassazione, con propri decreti, al fine di regolamentare l'accesso ai servizi.

2.2.2. Rapporto tra procedimento penale e processo tributario.

Sebbene secondo l'orientamento tradizionale l'articolo 6 della Convenzione non si applichi ai processi tributari ordinari i quali non hanno una connotazione penale (Corte EDU 12 luglio 2001 *Ferrazzini c. Italia*, n. 44759/98, § 20), in numerose sentenze della Corte di Strasburgo le sanzioni tributarie sono state qualificate di natura penale, come nel caso di Corte EDU 20 luglio 2004, *Manasson c. Svezia*, n.41265/98, sentenza relativa ad una revoca di una patente di guida in ragione del mancato pagamento delle tasse da parte del ricorrente e, per un caso di sovrattassa, **Corte EDU 10 novembre 2020,** *Vegotex***, cit., § 45**).

Orbene, l'art. 4 Prot. 7 CEDU consacra il diritto a non essere giudicato e punito due volte e tipicamente la questione che più spesso si pone è quella del rapporto tra procedimento penale e processo tributario in caso di contestate violazioni fiscali, allorquando i medesimi fatti siano

all'origine dei due procedimenti. La Convenzione EDU, nello specifico proprio l'art. 4 Prot. n. 7, è entrata quale parametro interposto con riferimento alla violazione dell'art.117 Cost. in tema di sanzioni tributarie in materia di IVA, e la Corte ha ritenuto irrilevante e manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non prevede l'impossibilità di instaurare o di proseguire un procedimento amministrativo volto all'irrogazione di una sanzione penale formalmente amministrativa ma avente natura sostanzialmente penale, in quanto il rapporto tra il suindicato procedimento amministrativo ed il processo penale trova una specifica disciplina negli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000 **(Sez. 5, n. 21694/2010, Fuochi Tinarelli, Rv. 659071 - 07).**

Per valutare esattamente i termini in cui opera il divieto di *bis in idem* è necessario tener presente che la questione si pone in termini leggermente più ristretti in ambito nazionale, che distingue nettamente tra processo tributario, processo amministrativo, procedimento e processo penale e preclude la sospensione al primo, ex art. 20 del d.lgs. 74 del 2000. Al contrario, si pone in senso più ampio avanti al giudice di Strasburgo, che individua tradizionalmente due corni del problema: da un lato la violazione della legge penale e dall'altro, ogni altra violazione, identificata come violazione della legge civile anche quando la fattispecie è tributaria. Il diritto convenzionale nondimeno (Corte EDU 15 novembre 2016, *A. e B. c. Norvegia*, nn.24130/11 e 29758/11, § 130) non impedisce la presenza, in dipendenza dei medesimi fatti, di processi paralleli se integrati in un insieme coerente e complementare, e connessi sotto il profilo temporale, in modo da restare proporzionati e una conseguenza prevedibile della condotta dell'autore. La sentenza **Corte EDU 10 dicembre 2020,** *Chernov c. Ucraina***, n. 16432/10** (§ 39 e ss) ha recentemente confermato gli approdi interpretativi dell'art.4 Prot. 7 CEDU, in particolare in tema di identificazione dell'addebito di natura penale, raggiunti nel *landmark case A e B*.

Della necessità di ricostruire l'operatività del principio di *ne bis in idem* nell'ambito del diritto sovranazionale, non solo alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia (CGUE 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci)* ma anche quanto al diritto della Convenzione (Corte EDU 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia* del 4 marzo 2014, nn.18640/10 e ss.), oltre che della giurisprudenza costituzionale (Corte Cost. n. 43/2018), la Corte è sempre più consapevole, come nel caso della pronuncia della Sez. 5, n.34219/2019, Condello, la quale in ultima analisi ha ritenuto che la fattispecie non costituisse violazione del *ne bis in idem*.

Di recente la Corte EDU ha ulteriormente consolidato e precisato la propria giurisprudenza in materia di *ne bis in idem*, in relazione al caso

(Corte EDU 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, n. 72098/14) di un ex amministratore delegato di una grande banca che, in un primo momento, in sede amministrativa, si era visto contestata l'omessa dichiarazione dei profitti derivanti dalla vendita delle azioni ricevute al termine del suo incarico, processo concluso con l'inflizione di una sovrattassa pari a 25% dei tributi evasi. Poco dopo, sulla base dei medesimi fatti era stato incardinato un processo penale conclusosi con condanna definitiva a suo carico. I giudici di Strasburgo hanno dichiarato la violazione della Convenzione in quanto entrambe le sanzioni inflitte avevano una natura sostanzialmente penale, entrambi i procedimenti avevano avuto ad oggetto i medesimi fatti, almeno uno dei procedimenti era stato definito con una sentenza irrevocabile e, infine, lo Stato non aveva dimostrato che i due procedimenti presentavano il requisito della «*sufficiently close connection in substance and in time*», introdotto da Corte EDU, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, n. 24130/11 e 29758/11, § 130).

2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU.

La Corte di cassazione ha elaborato una serie di decisioni incentrate sull'applicazione in materia tributaria della giurisprudenza CEDU relativa al principio del legittimo affidamento, giurisprudenza della Corte EDU che è alla base anche dell'elaborazione unionale in materia secondo cui il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'Amministrazione (**Sez. 5, n. 20819/2020, Nonno**).

In via generale, in tema di riscossione delle imposte sui redditi, la S.C. ha affermato che (Sez. 5, n. 14548/2019, Bernazzani, Rv. 654126-01) la decorrenza del termine di decadenza del diritto al rimborso di un'imposta sui redditi dichiarata, in epoca successiva al pagamento, incompatibile con il diritto unionale da una sentenza della Corte di Giustizia, dalla data del versamento o della ritenuta, e non da quella di detta pronuncia, non si pone in contrasto con i principi espressi dalla Corte EDU in tema di legittimo affidamento, poiché, per un verso, viene in rilievo un mero mutamento giurisprudenziale sull'interpretazione di norme attributive di diritti, rispetto ai quali i titolari non possono vantare aspettative d'immutabilità giuridica riguardo alla giurisprudenza, a differenza di quanto può avvenire rispetto a leggi interpretative o retroattive che costituiscano ingerenza del potere legislativo nell'Amministrazione della giustizia e, per un altro, la materia della imposizione tributaria appartiene al cd. «nucleo duro» delle prerogative della potestà pubblica nella quale gli Stati contraenti godono di ampia discrezionalità, che ne rende insindacabili le scelte che non siano manifestamente prive di giustificazioni ragionevoli.

Ancora, per Sez. 5, n. 07390/2019, Condello, Rv. 653512-01, la decorrenza del termine di decadenza di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte sui redditi dal momento del versamento opera anche qualora l'imposta sia pagata sulla base di una norma in seguito dichiarata in contrasto con il diritto unionale, incontrando l'efficacia retroattiva della relativa pronuncia il limite dei rapporti esauriti, senza che, in senso contrario, assuma rilievo la giurisprudenza sulla tutela del legittimo affidamento della Corte EDU, prevalendo la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività ed i singoli Stati godono di ampia discrezionalità, sia pure entro i confini della riserva di legge sostanziale e del rispetto dei diritti fondamentali.

3. Convenzioni contro la doppia imposizione.

Nell'ambito del diritto internazionale convenzionale per il contrasto della doppia imposizione, con specifico riferimento alle liti fiscali interne all'UE nel periodo in commento si segnala per importanza il **d.lgs. n.49 del 2020 attuativo della Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio (c.d. "DRM")**, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea e, anche con riferimento alla procedura amichevole, l'apposita **relazione dell'Ufficio del Massimario n.73/2020**. Più in generale, va rammentato che lo scopo delle convenzioni bilaterali è quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale, come affermato dalla Corte di Giustizia (CGUE 19 novembre 2009, C-540/07). In tale contesto, la nozione di persona fisica residente in uno Stato contraente, utilizzata ai fini della applicazione della minore imposta dalla Convenzione Italia-Svizzera – ratificata e resa esecutiva in Italia con l. n. 943 del 1978 – deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento della stessa ad imposizione in modo illimitato nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subìto (Sez. 5, n. 10706/2019, D'Orazio, Rv. 653542-01).

Punto di riferimento in materia è il modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e, in particolare, l'operatività del principio di non discriminazione, anche nei confronti della legislazione interna. Così, in tema di reddito d'impresa, si è recentemente affermato (Sez. 5, n. 08812/2019, Triscari, Rv. 653350-01) che la disciplina di cui all'art. 110, commi 10 e 11, del d.P.R n. 917 del 1986 (nel testo applicabile *ratione temporis*) - che subordina la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali con soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata alla prova, da parte del contribuente, dell'effettività dell'operazione - non contrasta con il principio di non discriminazione sancito dall'art. 24, § 24, del

modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, atteso che il peculiare regime probatorio previsto dalla norma interna opera solo sul piano della verifica dell'effettività dell'operazione, sicché, una volta fornita tale prova, i costi sono deducibili secondo le regole ordinarie.

Su di un diverso piano poi, si pongono problemi di compatibilità di parti della singola Convenzione, non di rado stipulata in tempi non recenti, con la sopravvenuta evoluzione normativa dell'ordinamento comunitario. Quale esempio, merita attenzione la statuizione della S.C. (Sez. 5 - Sentenza n. 30347/2019, Cataldi, Rv. 656235 - 02) di compatibilità del trattamento fiscale differenziato previsto dall'art. 24, capoverso b), della Convenzione italo-tedesca ratificata in Italia da l. n. 459 del 1992, in ragione della misura della partecipazione della società-madre al capitale della società-figlia (pari ad almeno il 25 per cento), in virtù del quale i dividendi corrisposti da quest'ultima sono esclusi dalla base imponibile del reddito della prima, non è in sé irragionevole né viola il principio di non discriminazione, in quanto, secondo la giurisprudenza eurounitaria, il dato "quantitativo" della misura del capitale sociale assume rilevanza "qualitativa" e funzione significativa perché consente di distinguere tra partecipazioni che ammettono l'esercizio di una sicura influenza sulle decisioni di una società e la determinazione delle attività e partecipazioni acquisite al solo scopo di realizzare un investimento finanziario, senza l'intento di influire sulla gestione e sul controllo dell'impresa.

La pronuncia si pone in continuità con la giurisprudenza della Corte Giustizia 4 febbraio 2016, C-194/15, *Baudinet*, § 25 e 13 marzo 2014, C-375/12, *Bouanich*, § 28: secondo tali arresti le disposizioni nazionali che siano applicabili a partecipazioni acquisite al solo scopo di realizzare un investimento finanziario, senza l'intento di influire sulla gestione e sul controllo dell'impresa, devono essere esaminate esclusivamente alla luce della libera circolazione dei capitali.

Di recente, **Sez. 5, n. 26307/2020, Napolitano, Rv. 659939-01**, in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Gran Bretagna, ha affermato che l'istanza di rimborso di credito d'imposta previsto dall'art. 10, par. 4, lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito del 21 ottobre 1988 (ratificata con l. n. 329 del 1990), opera sia nel caso di ritenuta sull'ammontare del credito, sia nel caso in cui non sia stata operata la ritenuta alla fonte del 5% sui dividendi distribuiti alla società madre, dovendosi verificare in concreto se, per effetto del credito di imposta indiretto (cd. "underlying tax credit") di cui abbia beneficiato la società madre britannica, detta istanza violi il principio di neutralità fiscale, assicurando all'istante un trattamento deteriore, ovvero un beneficio

ulteriore rispetto alla tassazione dei dividendi percepiti dalla società figlia italiana.

Inoltre, è stato anche statuito che il credito d'imposta previsto dall'art. 10, par. 4, lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Gran Bretagna, stipulata il 21 ottobre 1988 (ratificata con l. n. 329 del 1990), non è escluso dal riconoscimento dei benefici (nella specie esenzione da ritenuta) della Direttiva madre-figlia n. 453 del 1990 (attuata con il d.lgs. n. 136 del 1993), atteso che detto riconoscimento, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, Brussels Securities), non elimina, necessariamente, il rischio della doppia imposizione economica né della violazione del principio di neutralità fiscale (**Sez. 5, n. 2313/2020, Venegoni)**.

4. Fonti consuetudinarie.

Un'ulteriore fonte del diritto tributario è la consuetudine internazionale, talora rilevante per l'individuazione dell'Autorità munita di giurisdizione ove venga in rilievo la tassazione in Italia di determinati soggetti passivi, come gli agenti diplomatici, o di beni, come le sedi diplomatiche (Sez. 5, n. 11381/2012, Valitutti, Rv. 623224-01) o, ancora, per statuire l'ambito di applicazione di peculiari istituti, quali il segreto bancario.

4.1. Il segreto bancario.

Il tema del segreto bancario e la compatibilità con la Convenzione EDU delle procedure accertative fondate sull'utilizzo di informazioni finanziarie è approfondito negli importati casi decisi da Corte EDU, 22 dicembre 2015, G.S.B. *c. Svizzera*, n. 28601/11, § 69 e [GC] 27 giugno 2017 *Satakunnan c. Finlandia*, n. 931/13, §§ 145 e ss.. Il tema è inoltre sullo sfondo di una decisione assunta dalla Corte di cassazione in materia di indagini bancarie (v., in motivazione, Sez. 6-5, n. 08606/2015, Conti, non massimata) la quale ha ritenuto recessivo il segreto, considerando da un lato che il legislatore, per un verso, con l'art. 18 della l. n. 413 del 1991, ha abrogato il cd. segreto bancario (secondo l'opinione prevalente traente origine da una norma consuetudinaria) e, per altro verso, che la sfera di riservatezza relativa alle attività che gravitano attorno ai servizi bancari è essenzialmente correlata all'obiettivo della sicurezza e al buon andamento dei traffici commerciali. La S.C. sul punto ha richiamato la giurisprudenza costituzionale (Corte cost. n. 51/1992) in tal senso, come pure il testo dell'art. 18 della direttiva n. 2011/16/UE, a tenore del quale l'Autorità interpellata di uno Stato membro non è autorizzata a rifiutarsi di fornire informazioni solamente perché tali informazioni sono detenute da una

banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché si riferiscono agli interessi proprietari di una persona.

Tale approccio sembra rafforzato dal fatto che, a partire dal 2017-2018, nel quadro OCSE ben 97 Stati (**ultima verifica al 30 maggio 2021**) hanno assunto l'impegno di attuare lo scambio automatico delle informazioni finanziarie (Common Reporting Standard, CRS). Inoltre, è attualmente previsto lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale tra l'Italia e i Paesi dell'Unione Europea (Corte dei Conti, delib. 1° aprile 2019, n. 6/2019/G).

4.1.1. Utilizzabilità nel processo tributario della prova acquisita *aliunde*.

Il rapporto tra processo tributario e altri procedimenti si pone in chiave di diritto sovranazionale anche nella diversa ottica dell'utilizzo, nel primo, della prova raccolta nell'ambito dei secondi e viceversa.

In generale, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale.

Un caso di tal fatta è dato dall'illegittimità o mancanza del provvedimento di autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, che comporta l'inutilizzabilità delle prove acquisite in seguito ad un accesso domiciliare, anche nel caso in cui il contribuente abbia consegnato spontaneamente la documentazione (Sez. 6-5, n.673/2019, Conti, Rv. 652388 - 01 e Sez. 5, n. 10275/2019, Grasso, Rv. 653369 - 01).

Al contrario, sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della direttiva 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria (c.d. "lista Falciani", v. Sez. 5, n. 31779/2019, Di Marzio, Rv. 656014 - 01). Resta fermo l'onere per il contribuente di giustificare l'incoerenza tra l'ammontare delle disponibilità in un Paese estero a regime fiscale privilegiato, che secondo il fisco fanno capo al contribuente sulla base delle risultanze della "lista", e l'ammontare delle somme oggetto del cd. "scudo fiscale", attesa la valenza presuntiva degli elementi desumibili dalla stessa "lista Falciani" (**Sez. 5, n. 4984/2020, Napolitano**).

La piena utilizzabilità dei dati così acquisiti è quasi sempre un approdo sicuro, dal momento che la Cassazione ha razionalmente statuito che i diritti fondamentali che possono ostare devono essere di rango costituzionale, inclusi quelli previsti dalla CDFUE, quali ad esempio l'inviolabilità del domicilio, della libertà personale. Infatti, non si ravvisa nell'ordinamento tributario interno una disposizione analoga a quella contenuta nell'art. 191 c.p.p., a norma del quale le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate (Sez. 6-5, n. 17503/2016, Federico, non massimata).

A tale autorevole interpretazione consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con i contribuenti i dati bancari trasmessi dall'Autorità finanziaria straniera (nel caso quella francese ai sensi della direttiva n. 77/799/CEE) senza onere di preventiva verifica da parte dell'Autorità destinataria.

Le decisioni in materia di utilizzabilità della prova meritano infine anche di essere confrontate, in relazione al recepimento normativo del dato extra-giuridico, con gli approdi di Corte EDU, 9 novembre 2006, *Tavli c. Turchia*, n. 11449/02, cui si rinvia.

5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni.

L'immunità funzionale dei consoli di Stati stranieri, nell'ambito delle attività connesse con l'esercizio delle funzioni consolari, quali definite dall'art. 5 della Convenzione di Vienna conchiusa il 24 aprile 1963 sulle relazioni consolari, resa esecutiva in Italia con l. n. 804 del 1967, trova applicazione anche ai fini fiscali connessi con l'esercizio di tali funzioni (ad esempio, lett. *f*, circa l'esercizio di funzioni notarili).

In particolare, l'immunità funzionale ex art. 58, comma 2, in relazione all'art. 43, comma 1, della Convenzione di Vienna conchiusa il 24 aprile 1963 sulle relazioni consolari, resa esecutiva in Italia con l. n. 804 del 1967, per atti compiuti nell'esercizio delle funzioni consolari, quali definite dall'art. 5 della Convenzione cit., comporta che, quando essa sia invocata, l'accertatore, a seconda dell'esito delle verifiche compiute sulla sussistenza dei relativi presupposti, deve procedere alla contestazione immediata o alla notifica differita della violazione ovvero alla trasmissione del verbale all'Ufficio o Comando dal quale dipende perché provveda alla segnalazione al Ministero degli affari esteri per le comunicazioni da effettuarsi in via diplomatica (Sez. 2, n. 09385/2019, Sabato, Rv. 653487-01). Ove l'organo accertatore, per impossibilità o erroneità dell'accertamento sui presupposti, contesti o notifichi la violazione in presenza dell'immunità, il rilievo sulla sua sussistenza in sede di opposizione giurisdizionale - su ricorso dell'interessato, o di notifica con

nota verbale in sede diplomatica, su richiesta della competente rappresentanza dello Stato estero - conduce all'annullamento dell'atto.

6. Il diritto UE: il Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE).

Un ruolo eminente tra le fonti internazionali, non solo nel settore dei tributi armonizzati (imposizione indiretta), è riservato all'ordinamento giuridico unionale.

Il punto di partenza può essere rinvenuto - tra le fonti comunitarie generali ed astratte - nei trattati, attualmente due, ossia il Trattato sull'Unione Europea (TUE) e il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), e nel riconoscimento dell'effetto diretto dei Trattati (CGUE 5 febbraio 1963, *Van Gend en Loos*, C-26/62, § II), in quanto per loro natura idonei a produrre immediatamente efficacia nei rapporti giuridici intercorrenti fra gli Stati membri ed i loro amministrati. In materia tributaria appaiono centrali gli artt. 28 ss. TFUE sulla libera circolazione delle merci, gli artt. 107-109 TFUE sulla tutela della concorrenza e divieto di aiuti di Stato, incluse le indebite agevolazioni fiscali, e gli artt. 110-113 TFUE sulla non discriminazione e armonizzazione dell'imposizione indiretta. Inoltre, l'art. 258 TFUE, ricorso per inadempimento, è lo strumento normalmente utilizzato dalla Commissione Europea per la tutela delle risorse proprie, a partire da quelle fiscali (nel periodo in rassegna, ad es. v. **CGUE 9 luglio 2020, C-575/18 P,** *Repubblica ceca c. Commissione Europea*). Sul presupposto della natura di risorse proprie UE costituite dai dazi doganali, la Corte ha statuito (Sez. 5, n.33879/2019, Nonno) che se è vero che i singoli Stati devono assicurare l'effettività del prelievo è altrettanto vero che tale effettività deve essere garantita con l'utilizzazione gli strumenti propri del diritto nazionale, inclusa la transazione.

La Corte di cassazione, in relazione al TFUE si è concentrata innanzitutto sul recupero degli aiuti di Stato. In generale, le imprese beneficiarie di un aiuto di Stato possono fare legittimo affidamento sulla sua regolarità solo quando sia stato concesso nel rispetto dell'art. 108 TFUE, gravando sulle stesse l'onere di informazione e vigilanza circa l'osservanza della procedura di controllo della sua conformità al diritto eurounitario, ciò rientrando nella normale diligenza di ogni operatore economico agente sul mercato interno. Ne consegue che si presume legale e compatibile solo l'aiuto rispettoso della procedura prevista dalla norma eurounitaria in quanto l'obbligo di sopprimere un aiuto incompatibile con il Trattato è assoluto e ne comporta la necessaria restituzione da parte del beneficiario cosi che venga meno l'indebito vantaggio acquisito a danno dei suoi concorrenti nel mercato comune (Sez. 1, n. 04860/2019, Terrusi, Rv. 652806-01).

Nello specifico della materia tributaria, la S.C. si è pronunciata sulla natura del termine per il recupero di aiuti di Stato (Sez. 5, n. 21080/2018, D'Orazio, Rv. 649974-01). La Corte di legittimità ha così ritenuto che il termine bimestrale indicato, in applicazione degli artt. 107 e 108 TFUE, dall'art. 5, comma 5, della decisione n. 2005/315/CE, recepito dall'art. 24 della l. n. 29 del 2006, non ha natura perentoria, sicché il mancato rispetto dello stesso può assumere rilievo solo nell'ambito di un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione europea dinanzi alla Corte di Giustizia, in quanto, da un lato, l'art. 15 del reg. CE n. 659 del 1999 prevede un termine decennale di prescrizione per il recupero degli aiuti di Stato illegittimamente concessi e, da un altro, una differente interpretazione contrasterebbe con il principio di effettività del diritto comunitario. La decisione può essere letta in relazione a recenti sviluppi della Corte di Giustizia, che tendono a delimitare la portata del principio di effettività in relazione ad aspetti processuali, ad esempio negando l'utilizzabilità di intercettazioni telefoniche nell'ambito di un processo penale tributario acquisite illegittimamente (CGUE 17 gennaio 2019, C-310/16, *Spetsializirana prokuratura*).

Una serie di decisioni della S.C. hanno mirato ad evitare che, attraverso la singola agevolazione, venisse in concreto ottenuto un arricchimento indebito idoneo a falsare il mercato. Così la Corte di cassazione (**Sez. 5, n. 29365/2020, Nicastro, Rv. 659988-01**) ha ritenuto che il beneficio di cui all'art. 6, commi da 13 a 19, l. n. 388 del 2000, spetta alle imprese per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali necessarie per prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente dall'esercizio dell'attività da esse svolta, essendo fondato sull'implicito presupposto dell'inerenza del danno all'attività dell'impresa investitrice, e non anche per quelli causati da soggetti terzi, ponendosi una diversa interpretazione in contrasto con l'intenzione legislativa, oltre a trasformare l'agevolazione stessa in aiuto di Stato, in contrasto con gli artt. 87 e 89 del Trattato CEE (e successivamente con gli artt. da 107 a 109 TFUE), in favore di quelle imprese il cui oggetto sociale sia quello di prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente e i relativi investimenti siano strutturalmente diretti a tali fini.

Secondo la medesima logica, è stato deciso (Sez. 5, n. 02208/2019, Zoso, Rv. 652369-01) che l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 (cd. agevolazioni sisma Sicilia), non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, costituendo un aiuto di stato illegittimo, ai sensi dell'art. 108, § 3, TFUE, come stabilito dalla decisione n. 5549/2015/UE. Quest'ultima decisione ha pure precisato che, per quanto riguarda gli aiuti individuali già concessi prima della data di avvio della decisione e dell'ingiunzione di sospensione, il regime va considerato compatibile con

il mercato interno se, in virtù della deroga prevista dall'art. 107, § 2, lett. *b)*, TFUE, può essere stabilito un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dall'impresa in seguito alla calamità naturale e l'aiuto di Stato concesso, dovendosi evitare i casi di sovracompensazione rispetto ai danni subiti, dovuta al cumulo di aiuti, oppure se i benefici risultino in linea con il regolamento *de minimis* applicabile.

Inoltre, il principio di libera circolazione delle merci di cui agli artt. 28 e 30 TFUE, comporta che in tema di diritti di prelievo sulle importazioni, l'assoggettamento al diritto speciale, previsto per il territorio extradoganale del Comune di Livigno dall'art. 2, comma 2, della l. n. 762 del 1973, di prodotti di origine unionale, ancorché transitati attraverso la Svizzera, costituisce violazione del principio di libera circolazione, dovendosi interpretare la locuzione «introdotti dall'estero», contenuta nell'art. 2 cit., come riferita esclusivamente alle importazioni provenienti da Paesi terzi rispetto agli Stati membri dell'Unione europea (Sez. 5, n. 06085/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653034-01).

6.1. Principi generali e Carta dei diritti fondamentali (CDFUE).

Nel panorama dei Principi generali comuni ai diritti degli Stati membri (art. 340, § 2, TFUE), particolare rilievo hanno quelli consacrati dalla Carta dei diritti fondamentali (CDFUE, denominata anche «Carta di Nizza» in onore della città della sua prima proclamazione avvenuta il 7 dicembre 2000).

La Carta, in larga misura recettiva di *aquis* comunitario preesistente, ha il medesimo valore giuridico dei Trattati (art. 6 TUE).

Ai fini dell'applicabilità dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Sez. 5, n. 23272/2018, Perrino, Rv. 650691-01), una norma nazionale, per rientrare nella nozione di «*attuazione del diritto dell'unione»,* ai sensi dell'art. 51, § 1, della Carta di Nizza, deve avere un collegamento di una certa consistenza con il diritto europeo che vada al di là dell'affinità tra le materie prese in considerazione o dell'influenza esercitata da una materia sull'altra, occorrendo verificare se essa risponda allo scopo di attuare una disposizione del diritto dell'Unione, quale sia il suo carattere, e se persegua obiettivi diversi da quelli contemplati dal diritto unionale, quand'anche sia in grado di incidere indirettamente su quest'ultimo, nonché se esista una normativa UE che disciplini specificamente la materia o che possa incidere sulla stessa.

6.1.1. L'art. 41 CDFUE e il diritto di parità delle armi.

Recente è la significativa pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore* di interpretazione della

direttiva di rifusione IVA alla luce del principio del rispetto dei diritti della difesa e l'articolo 47 della CDFUE, ulteriormente sviluppata nel periodo in commento da **CGUE 4 giugno 2020, C-430/19, SC C.F**. I giudici del Lussemburgo hanno ritenuto che tali diritti devono essere interpretati nel senso che essi non ostano, in linea di principio, a una normativa o a una prassi di uno Stato membro secondo la quale, in occasione di una verifica del diritto a detrazione IVA esercitato da un soggetto passivo, l'amministrazione finanziaria è vincolata dalle constatazioni di fatto e dalle qualificazioni giuridiche, da essa già effettuate nell'ambito di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei fornitori di tale soggetto passivo, sulle quali si basano le decisioni divenute definitive che accertano l'esistenza di una frode relativa all'IVA commessa da tali fornitori.

La giurisprudenza *Glencore* fa riferimento ad un ordinamento nazionale che attraverso il quadro normativo interno e soprattutto una prassi amministrativa, ha inibito radicalmente al contribuente l'accesso alla documentazione di terzi benché utilizzata nei suoi confronti.

La consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, in particolare, CGUE 9 novembre 2017, C-298/16, *Ispas*, ha anche statuito che il principio del rispetto dei diritti della difesa non è una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile.

6.1.2. L'art. 47 CDFUE e il rapporto con il diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

Di recente la Corte (**Sez. 6-5, n. 14628/2020, Delli Priscoli, Rv. 658527-01**) ha recepito che l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, codificato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali della U.E., pur costituendo un diritto fondamentale del contribuente e principio fondamentale dell'ordinamento europeo, in quanto espressione del diritto di difesa e finalizzato a consentire al contribuente di manifestare preventivamente il suo punto di vista in ordine agli elementi su cui l'Amministrazione intende fondare la propria decisione, non è assunto dalla giurisprudenza della CGUE in termini assoluti e formali, ma può soggiacere a restrizioni che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, a obiettivi di interesse generale, sicché, nell'ambito tributario, non investe l'attività di indagine e di acquisizione di elementi probatori, anche testimoniali, svolta dall'Amministrazione fiscale

In applicazione dei principi comunitari di effettività e di equivalenza e dell'art. 41 CDFUE «*diritto ad una buona Amministrazione*» § 2, lett. *a)*, la

giurisprudenza della S.C. ha inoltre affermato (Sez. 5, n. 00701/2019, Gori, Rv. 652456-01; conforme Sez. 5, n. 22644/2019, Antezza, Rv. 655048 - 01) che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione *ex ante* in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso *ante tempus*, anche nell'ipotesi di tributi «armonizzati», senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria, debba essere effettuata la prova di «resistenza», necessaria, per i suddetti tributi armonizzati, ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad esempio, nel caso di accertamenti cd. «a tavolino»): ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione *ex post* sul rispetto del contraddittorio.

Ancora, secondo una non dissimile logica ricostruttiva, si è dichiarato in tema di riscossione coattiva delle imposte (Sez. 5, n. 05577/2019, D'Orazio, Rv. 652721-03) che l'Amministrazione finanziaria, prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1972 (nella formulazione vigente *ratione temporis*), deve darne preventiva comunicazione al contribuente, concedendogli un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2-*bis*, del d.P.R. cit., come introdotto dal d.l. n. 70 del 2011, conv., con modif., in l. n. 106 del 2011), in 30 giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento. Da quanto esposto discende che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporta la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 CDFUE, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità.

6.1.3. L'art. 50 CDFUE e il principio del *ne bis in idem*.

Ove sia già stata irrogata una sanzione penale, divenuta definitiva, su di un fatto oggetto di procedimento amministrativo sanzionatorio, il giudice deve valutare la compatibilità fra il cumulo delle due sanzioni, amministrativa e penale, ed il divieto di "ne bis in idem" stabilito dall'art. 50 della CDFUE e dall'art. 4 del Protocollo 7 della Convenzione, tenendo conto dell'interpretazione datane dalla Corte di giustizia dell'Unione europea che valorizza la presenza di norme di coordinamento a garanzia della proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo (Sez. 2, Sentenza n. 33426/2019). In questo contesto si segnalano alcune

importanti decisioni sia della Corte di giustizia (ad esempio, CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*), sia della Corte EDU (in particolare, Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, n. 24130/11 e 29758/11, su cui v. *retro* § 2.2.), sia della Cassazione penale (Sez. III, n. 06993/2017, Rv. 272588-01).

Tanto precisato, e ferma la producibilità per la prima volta in Cassazione ex art. 372 c.p.c. della sentenza penale irrevocabile ai fini dell'improcedibilità, improponibilità o, comunque, estinzione, in tutto o in parte, del giudizio tributario per *ne bis in idem* (**Sez. 5, n. 21694/2020, Fuochi Tinarelli**), circa la rilevanza del principio di derivazione CEDU e recepito dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, circa l'applicazione di sanzioni, la Corte di legittimità ha in generale affermato (Sez. 5, n. 07131/2019, Napolitano, Rv. 653320-01) che, allorché gli elementi fattuali evidenzino una stretta connessione, sul piano sostanziale oltre che cronologico, tra l'accertamento in sede tributaria ed il procedimento penale, l'irrogazione di sanzioni tributarie e penali non comporta la violazione del *ne bis in idem* quando alla sanzione amministrativa debba riconoscersi natura sostanzialmente penale.

Secondo una parte della giurisprudenza della sezione tributaria (Sez. 5, n. 27564/2018, Chindemi, Rv. 651068-02) il principio non impedisce che a un soggetto, già penalmente condannato con sentenza irrevocabile per il reato di cui all'art. 185 del d.lgs. n. 58 del 1998, sia successivamente irrogata la sanzione di natura penale, benché formalmente amministrativa, di cui all'art. 187-*ter* del d.lgs. cit., purché siano garantite tre condizioni: 1) il rispetto del principio di proporzionalità delle pene sancito dall'art. 49, § 3, CDFUE, secondo cui le sanzioni complessivamente inflitte devono corrispondere alla gravità del reato commesso; 2) la prevedibilità di tale doppia risposta sanzionatoria in forza di regole normative chiare e precise; 3) il coordinamento tra i procedimenti sanzionatori in modo che l'onere, per il soggetto interessato da tale cumulo, sia limitato allo stretto necessario.

L'orientamento merita di essere confrontato con i contenuti della sopravvenuta giurisprudenza convenzionale (CEDU 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, su cui v. *retro* § 2.2.1), cui si rinvia.

6.1.4. Il giudicato e i diritti fondamentali.

Sotto diverso aspetto la disciplina euronunitaria, in particolare in materia di IVA, può porsi in frizione con il principio del giudicato, istituto posto a tutela di principi fondamentali quali la tutela dei diritti della difesa, il principio della certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento, ad un tempo sia cardini del diritto nazionale (CGUE 14

dicembre 1995, causa C-312/93, *Peterbroeck*, § 14) sia diritti fondamentali UE.

Nell'importante decisione della Corte di Giustizia *Olimpiclub* (CGUE, 3 settembre 2009, C-2/08, *Olimpiclub*), è stato statuito che il diritto comunitario può ostare all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta. Nell'arco di tempo in rassegna la Corte (**Sez. 5 - n. 15374/2020, Gori, Rv. 658430 - 01**) ha così affermato che nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno previsto dall'art. 2909 c.c., in relazione alle controversie in materia di IVA, è soggetto alla primazia del diritto unionale, proprio come interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpiclub, anche con riferimento alla sua proiezione oltre il periodo di imposta. Vanno considerati i fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie impositiva che, estendendosi ad una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o tendenzialmente permanente, allorquando affiori una questione di contrasto a pratiche abusive, sicché ove queste non sussistano, il giudicato formatosi su diverso anno di imposta richiede l'esame delle questioni e dei presupposti di fatto per la diversa annualità e la sua efficacia dipende dalle concrete circostanze accertate.

In applicazione della richiamata giurisprudenza eurounitaria si è anche precisato (Sez. 5 - n. 31084/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 656084 - 01) che l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata.

7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU).

Ulteriore fonte di natura generale e astratta, ma di diritto europeo derivato, sono i regolamenti (art. 288 TFUE), direttamente applicabili ed

integralmente obbligatori, in ogni loro parte, in ciascuno degli Stati membri.

7.1. La tutela procedurale.

Nell'ambito della fonte regolamentare, la Corte di cassazione si è spesso confrontata con il Codice Doganale dell'Unione (CDU), talvolta anche sul versante procedurale, in connessione con il trattamento di dati personali.

Quanto al procedimento amministrativo esiste innanzitutto uno specifico obbligo di instaurazione del contraddittorio, previsto dall'art. 181 bis, par. 1 DAC, in presenza di fondati dubbi sulla corrispondenza tra il valore dichiarato e importo pagato o da pagare di cui all'art. 29 del codice doganale comunitario, e tale obbligo ha carattere generale (**Sez. 5, n. 25724/2020, Armone**), sia pure con i temperamenti di cui si dirà *infra*. In materia la S.C. ha promosso un pregevole dialogo attivo tra Corti, in materia di contraddittorio endoprocedimentale, attraverso la questione pregiudiziale proposta alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 TFUE (Sez. 6-5, n. 09278/2016, Conti, non massimata, in motivazione § 36) al fine di chiarire se contrastasse con il principio generale del contraddittorio procedimentale di matrice eurounitaria, la normativa italiana laddove non prevedeva, in favore del contribuente che non fosse stato ascoltato prima dell'adozione dell'atto fiscale da parte dell'Amministrazione doganale, la sospensione dell'atto come conseguenza normale della proposizione dell'impugnazione. Il rinvio ha originato la sentenza della Corte di giustizia (CGUE 20 dicembre 2017, *Prequ' Italia Srl*, C-276/16), mediante la quale i giudici di Lussemburgo hanno dichiarato che il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi deve essere interpretato nel senso che i diritti della difesa del destinatario di un avviso di rettifica dell'accertamento, adottato dall'Autorità doganale in mancanza di una previa audizione dell'interessato, non sono violati se la normativa nazionale che consente all'interessato di contestare tale atto nell'ambito di un ricorso amministrativo si limita a prevedere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto fino alla sua eventuale riforma, senza che la proposizione di un ricorso amministrativo sospenda automaticamente l'esecuzione dell'atto impugnato, dal momento che l'applicazione dell'art. 244, comma 2, del reg. CEE n. 2913 del 1992 da parte dell'Autorità doganale non limita la concessione della sospensione dell'esecuzione qualora vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata con la normativa doganale o vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato.

Nondimeno, il principio fondamentale dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa, di cui il diritto al contraddittorio preventivo è parte integrante, in materia doganale, non costituisce una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni rispondenti ad obiettivi di interesse generale unionale. Questo è il caso del recupero tempestivo delle entrate proprie, sicché deve escludersi la violazione di tale principio nel caso in cui l'Autorità doganale operi la rettifica di un accertamento omettendo la preventiva audizione dell'interessato, qualora la normativa interna - in particolare l'art. 11, comma 7, del d.lgs. n. 374 del 1990 (nel testo previgente alla novella del 2012) - consenta al contribuente di proporre ricorso in via amministrativa contro l'atto impositivo e, pur senza prevedere la sospensione automatica dello stesso, rinvii all'art. 244 del reg. CEE n. 2913 del 1992, il quale, al comma 2, indica le condizioni e, al successivo comma 3, pone i limiti per la concessione della menzionata sospensione (v. CGUE 20 dicembre 2017, C-276/16) (Sez. 5, n. 12095/2019, Triscari, Rv. 653853-01).

Talvolta il CDU può avere rilevanza anche ai fini della valutazione della legittimità del procedimento di accertamento, come nel caso deciso da Sez. 5, n. 22647/2019, Triscari, Rv. 655069 - 01, secondo cui in tema di dazi all'importazione, il certificato di origine della merce, pur se ritenuto inizialmente veritiero dall'Autorità doganale di uno Stato membro, non preclude l'esercizio di controlli "a posteriori" finalizzati a confermarne la veridicità. La Corte è giunta a tali conclusioni facendo applicazione del CDU come interpretato da CGUE 15 settembre 2011, C-138/10, *DP grup EOOD*, secondo cui l'Autorità doganale al momento dell'accettazione iniziale delle dichiarazioni in dogana, non si pronuncia sulle informazioni fornite dal dichiarante, di cui quest'ultimo si assume la responsabilità, spettando all'importatore di dare prova anche della sua buona fede. In applicazione di tale principio di diritto, nel caso concreto la Corte ha escluso la configurabilità, a fini esimenti, dell'errore attivo dell'autorità doganale malese che aveva rilasciato il certificato di origine di merce risultata in realtà cinese.

Nel periodo in commento la Corte (**Sez. 5, n. 22012/2020, Nonno, Rv. 659076 - 01**) ha anche chiarito che, in materia di diritti di confine, costituenti risorse proprie della UE, la sentenza non definitiva con la quale si preveda il rimborso, in favore del contribuente, di dazi doganali ritenuti non dovuti non può ritenersi immediatamente esecutiva ai sensi dell'art. 69, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto disposizione incompatibile con il Codice doganale comunitario e con il Codice doganale unionale, con conseguente inammissibilità del ricorso per ottemperanza eventualmente proposto ai sensi degli artt. 69, comma 5, e 70 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Una importante interpretazione pregiudiziale della Corte di Giustizia (CGUE 16 gennaio 2019, *Deutsche Post AG*, C-496/17) è intervenuta sull'art. 24, § 1, comma 2, del reg. d'esecuz. UE n. 2447 del 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del CDU, alla luce della direttiva n. 95/46/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati, e del reg. UE n. 679 del 2016 del Parlamento europeo e del Consiglio, circa la protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva n. 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati).

Il combinato disposto di tali previsioni normative è stato inteso nel senso che le Autorità doganali possono esigere dal richiedente lo *status* di operatore economico autorizzato che esso comunichi i numeri di identificazione fiscale, attribuiti ai fini del prelievo dell'imposta sul reddito, delle sole persone fisiche che siano responsabili del richiedente medesimo o esercitino il controllo sulla sua gestione e di quelle che siano responsabili delle questioni doganali al suo interno, nonché le coordinate degli uffici delle imposte competenti nei riguardi dell'insieme di tali persone, nei limiti in cui tali dati permettono a dette Autorità di ottenere informazioni relative alle infrazioni gravi o ripetute della normativa doganale o delle disposizioni fiscali oppure ai reati gravi commessi da tali persone fisiche in relazione alla loro attività economica.

Inoltre, la S.C. (**Sez. 5, n. 22480/2020, Catallozzi, Rv. 659616 - 01**) ha anche chiarito che la rettifica prevista dall'articolo 32, par. 1, lett. c), del codice doganale comunitario, in coerenza con la sentenza della CGUE 9 marzo 2017, GE Healthcare, si applica quando ricorrono tre condizioni cumulative: a) i corrispettivi o i diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; b) essi si riferiscano alle merci da valutare; c) l'acquirente è tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare. A ciò consegue che i corrispettivi o i diritti di licenza costituiscono la base imponibile e vanno considerati come "relativi alle merci da valutare" anche se non determinati al momento della conclusione del contratto di licenza o dell'insorgenza dell'obbligazione.

7.2. La tutela sostanziale.

Sul versante della tutela sostanziale offerta dal CDU, la Corte ha statuito che in tema di tributi doganali, lo stato soggettivo di buona fede dell'importatore, richiesto dall'art. 220, paragrafo 2, lett. b), del regolamento CEE n. 2913 del 1992 a fini dell'esenzione della contabilizzazione "a posteriori", non ha valenza "in re ipsa", ma solo in

quanto sia riconducibile a situazioni fattuali individuate dalla normativa comunitaria, tra le quali va annoverato l'errore incolpevole (Sez. 5, n. 33314/2019, Saija).

In tema di dazi doganali all'importazione, con il nuovo codice doganale l'esistenza di un collegamento tra il terzo che richiede il pagamento delle royalties ed il venditore non è più, come invece previsto dall'art. 157, par. 1, del Reg. CEE n. 2454 del 1993, indispensabile, ma costituisce solo una delle condizioni, in sé sufficiente ma non necessaria per dimostrare l'obbligatorietà del pagamento delle royalties quale condizione della vendita, sicché la nuova disciplina consente di includere le royalties nel valore delle merci anche in assenza di un collegamento tra il venditore ed il licenziante, escludendo che tale circostanza abbia valore essenziale (**Sez. 5, n. 21069/2020, Triscari, Rv. 659065 - 01**).

In caso di sottrazione di merce al controllo doganale, la Corte ha interpretato l'art. 203, comma 3, del CDU conformemente a CGUE 1 febbraio 2001, C-66/99, *Wandel* nel senso che debitori dell'obbligazione doganale sorta in seguito alla sottrazione, oltre all'importatore, sono anche le persone che vi hanno compartecipato o hanno acquisito o detenuto la merce stessa, purché a conoscenza della sottrazione o in condizioni di doverne conoscere (Sez. 5, n. 28335/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655894 - 02).

In tema di dazi doganali, nelle procedure di domiciliazione ai sensi dell'art. 76, comma 1, lett. c) del regolamento (CEE) n. 2913 del 1992 (Codice doganale comunitario), l'importatore, titolare di autorizzazione unica, può domiciliare direttamente le merci presso i propri locali, senza presentarle in dogana, con la sola iscrizione delle stesse merci nelle scritture contabili e rendere una dichiarazione semplificata, la quale può essere presentata o dallo stesso importatore o da un altro soggetto per suo conto, senza che quest'ultimo debba necessariamente operare in regime di rappresentanza indiretta, ben potendo agire anche in regime di rappresentanza diretta; quest'ultima è riservata, peraltro, a norma dell'art. 40 del d.P.R. n. 43 del 1973, agli spedizionieri doganali, con estensione anche ai Centri di assistenza doganale (CAD), in quanto obbligatoriamente costituiti, ex art. 7, comma 1-septies, del d.l. n. 417 del 1991, conv. con modif. dalla legge n. 66 del 1992, da spedizionieri doganali. (**Sez. 5, n. 1856/2020, Leuzzi, Rv. 656745 - 01**).

8. Principali direttive in materia tributaria.

Le direttive unionali, in materia tributaria, sono lo strumento centrale per perseguire il ravvicinamento delle legislazioni (art. 115 TFUE), soprattutto nel campo dell'imposizione indiretta e, tra le numerose direttive IVA, si distinguono la direttiva n. 77/388/CEE del

Consiglio (cd. sesta direttiva), e la direttiva di rifusione n. 2006/112/CE del Consiglio, successivamente modificata, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Sull'imposizione diretta le direttive si limitano invece ad una disciplina dei flussi di redditi di provenienza intracomunitaria, come ad esempio è il caso della direttiva n. 90/434/CEE del Consiglio, successivamente modificata, relativa a fusioni, scissioni conferimenti di attivo. Numerose altre direttive disciplinano settori specifici delle accise, ad esempio sul tabacco lavorato (direttiva n. 2011/64/UE del Consiglio, il cui art. 4, § 1, lett. *a*, è stato oggetto di interpretazione pregiudiziale da parte di CGUE 11 aprile 2019, *Valstybinė*, causa C-638/17).

8.1. Sesta direttiva IVA.

Centrale è la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme. In sede di rinvio pregiudiziale è stato recentemente statuito (**CGUE 1 ottobre 2020, C-405/19,** *BVBA*) che l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la circostanza che le spese effettuate da un soggetto passivo, promotore immobiliare, a titolo di spese di pubblicità, di spese amministrative e di commissioni di intermediazione, da esso sostenute nell'ambito della vendita di appartamenti, vadano a beneficio anche di un terzo non osta a che tale soggetto passivo possa detrarre integralmente l'IVA assolta a monte relativa a tali spese, qualora, da un lato, vi sia un nesso diretto e immediato tra dette spese e l'attività economica del soggetto passivo e, dall'altro, il vantaggio per il terzo sia accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa del soggetto passivo

Sul versante interno, (**Sez. 5, n. 24403/2020, D'Orazio**, in parte motiva, non massimata) nel periodo in commento la Corte ha fatto applicazione di principio di diritto di derivazione eurounitario secondo il quale con riferimento al trattamento dell'intermediazione dal punto di vista dell'Iva, l'art. 6, n. 4, della sesta direttiva dispone che, qualora un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto altrui partecipi ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio, con la conseguenza che tale disposizione crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente.

L'interpretazione della sesta direttiva è stato un passaggio argomentativo centrale anche di una significativa pronuncia ricostruttiva delle differenze tra le nozioni di evasione e di elusione o abuso del diritto in materia tributaria, operata da Sez. 5, n. 33593/2019, Succio, Rv. 656409

- 01. In particolare è stato ritenuto che i due concetti, pur accomunati dalla richiesta di un tributo maggiore rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, non sono sovrapponibili, atteso che mentre il primo si riferisce alla pretesa impositiva su fatti realmente posti in essere, anche di rilievo penale, ma occultati al Fisco (come l'uso di documenti falsi), il secondo riguarda la pretesa impositiva su fatti non realmente posti in essere (e dunque non dichiarati), ma che, secondo il Fisco, si sarebbero dovuti compiere, stante la finalità perseguita di ottenere, attraverso l'uso distorno degli strumenti giuridici, risparmi di imposta non dovuti perché incoerenti con lo spirito della legge e i principi del sistema fiscale, in ciò consistendo l'equivalenza dell'elusione con l'abuso. Peraltro, in tema di IVA, l'abuso del diritto si configura, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia europea, in presenza delle condizioni dell'acquisizione di un "vantaggio fiscale" contrastante con l'obiettivo perseguito dalla sesta direttiva IVA e dalla legislazione nazionale, benché formalmente applicate, e dello "scopo essenziale" perseguito in tale direzione attraverso l'operazione negoziale controversa, da ricercarsi nella causa concreta della stessa sottesa al "meccanismo giuridico contorto".

Ancora, in applicazione del principio di neutralità, è stato statuito che, in presenza di credito di imposta esposto in dichiarazione presentata tardivamente ed assimilabile alla mancata presentazione, dedotto entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, richiede che il contribuente documenti la sussistenza dei soli requisiti sostanziali del diritto a detrazione di cui all'art. 17 della sesta direttiva, dal momento che l'infrazione formale, che pure sussiste, è da ritenersi emendabile sul piano del rapporto impositivo quando si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa. (Cass. Sez. 6 - 5, n. 33542/2019, Gori).

Partendo poi dall'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra di affari, Sez. 6-5, n. 13542/2015, Conti, Rv. 635739-01, aveva rimesso in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione europea la questione interpretativa in tema d'IVA, se l'art. 4, § 3, TUE e gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, dovessero essere intesi come ostativi all'applicazione di una disposizione nazionale che preveda l'estinzione dei debiti nascenti dall'IVA in favore dei soggetti ammessi alla procedura di esdebitazione, disciplinata dagli artt. 142 e 143 l.fall.

Il rinvio ha originato la pronuncia della Corte di Giustizia (CGUE 12 marzo 2017, *Identi)*, secondo la quale il diritto dell'Unione ed, in particolare, l'art. 4, § 3, TUE e gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, nonché le norme sugli aiuti di Stato, deve essere interpretato nel senso che non

osta a che i debiti da imposta sul valore aggiunto siano dichiarati inesigibili in applicazione di una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede una procedura di esdebitazione con cui un giudice può, a certe condizioni, dichiarare inesigibili i debiti di una persona fisica non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale persona è stata sottoposta.

Si segnala inoltre, sull'interpretazione della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, l'arresto CGUE febbraio 2019, *Manuel Jorge*, C-278/18, **il** quale ha precisato che l'esenzione dall'IVA per l'affitto e la locazione di beni immobili, prevista da tale disposizione, si applica ad un contratto di cessione dello sfruttamento agricolo di fondi rustici adibiti a vigneto a una società operante nel settore della viticoltura, stipulato per un periodo di un anno, soggetto a rinnovo automatico e che prevede in cambio il versamento di un canone di locazione al termine di ciascun anno.

8.2. Direttiva di rifusione.

Una delle prime operazioni che l'interprete deve condurre in materia IVA, in particolare nell'applicazione direttiva c.d. di rifusione n. 2006/112/CE, è valutare se l'operazione sia fuori campo IVA, come le cessioni di denaro o di crediti, oppure costituisca un'operazione soggetta ad IVA, in quanto imponibile, perché costituente cessione di beni o servizi o autoconsumo da parte dell'imprenditore, esente, come ad esempio gli interessi per pagamenti dilazionati, o non imponibile, tipicamente per evitare doppie imposizioni. Orbene, nel periodo oggetto della presente rassegna la Corte di Giustizia (**CGUE, 18 novembre 2020, C-77/19,** *Kaplan*) ha statuito che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica alle prestazioni di servizi fornite da un'associazione autonoma di persone a un gruppo di persone che può essere considerato come un unico soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 11 di tale direttiva, qualora non tutti i membri di quest'ultimo gruppo non siano membri di detta associazione autonoma di persone.

Interessante in materia di esenzione è anche l'interpretazione pregiudiziale di poco precedente (CGUE 17 ottobre 2019, C-653/18, *Dyrektor Izby Skarbowej*) con cui è stato ritenuto in contrasto con la direttiva di rifusione e con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità negare in ogni caso il beneficio dell'esenzione IVA, qualora i beni ceduti siano stati esportati fuori dell'UE allorquando, successivamente alla loro esportazione, le autorità tributarie abbiano constatato che l'acquirente dei

medesimi beni era non già il soggetto menzionato nella fattura redatta dal soggetto passivo, bensì un ente diverso che non è stato identificato. In particolare, il beneficio dell'esenzione IVA prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva deve essere negato se l'assenza di identificazione dell'effettivo acquirente impedisce di dimostrare che l'operazione in questione costituisce una cessione di beni, ai sensi della medesima disposizione, o se è dimostrato che il suddetto soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione in questione rientrava nell'ambito di una frode commessa a danno del sistema comune IVA.

Sul versante interpretativo nazionale, è opportuno innanzitutto considerare che, al fine di determinare la base imponibile IVA, la Corte di cassazione ha più volte fatto applicazione della direttiva, affermando che va tenuto conto anche delle accise (Sez. 5, n. 24015/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651267-01). Così la citata pronuncia ha affermato che, ai sensi degli artt. 1 e 13, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 ed in conformità all'art. 78, § 1, lett. *a)*, della direttiva n. 2006/112/CE, nella base imponibile dell'IVA rientrano tutti i costi sostenuti dal fornitore prima della cessione del bene - o della prestazione dei servizi -, purché connessi con essa, inclusi le imposte che, come le accise - il cui prelievo costituisce un elemento del costo del prodotto venduto -, lo Stato esige unicamente dal fornitore, in qualità di sostituto d'imposta, dato che quest'ultimo è autonomamente responsabile del pagamento delle stesse.

La pronuncia può essere letta in relazione alla precisazione, operata dalla Corte di Giustizia (CGUE 19 dicembre 2018, *Arex Cz a.s.*, C-414/17) secondo la quale l'art. 2, § 1, lett. *b)*, iii), della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, deve essere interpretato nel senso che esso si applica ad acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le relative accise sono esigibili nel territorio dello Stato membro di destinazione della spedizione o del trasporto dei suddetti prodotti, effettuati da un soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 3, § 1, della direttiva cit..

Interpretando la direttiva di rifusione, la Corte di Giustizia con un'articolata pronuncia (CGUE 24 gennaio 2019, *Morgan Stanley*, C-165/17) ha fissato due importanti principi in materia di *pro-rata*. In primo luogo, per quanto riguarda le spese sostenute da una succursale immatricolata in uno Stato membro, le quali siano destinate, in via esclusiva, sia ad operazioni assoggettate all'IVA sia ad operazioni esentate da tale imposta, realizzate dalla casa-madre di detta succursale stabilita in un altro Stato membro, occorre applicare un *pro-rata* di detrazione corrispondente ad una frazione il cui denominatore è rappresentato dal volume d'affari, al netto dell'IVA, costituito da queste sole operazioni ed il cui numeratore è rappresentato dalle operazioni soggette ad imposta che

conferirebbero un diritto a detrazione anche qualora fossero effettuate nello Stato membro di immatricolazione della succursale di cui sopra, compreso il caso in cui tale diritto a detrazione consegua dall'esercizio di un'opzione, esercitata da tale succursale, consistente nell'assoggettare all'imposta sul valore aggiunto le operazioni realizzate in quest'ultimo Stato.

In secondo luogo, al fine di determinare il *pro-rata* di detrazione applicabile alle spese generali di una succursale immatricolata in uno Stato membro che concorrono alla realizzazione sia delle operazioni di tale succursale effettuate in questo Stato sia delle operazioni realizzate dalla casa-madre della succursale di cui sopra stabilita in un altro Stato membro, occorre tener conto, nel denominatore della frazione costituente tale *pro-rata* di detrazione, delle operazioni realizzate tanto dalla summenzionata succursale quanto dalla sua casa-madre, con la precisazione che nel numeratore della frazione di cui sopra devono figurare, oltre alle operazioni soggette ad imposta effettuate da detta succursale, soltanto le operazioni soggette ad imposta realizzate dalla casa madre suddetta che conferirebbero un diritto a detrazione anche qualora fossero effettuate nello Stato di immatricolazione della succursale in parola.

La pronuncia pregiudiziale offerta da CGUE 10 luglio 2019, C-273/18, *Kuršu zeme* persegue una logica di contrasto alla frode IVA. La sentenza è intervenuta in materia di detrazione circa l'articolo 168, lettera a), della direttiva, il quale è stato interpretato nel senso che, per negare il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (IVA) versata a monte, la circostanza che un acquisto di beni sia avvenuto al termine di una catena di operazioni di vendita successive tra varie persone e che il soggetto passivo sia entrato in possesso dei beni in oggetto nel deposito di una persona facente parte di tale catena, diversa dalla persona che compare quale fornitore sulla fattura, non è di per sé sufficiente per constatare l'esistenza di una pratica abusiva da parte del soggetto passivo o delle altre persone coinvolte nella suddetta catena, essendo l'autorità tributaria competente tenuta a dimostrare l'esistenza di un indebito vantaggio fiscale di cui abbiano goduto tale soggetto passivo o tali altre persone.

In un proficuo dialogo tra Corti, la Cassazione ha evidenziato come la Corte di Giustizia abbia chiarito che l'esercizio del diritto di detrazione è possibile, ai sensi dell'articolo 178 della direttiva n. 2006/112/CE, solo a partire dal momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura (cfr. Corte Giust., 21 marzo 2018, Volkswagen; Corte Giust., 15 settembre 2016, Senatex). Pertanto, in tema d'IVA, laddove il cedente provveda alla sua regolarizzazione in un momento successivo rispetto alla cessione dei beni, emettendo fatture e versando all'erario l'importo dovuto, in difetto del rischio di evasione fiscale, il correlato termine di decadenza per

rimborso decorre solo a partire dal momento in cui il cessionario è venuto in possesso delle fatture, essendo stato, in precedenza, oggettivamente impossibilitato ad esercitare il diritto alla detrazione proprio in ragione dell'indisponibilità materiale dei documenti e dell'ignoranza in ordine alla debenza dell'IVA (**Sez. 5, n. 10103/2020, Catallozzi**, Rv. 657730-01 e in parte motiva).

8.3. Direttive *self-executing*.

Anche in materia tributaria non osta alla piena efficacia di direttive il fatto che non siano state trasposte, ove siano qualificabili come *self-executing*.

Secondo la Cassazione, nell'ipotesi in cui un'accisa sia stata pagata sulla base di una norma interna successivamente dichiarata in contrasto con una direttiva europea da una sentenza della Corte di Giustizia, il termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso decorre dalla data del versamento dell'imposta e non da quella, successiva, in cui è intervenuta la pronuncia, purché detta direttiva, benché non tempestivamente trasposta nell'ordinamento italiano, sia *self executing* (Sez. 5, n. 05956/2019, Succio, Rv. 652967-01).

Diverso è il caso di direttive che attribuiscano agli Stati membri delle facoltà non esercitate: ad esempio, la società controllante non può beneficiare della detrazione dell'IVA all'importazione per le operazioni delle società controllate non residenti, in quanto il legislatore italiano non ha esercitato la facoltà – riconosciuta agli Stati membri dall'art. 4, par. 4, della direttiva n. 388/1977/CEE – di eliminare l'autonomia giuridica fra soggetti facenti parte del gruppo ai fini degli obblighi derivanti dalla disciplina dell'IVA (Sez. 5, n. 03749/2019, Succio, Rv. 652590-01).

9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria.

La sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea ha efficacia immediata nell'ordinamento nazionale, purché non siano necessari nuovi accertamenti di fatto, ed ha valenza retroattiva, salvo il limite dei rapporti esauriti (Sez. 5 - , n. 25278/2019, D'Aquino, Rv. 655533 - 01). Sulla base di tale immediata efficacia, in tema di processo tributario, nel giudizio di legittimità il ricorso incidentale deve essere trattato preliminarmente rispetto a quello principale allorché attenga allo "ius superveniens" costituito da una sentenza dalla Corte del Lussemburgo.

Numerose e importanti sono le decisioni rese dalla Corte di Giustizia in materia tributaria, fonte di diritto europeo derivato che ha trovato origine per lo più nell'interpretazione del diritto europeo ex art. 267, § 1, lett. *a)*, TFUE, a seguito di richieste di rinvio pregiudiziale

sollevate soprattutto, per quanto riguarda l'Italia, da giudici di merito per i quali il rinvio alla Corte di Giustizia è di regola facoltativo. Al contrario, come noto, vi è un obbligo giuridico della Corte di cassazione, quale giudice di ultima istanza, di sollevare il rinvio pregiudiziale, ora disciplinato dall'art. 267, § 3, TFUE, per evitare che in uno Stato membro si consolidi una giurisprudenza nazionale in contrasto con le norme comunitarie (CGUE 15 settembre 2005, *Intermodal Transports*, § 29).

Per la rassegna di molte delle principali decisioni rese dalla Corte del Lussemburgo in sede di rinvio pregiudiziale in materia tributaria nel periodo in rassegna, il cui elenco e disamina dettagliata esula le finalità della presente rassegna, si rinvia al **Notiziario del Massimario sulla CGUE n.1/2020, pp. 33-40, n.2/2020**, **pp. 34-40, n.3/2020 pp. 59-69**.

9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di Cassazione.

In via generale, sulla piena facoltà per ogni giudice, inclusa la S.C., di disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte del Lussemburgo in luogo di sollevare la questione di costituzionalità, va rammentata la recente decisione della Consulta (Corte Cost. n. 20/2019, punto 2.3 del Considerato in diritto), la quale ha autorevolmente ribadito che «*resta fermo che i giudici comuni possono sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, sulla medesima disciplina, qualsiasi questione pregiudiziale a loro avviso necessaria. In generale, la sopravvenienza delle garanzie approntate dalla CDFUE rispetto a quelle della Costituzione italiana genera, del resto, un concorso di rimedi giurisdizionali, arricchisce gli strumenti di tutela dei diritti fondamentali e, per definizione, esclude ogni preclusione*». **Corte Cost. n.182/2020** ha anche ribadito che il rinvio pregiudiziale si colloca in un quadro di costruttiva e leale cooperazione fra i diversi sistemi di garanzia, nel quale le Corti costituzionali sono chiamate a valorizzare il dialogo con la Corte di giustizia.

Resta intatto inoltre, il dovere del giudice comune – ricorrendone i presupposti – di non applicare, nella fattispecie concreta sottoposta al loro esame, la disposizione nazionale in contrasto con i diritti sanciti dalla Carta (Corte Cost. n. 63/2019, punto 4.3 del Considerato in diritto). Nel 2020 la Corte di cassazione ha in particolare operato un rinvio pregiudiziale di grande rilevanza sistematica, anche per la materia tributaria, disposto da **Sez. U. n.19598/2020, Lamorgese**, sui limiti esterni e giurisdizione, determinato dal contrasto in materia fra le stesse Sezioni Unite e la Corte Costituzionale arriva alla Corte UE.

Inoltre, benché non sollevata in materia fiscale, di grande rilievo per le sue ricadute in materia tributaria è l'ordinanza della Consulta (Corte Cost. n. 117/2019) con cui è stato operato il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea circa la facoltà per gli Stati membri di non sanzionare chi si rifiuti di rispondere a domande dell'autorità competente

dalle quali possa emergere la propria responsabilità per un illecito punito con sanzioni amministrative di natura «punitiva». La **CGUE, Grande sezione, 2 febbraio 2021, C-481/19,** *Consob*, ha al proposito pregiudizialmente affermato che alla luce degli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, dev'essere ritenuto consentito agli Stati membri di non sanzionare una persona fisica, la quale, nell'ambito di un'indagine svolta nei suoi confronti dall'autorità competente a titolo di detta direttiva o di detto regolamento, si rifiuti di fornire a tale autorità risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative aventi carattere penale oppure la sua responsabilità penale.

Più specificamente, in materia tributaria, nel periodo in rassegna ha ottenuto risposta il rinvio pregiudiziale sollevato da Sez. 5, n. 02385/2019, Perrino, sull'interpretazione degli artt. 2 e 6 della sesta direttiva, nonché del principio di neutralità fiscale, se essi ostino ad una legislazione nazionale in base alla quale non sono da intendere rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale della controllante a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo da parte della controllata. La settima sezione della Corte di Giustizia (**CGUE 11 marzo 2020, C-94/19,** *San Domenico Vetraria SpA*) ha dichiarato che l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

Sul versante doganale, Sez. 5, n. 02395/2019, Fuochi Tinarelli, si è chiesta se il disposto di cui all'art. 12, n. 3, della direttiva n. 76/308/CEE, circa l'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure, come modif. dalla direttiva n. 2001/44/CE, in relazione all'art. 20 della direttiva n. 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, possa essere interpretato nel senso che, nel giudizio avviato avverso gli atti esecutivi di riscossione, possa costituire oggetto di disamina, ed eventualmente in quali limiti, il presupposto del luogo (di effettiva immissione in consumo) in cui l'irregolarità o l'infrazione sia stata effettivamente commessa qualora la medesima pretesa, fondata sulle stesse ed uniche operazioni di esportazione, venga avanzata, autonomamente, nei confronti del contribuente dallo Stato richiedente e dallo Stato adito, e presso quest'ultimo siano pendenti, contemporaneamente, sia il giudizio sulla pretesa interna sia quello

sull'attività di riscossione per l'altro Stato, assumendo un tale accertamento valore ostativo alla richiesta di assistenza e, dunque, a tutti gli atti esecutivi. Orbene, la quinta sezione della Corte del Lussemburgo (**CGUE 24 febbraio 2021, C-95/19,** *Silcompa*) ha pregiudizialmente affermato che la suddetta norma comunitaria deve essere interpretata nel senso che, nell'ambito di un'azione di contestazione riguardante i provvedimenti esecutivi adottati nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, l'organo competente di tale Stato membro può rifiutare di accogliere la domanda di recupero dei diritti di accisa, presentata dalle autorità competenti di un altro Stato membro, per quanto riguarda prodotti irregolarmente svincolati da un regime sospensivo, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 92/108, qualora tale domanda sia fondata sui fatti riguardanti le medesime operazioni di esportazione che siano già oggetto di un recupero dei diritti di accisa nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita.

9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi.

Appare opportuno ripercorrere brevemente le ulteriori principali questioni pregiudiziali recentemente sollevate dalla Corte di cassazione avanti la Corte del Lussemburgo.

In materia processuale, la Corte di Giustizia ha più volte affermato in via di principio l'autonomia di cui godono gli Stati membri e, circa il diritto al rimborso dell'IVA non dovuta, la Corte di cassazione ha dubitato che le norme di diritto nazionale sulle modalità procedurali e le regole di diritto sostanziale che disciplinano il rimborso dell'imposta non dovuta consentissero l'esercizio del diritto al rimborso. La Corte di Giustizia (CGUE 15 dicembre 2011, *Banca Antoniana Popolare Veneta*, C-844/11) ha affermato che il principio di effettività non osta ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebito che prevede un termine di prescrizione per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito, esercitata dal committente di servizi nei confronti del prestatore di detti servizi, soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, più lungo rispetto al termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario, esercitata da detto prestatore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, purché tale soggetto passivo possa effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta di cui trattasi nei confronti della predetta Amministrazione. Quest'ultima condizione non è soddisfatta qualora l'applicazione di una normativa siffatta abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi.

A proposito della definizione agevolata delle liti fiscali pendenti innanzi alla Corte di cassazione, questa ha disposto rinvio pregiudiziale (Sez. 5, n. 18055/2010, Sotgiu, Rv. 614360-01) in relazione alla disciplina prevista dall'art. 3, comma 2-*bis*, del d.l. 25 marzo 2010, n. 40 conv., con modif., in l. 22 maggio 2010, n. 73, e l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia è di particolare attualità, anche ai fini dell'interpretazione dell'ultima legge di definizione agevolata adottata dal legislatore, d.l. 23 ottobre 2018 n. 119, conv. in l. 17 dicembre 2018 n.136.

La Corte di Giustizia (CGUE 29 marzo 2012, *3M Italia spa*, C-417/10) ha risposto affermando che il diritto dell'Unione - in particolare il principio del divieto dell'abuso di diritto, l'art. 4, § 3, TUE, le libertà garantite dal TFUE, il principio di non discriminazione, le norme in materia di aiuti di Stato nonché l'obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione - deve essere interpretato nel senso che non osta, in un procedimento come quello principale, vertente sulla fiscalità diretta, all'applicazione di una disposizione nazionale che prevede l'estinzione dei procedimenti pendenti dinanzi al giudice che si pronuncia in ultimo grado in materia tributaria, mediante pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia, qualora tali procedimenti traggano origine da ricorsi proposti in primo grado più di dieci anni prima della data di entrata in vigore di tale disposizione e l'Amministrazione finanziaria sia rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio.

La questione della nozione eurounitaria di abuso del diritto in materia tributaria è di costante attualità, come conferma la Grande Sezione nelle sentenze gemelle del 26 febbraio 2019 (*Skatteministeriet,* C-116/16 e C-117/16, e *N Luxembourg 1*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16), relative a società stabilite in uno Stato membro distributrici di dividendi ad una società collegata stabilita in un altro Stato membro, successivamente trasferiti, interamente o quasi, al di fuori del territorio UE).

Sempre in materia di armonizzazione della medesima imposta indiretta, va anche ricordato il rinvio pregiudiziale (Sez. 5, n. 25035/2013, Conti, non massimata) che ha generato la cd. giurisprudenza *Idexx* (CGUE 11 dicembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13), secondo cui gli artt. 18, § 1, lett. *d)*, e 22 della sesta direttiva (nel testo vigente *ratione temporis*), devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, non può determinare la perdita del diritto medesimo.

Sui due rinvii pregiudiziali che nel corso del 2017 hanno originato le sentenze della Corte di Giustizia *Identi* e *Prequ' Italia Srl*, si rinvia a quanto già sopra riportato.

9.3. Interpretazione conforme e disapplicazione.

La Corte di cassazione, anche nel periodo in rassegna, ha fatto costante applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia, soprattutto in materia di tributi armonizzati.

Tra i numerosi casi di interpretazione conforme, oltre a quelli già citati nella presente sezione della rassegna, si segnala un'interessante pronuncia sulla natura del certificato Co2 oggetto di cessione ai fini IVA, secondo la quale tale certificato, rappresentando quote di emissioni e traducendosi in un'autorizzazione dello Stato o delle autorità pubbliche ad emettere gas ad effetto serra per un periodo determinato - non ha natura di titolo di credito, non conferendo il diritto ad una specifica prestazione collegabile ad un rapporto obbligatorio, né è determinabile il suo valore economico, destinato ad emergere solo nel corso della negoziazione; esso, piuttosto, va qualificato, alla luce della giurisprudenza unionale, come bene immateriale, sicché la relativa cessione è assimilata ad una prestazione di servizi che, di conseguenza, sconta l'aliquota ordinaria dell'IVA. (Sez. 5, n. 25492/2019, Perrino, Rv. 655535 - 01, conforme a CGUE 8 dicembre 2016, C-453/15, *A e B*).

Un caso particolare, in cui la nullità della notifica di atti processuali è stata fatta derivare dal mancato tempestivo recepimento nell'ordinamento interno di direttiva comunitaria, è quello deciso da **Sez. U., n.300/2020, Perrino,** non massimata: posto che nel quadro giuridico novellato dalla direttiva n. 2008/6/CE del Parlamento e del Consiglio del 20 febbraio 2008 è prevista la possibilità per tutti gli operatori postali di notificare atti giudiziari, a meno che lo Stato non evidenzi e dimostri la giustificazione oggettiva ostativa, è nulla e non inesistente la notificazione di atto giudiziario eseguita dall'operatore di posta privata senza relativo titolo abilitativo nel periodo intercorrente fra l'entrata in vigore della suddetta direttiva e il regime introdotto dalla L. n. 124 del 2017, e tale nullità è sanabile per raggiungimento dello scopo per effetto della costituzione della controparte.

Significativa per la sua frequente applicazione è anche la precisazione della nozione di cessione di beni imponibili ai fini IVA, ossia l'applicazione, ad esempio da parte di Sez. 5, n. 24471/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650708-01, della giurisprudenza *Equoland* (CGUE 17 luglio 2014, *Equoland scarl*, C-272/13) in tema d'IVA, con la statuizione secondo cui la cessione di quantità aggiuntive di beni a titolo di sconto non è imponibile ex art. 15, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, purché lo sconto sia stato espressamente concordato tra le parti al momento della conclusione del contratto per l'operazione principale.

Ancora, Sez. 5, n. 24326/2018, Rv. 650524-01, ha affermato che, in tema di accise, il carburante per aeromodellismo rientra nella previsione di

chiusura dell'art. 21, comma 5 (ed, a far data dal 1° giugno 2007, comma 4), del d.lgs. n. 504 del 1995, che sottopone a tassazione tutti i prodotti commercializzati o utilizzati come carburanti per motori, in conformità con l'interpretazione data dalla Corte di giustizia (CGUE 18 dicembre 2008, *Afton Chemical Ltd*, C-517/07, § 35) della direttiva n. 92/81/CEE, in un quadro normativo non mutato sul punto per effetto della vigenza della direttiva n. 2003/96/CE. Al contrario, l'imposizione del consumo di oli lubrificanti per fini diversi da combustione e carburazione ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 504 del 1995, che si poneva in contrasto con i principi dettati dalle direttive n. 92/81/CEE e n. 92/82/CEE, in base ai quali era obbligatoriamente esente da imposta, è conforme, come chiarito dalla Corte di Giustizia, alla direttiva n. 2003/96/CE: ne deriva che non sussiste il diritto al rimborso per le imposte versate in periodi successivi alla data del 31 dicembre 2003 (Sez. 5, n. 6138/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653038-01).

Altre volte, il rapporto tra il diritto nazionale e quello eurounitario si è posto in termini di contrasto irriducibile. Ad esempio, è stato stabilito (Sez. 5, n. 15198/2019, D'Aquino, Rv. 654134-01) in tema di accise sul consumo di energia elettrica, che le addizionali provinciali debbono rispondere ad una o più finalità specifiche previste dall'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE, come interpretata dalla Corte di giustizia, dovendosi evitare che le imposizioni indirette, aggiuntive rispetto alle accise armonizzate, ostacolino indebitamente gli scambi. Pertanto, va disapplicata, per contrasto col diritto unionale, la disciplina interna di cui all'art. 6, comma 2, del d.l. n. 511 del 1988, conv. in l. n. 20 del 1989, avente come finalità una mera esigenza di bilancio degli enti locali, con conseguente non debenza delle addizionali medesime.

Infine, si è chiarito (**Sez. 5, n. 6423/2020, Triscari, Rv. 657447-01**) che in tema di IVA, il disposto dell'art. 74 ter d.P.R. n. 633 del 1972 - come interpretato dall'art. 55 d.l. n. 69 del 2013, conv. con modif. in l. n. 98 del 2013 - costituisce applicazione dell'art. 310 direttiva 2006/112/CE, nella parte in cui prevede che non è detraibile né rimborsabile l'imposta assolta in Italia dalle agenzie di viaggio stabilite in Stati fuori dell'UE che, nella qualità di "tour operators", abbiano acquistato beni o servizi, compresi nel pacchetto turistico, erogati da terzi direttamente a vantaggio dei viaggiatori. Tale limitazione è necessaria al fine di assicurare l'attribuzione del gettito dell'imposta a ciascuno degli Stati in cui tali prestazioni sono rese, evitando disparità di trattamento rispetto alle agenzie che, stabilite all'interno dell'Unione, svolgono la medesima attività. Deve conseguentemente essere disapplicato il regime intertemporale stabilito dall'art. 55 cit. che, in contrasto con il menzionato art. 310 direttiva 2006/112/CE, fa salvi i rimborsi effettuati, e non recuperati,

entro la data di entrata in vigore del d.l. n. 69 del 2013, comportando per essi un'ingiustificata rinuncia alla riscossione e una discriminazione tra contribuenti calibrata su un dato meramente casuale.

CAPITOLO III

CARATTERI DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E SOGGETTI PASSIVI DELL'IMPOSIZIONE

(Rosaria Giordano –Antonio Mondini[1])

SOMMARIO: 1. Profili generali dell'obbligazione tributaria. – 2. I soggetti passivi. I soggetti residenti. – 2.1. *Segue*. I soggetti non residenti. – 3. La solidarietà paritetica e dipendente. – 4. La sostituzione tributaria e le ritenute.

1. L'obbligazione tributaria: profili generali.

L'obbligazione tributaria è una situazione giuridica soggettiva che non si differenzia, almeno nella struttura, da quella privatistica disciplinata dal codice civile.

È peraltro annoverata tra le obbligazioni «pubbliche», in quanto è governata da regole proprie, soltanto in mancanza delle quali operano quelle dettate dal codice civile.

L'obbligazione tributaria, stante la riserva di legge in materia impositiva sancita dall'art. 23 Cost. (v., *infra*, Cap. I, § 1), ha carattere legale, e l'entità della stessa è commisurata alla base imponibile ed all'aliquota applicata.

2. I soggetti passivi. I soggetti residenti.

Ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. n. 917 del 1986 i soggetti residenti in un Comune dello Stato sono sottoposti a tassazione in Italia per tutti i redditi ovunque prodotti.

Ai fini dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente deve farsi riferimento al centro degli affari e degli interessi vitali dello stesso, dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, non rivestendo ruolo prioritario, invece, le relazioni affettive e familiari, le quali assumono rilevanza solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (Sez. 5, n. 32992/2018, Giudicepietro, Rv. 651993-01).

---

[1] Rosaria Giordano ha redatto i §§ 1, 2 e 3, (ed i relativi sottoparagrafi), ed Antonio Mondini il § 4.

Per altro verso, la Corte di legittimità ha precisato che, ai fini delle imposte dirette, le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall'art. 2 del d.P.R. n. 917 del 1986, in ogni caso residenti, e pertanto soggetti passivi d'imposta, in Italia, con conseguente irrilevanza, rispetto all'operare del principio della cd. tassazione su base mondiale del reddito prodotto, del trasferimento all'estero, ove non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un comune italiano (Sez. 6-5, n. 16634/2018, La Torre, Rv. 647395-01).

Tuttavia, in tema d'imposte sui redditi, in base all'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, la residenza fiscale in Italia non può essere esclusa solo con l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero (AIRE), qualora il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali e ciò in quanto va contemperata la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi e, di conseguenza, deve essere data prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente, in modo riconoscibile dai terzi (Sez. 5, n. 24246/2011, Bognanni, Rv. 620260-01).

Conforme a tale assunto, coerente con l'esigenza dell'effettività della residenza in un determinato luogo, è anche il principio per il quale, in tema di imposte sui redditi, qualora un soggetto, iscritto all'AIRE, intenda essere assoggettato, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, alla tassazione in Italia, sul presupposto di avere ivi il domicilio, deve, per superare la presunzione di conformità del dato anagrafico a quello reale, dimostrare in modo rigoroso che si trovi in Italia il centro dei suoi interessi, ossia il luogo con il quale ha il più stretto collegamento sotto il profilo degli interessi personali e patrimoniali (Sez. 5, n. 06934/2011, Cirillo E., Rv. 617327-01: fattispecie nella quale è stata confermata la sentenza della C.T.R. che aveva escluso potesse essere ritenuto domiciliato in Italia un soggetto, iscritto all'AIRE e residente nel Principato di Monaco, sulla sola scorta dell'autodichiarazione di domicilio, contenuta nel modello unico).

Tuttavia, non si può trascurare, a riguardo, che l'art. 2, comma 2-*bis*, del d.P.R. n. 917 del 1986, precisa che «*si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale*».

Sul punto, è stato chiarito, nella giurisprudenza della S.C., che, in tema di imposte sui redditi, si applica anche a vantaggio del contribuente che invochi il regime nazionale a lui più favorevole il comma 2-*bis* dell'art.

2 del d.P.R. n. 917 del 1986, che, nel prevedere, per i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con d.m., la presunzione di residenza in Italia, esonera dall'onere della prova chi sia interessato a far valere tale fatto e prescrive, invece, espressamente, per la parte che sia interessata a negarlo, ossia l'Amministrazione finanziaria, l'onere di fornire la prova contraria per affermare l'inesistenza della residenza stessa (Sez. 5, n. 21437/2014, Greco, Rv. 632507-01).

In tema d'imposte dirette, la dichiarazione riservata presentata ai fini della regolarizzazione di alcune attività finanziarie detenute all'estero, ai sensi dell'art. 15 del d.l. n. 350 del 2001, conv. in l. n. 409 del 2001, non ha di per sé natura decisiva di «autodichiarazione» o «autodenuncia» della propria residenza in Italia, sicché può essere oggetto di valutazione al fine di confermare la presunzione di residenza in Italia, di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, del d.P.R. n. 917 del 1986, senza, tuttavia, rendere in radice superfluo l'esame dei relativi elementi probatori addotti dal contribuente (Sez. 5, n. 19484/2016, Virgilio, Rv. 641232-01).

2.1. I soggetti non residenti.

Il prelievo fiscale per i soggetti non residenti avviene, invece, in base al criterio oggettivo della «territorialità» della fonte del reddito, nel senso che il reddito complessivo imponibile per i soggetti non residenti è formato soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.

Occorre peraltro considerare che, ai fini dell'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, accertato ai sensi dell'art. 5 del modello di Convenzione OCSE contro la doppia imposizione, è necessaria una presenza del soggetto non residente nel territorio dell'altro Stato contraente dotata di una certa stabilità ed, in particolare, caratterizzata da una «*stabile organizzazione*», i cui elementi costitutivi sono quello materiale ed oggettivo della «*sede fissa di affari*» e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attività. La Corte di cassazione ha chiarito che la verifica in concreto della ricorrenza di tali elementi deve essere effettuata dal giudice di merito, alla luce di quelli ulteriori caratterizzanti la fattispecie, con giudizio di fatto incensurabile in cassazione, ove sorretto da motivazione immune da vizi logici e giuridici (Sez. 5, n. 28059/2017, Tricomi L., Rv. 646224-01). In ogni caso, come ha ribadito Sez. 5, n. 31609/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 656367 – 01, ai fini della sussistenza del requisito della stabile organizzazione in Italia non è necessario che quest'ultima debba essere di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, essendo sufficiente che vi sia una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività. Il principio, in tema di società non residenti, è che, ove la

società operi tramite una stabile organizzazione, questa costituisce l'unico centro di imputazione fiscale delle operazioni ad essa riferibili, sicché la nomina di un rappresentante fiscale è inesistente o inefficace, con la conseguenza che per le operazioni effettuate dalla suddetta stabile organizzazione non sussiste la eventuale responsabilità solidale del (pur nominato) rappresentante fiscale (**Sez. 5, n. 20589/2020, Triscari, Rv. 659334 – 02**).

Su un piano più generale, occorre considerare che il requisito concernente la ricorrenza della «stabile organizzazione» dell'ente nel territorio italiano deve essere accertato con riguardo a ciascun anno di imposta in ragione del possibile mutamento nel tempo dei relativi elementi, con la conseguenza che il giudicato esterno sulla sussistenza o meno di tale requisito relativamente ad uno o più anni d'imposta non può avere effetto con riferimento ad anni d'imposta diversi (Sez. 5, n. 30033/2018, Nonno, Rv. 651551-01).

Concreta, invece, una forma di abuso del diritto di stabilimento la cd. *esterovestizione* di una società, al solo fine di beneficiare di una legislazione fiscale più vantaggiosa. Sul punto, è stato sottolineato che, ai fini della configurazione di tale abuso non è necessario accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma occorre verificare l'effettività del trasferimento, cioè se la singola operazione sia meramente artificiosa, risolvendosi nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica, fermo restando che la società esterovestita non è, per ciò solo, priva di autonomia giuridico-patrimoniale e, quindi, automaticamente qualificabile come «schermo» creato con l'unico obiettivo di farvi confluire i profitti degli illeciti fiscali (Sez. 5, n. 33234/2018, Perrino, Rv. 652118-01). In tale prospettiva, Sez. 5, n. 16697/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 654687-01, ha ritenuto che ricorre l'ipotesi di esterovestizione allorché una società, la quale ha nel territorio dello Stato la sede dell'Amministrazione, da intendersi come luogo in cui si svolge in concreto la direzione e gestione dell'attività di impresa e dal quale promanano le relative decisioni, localizzi la propria residenza fiscale all'estero al solo fine di fruire di una legislazione tributaria più vantaggiosa.

3. La solidarietà paritetica e dipendente.

In ambito tributario è molto frequente che gli obblighi formali e l'obbligazione tributaria siano imposti a più soggetti. Si discute in dottrina, ma anche la giurisprudenza non è unanime, sulla generale applicazione in

materia della nozione di solidarietà di cui all'art. 1292 c.c., ovvero sui limiti della trasposizione delle norme civilistiche nel diritto tributario.

Costituisce, in ogni caso, principio comunemente condiviso che la solidarietà tributaria passiva ricalca la nozione prevista dal codice civile, secondo la quale si ha obbligazione solidale quando tutti i coobbligati siano tenuti per l'intero, con la conseguenza che il pagamento da parte di uno produce effetti estintivi dell'obbligazione nei confronti di tutti gli altri. Attraverso, poi, l'azione di regresso il coobbligato adempiente potrà eventualmente esercitare il diritto di rivalsa.

Risulta, tuttavia, più controversa la questione se vi sia un'estensione integrale della disciplina civilistica, ovvero di singole previsioni contenute nel codice civile.

Vengono generalmente individuati nell'ordinamento due tipi di solidarietà passiva: quella paritetica e quella dipendente.

Nella solidarietà paritetica il presupposto del tributo è riferibile a più debitori, tutti ugualmente portatori della capacità contributiva posta a giustificazione del prelievo fiscale, ai sensi dell'art. 53 Cost. (Sez. 5, n. 09126/2014, Terrusi, Rv. 630771-01, in materia di imposta di registro, con riferimento ad una fattispecie regolata dall'art. 57 del d.P.R. 24 aprile 1986 n. 131 e, più di recente, Sez. 5, n. 13139/2018, De Masi, Rv. 648668-01, per la medesima imposta, ma in una fattispecie regolata dall'art. 55 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, il cui testo in seguito è stato, poi, riprodotto dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986. Con tale pronuncia, in particolare, è stata affermata la responsabilità solidale dei soci di una s.n.c. relativamente all'imposta dovuta per il conferimento nel capitale sociale di terreni).

Nella solidarietà dipendente, denominata anche responsabilità di imposta, oltre al soggetto, o ai più soggetti, obbligati che hanno realizzato la fattispecie principale, risultano legate al vincolo di solidarietà anche persone che hanno posto in essere un'attività collaterale rispetto a quella che manifesta la capacità contributiva. La fonte di tale solidarietà è costituita dall'art. 64 del d.P.R. n. 600 del 1973, laddove indica il responsabile come «*tenuto insieme ad altri*» al pagamento dell'imposta.

In tale ipotesi, il legislatore può prevedere il beneficio di escussione, al fine di limitare l'esposizione debitoria di chi, nella fattispecie tributaria ha svolto un ruolo di secondo piano, condizionandolo all'esito negativo della riscossione nei confronti dell'obbligato principale. È il caso previsto, ad esempio, dall'art. 14 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, per il cessionario d'azienda.

Un'ulteriore rilevante differenza intercorrente tra le due tipologie di solidarietà è quella che riguarda il diritto di regresso che è riconosciuto all'obbligato solidale paritetico nei confronti degli altri solo limitatamente

alla porzione di debito spettante a ciascuno: in tal caso, ove non diversamente specificato, le quote tra i vari con debitori sono uguali.

Al responsabile di imposta, viceversa, è riconosciuta l'azione di regresso per l'intero: l'esempio paradigmatico è, in tema di imposta di registro, quello del notaio che abbia anticipato il pagamento dell'imposta a sue spese (v. Sez. 5, n. 08304/2013, Terrusi, Rv. 626206-01).

Inoltre, la giurisprudenza della Corte di legittimità consente che al responsabile di imposta si possa notificare, come primo atto della procedura, un atto della riscossione, quale la cartella esattoriale, senza che sia necessaria la previa notifica dell'avviso di accertamento.

In tal senso Sez. 5, n. 12713/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 648855-01, ha affermato che, in tema di rappresentanza fiscale, ove venga emesso un atto di accertamento in rettifica nei confronti dell'importatore non residente nello Stato, la cartella esattoriale è legittimamente notificata al rappresentante fiscale, anche in mancanza di emissione e notifica di un autonomo avviso di accertamento nei suoi confronti, potendo egli, in qualità di obbligato in solido con l'importatore, impugnare, unitamente alla cartella, anche gli atti presupposti a lui non notificati o emessi nei soli confronti dell'altro obbligato.

Nella medesima prospettiva si pone Sez. 5, n. 13113/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 648666-01, secondo la quale, in tema di società di persone, se l'avviso di accertamento sia stato emesso solo nei confronti di una società, la notifica della cartella di pagamento (o dell'avviso di mora) può essere effettuata nei confronti di uno dei soci illimitatamente e solidalmente responsabili, senza che questi possa lamentarsi della compressione del suo diritto di difesa, in quanto l'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, lo legittima ad impugnare unitamente alla cartella di pagamento (o all'avviso di mora) anche tutti gli atti presupposti (come l'avviso di accertamento) che non gli siano stati notificati, facendo valere i vizi propri di quelli.

La pronuncia si pone in linea con Sez. 5, n. 11615/2017, Fasano, Rv. 644120-01, la quale, in materia di IVA, si è fondata sulla considerazione che l'accertamento effettuato nei confronti di una società di persone ha effetto anche riguardo al socio illimitatamente responsabile (nello stesso senso, tra le altre, Sez. 5, n. 25765/2014, Olivieri, Rv. 633903-01; Sez. 5, n.11228/2007, D'Alessandro, Rv. 598576-01).

Tale orientamento si fonda sul principio generale espresso da Sez. 5, n. 01592/2001, Falcone, Rv. 543648-01, sempre in materia di IVA, secondo il quale, poiché nessuna norma speciale tributaria deroga alla disciplina generale del codice civile in tema di responsabilità per le attività sociali, l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi, in base alle norme comuni, a tutti i soci, che anche nei confronti del Fisco hanno

responsabilità solidale e illimitata, anche se sussidiaria (in linea di continuità, più di recente, Sez. 5, n. 251443/2013, Perrino, Rv. 629400-01). Seguendo un'analoga prospettiva, Sez. 5, n. 27189/2014, Marulli, Rv. 633661-01, ritiene legittima, in tema di riscossione coattiva, la notifica da parte dell'Amministrazione finanziaria direttamente al socio (ancorché receduto) dell'avviso di mora per un'obbligazione tributaria della società in nome collettivo, sorta anteriormente al suo recesso, di cui egli risponde solidalmente e illimitatamente, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2290 e 2291 c.c. a nulla rilevando che sia rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo.

L'orientamento ora esposto, ripetutamente ribadito dalla Corte di legittimità, trova la sua ragione nella certezza della salvaguardia del diritto di difesa, essendo in tali ipotesi consentita al socio la possibilità di contestare la pretesa originaria, attraverso l'impugnazione insieme all'atto notificato anche di quelli presupposti, la cui notificazione sia stata omessa o risulti irregolare.

In tal senso deve ritenersi, pertanto, ormai superato il difforme orientamento espresso da Sez. 5, n. 18012/2005, Fico, Rv. 585480-01.

Sotto il profilo processuale va segnalata l'importante precisazione effettuata da Sez. 5, n. 01698/2018, Stalla, Rv. 646921-01, in materia di imposta di registro, secondo la quale, nell'ipotesi di solidarietà passiva, deve essere esclusa la sussistenza tra le parti contraenti di un litisconsorzio necessario, profilandosi solo una fattispecie di litisconsorzio facoltativo.

Per ragioni di completezza, occorre evidenziare che nella stessa prospettiva, ma con riguardo ai limiti soggettivi del giudicato tributario è principio consolidato che, in virtù della regola generale di cui all'art. 1306 c.c., il giudicato intervenuto tra l'Amministrazione finanziaria ed uno dei debitori solidali non ha effetto contro l'altro debitore solidale. Tale assunto, tuttavia, incontra alcuni limiti chiaramente definiti dalla S.C.

In particolare, Sez. 5, n. 16560/2017, Nocera, Rv. 644895-02, ha affermato che, in tema di solidarietà tributaria, in forza del limite posto dall'art. 1306, comma 2, c.c., il debitore che non ha partecipato al giudizio può opporre al creditore la sentenza a sé favorevole, salvo che essa sia fondata su ragioni personali al condebitore nei cui confronti è stata emanata e salvo che nei suoi confronti si sia formato un altro giudicato di segno diverso. In tale ultimo caso, detto limite trova ragione nella preclusione maturatasi con l'accertamento definitivo della sua posizione.

Più di recente, un'importante precisazione è stata effettuata da Sez. 5, n. 03204/2018, Castorina, Rv. 646938-01, per la quale, in presenza di più coobbligati solidali, occorre distinguere in base all'esito dei provvedimenti giudiziali, nel senso che, ove uno solo di essi impugni l'avviso di accertamento e la sentenza respinga il ricorso, la medesima non

ha effetti nei confronti degli altri, ex art. 1306, comma 1, c.c. Al contrario, la pronunzia favorevole, con la quale venga annullato, anche parzialmente, l'unico atto impositivo, esplica i suoi effetti verso tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato. La *ratio* poggia sulla natura costitutiva del processo tributario, volto, infatti, all'annullamento di atti autoritativi. Ne consegue che della sentenza favorevole potrà giovarsi anche il condebitore rimasto processualmente inerte.

Sotto altro profilo, ma sempre in tema di invocabilità della sentenza da parte dell'altro coobbligato, Sez. 5, n. 02231/2018, Campanile, Rv. 646704-01, ha chiarito che l'acquirente di un immobile, al quale sia stato notificato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, sul presupposto che il valore dichiarato nell'atto fosse inferiore a quello reale, può opporre all'Erario il giudicato riduttivo del maggior valore ottenuto dal venditore, coobbligato in solido, anche se non abbia impugnato l'avviso di rettifica propedeutico a quello di liquidazione, ed ancorché egli abbia pagato l'imposta non per spontanea adesione alla pretesa tributaria; in quest'ultimo caso, tuttavia, è irripetibile quanto versato (sostanzialmente nello stesso senso v., tra le altre, Sez. 5, n. 04641/2011, Caracciolo, Rv. 616099-01; Sez. 5, n. 07334/2008, Chiarini, Rv. 602729-01; Sez. 5, n. 12014/2006, Scuffi, Rv. 591058-01).

La tesi per la quale il coobbligato rimasto inerte può opporre al Fisco il giudicato favorevole ottenuto da un altro coobbligato, nei limiti sopra indicati, costituisce una significativa deroga al principio di autonomia delle posizioni dei coobbligati. Le citate condizioni di deroga, invero, hanno trovato giustificazione nella ritenuta prevalente esigenza di uniformità tra soggetti portatori della medesima obbligazione.

Un'altra ipotesi di deroga al richiamato principio di autonomia delle posizioni dei coobbligati si segnala, poi, con riguardo al riconoscimento della cd. interruzione della decadenza nei confronti di tutti gli obbligati che consegue alla notifica effettuata ad uno solo di essi.

In particolare, la Corte di cassazione ha affermato che, ove vi siano più obbligati in solido, la notifica degli atti anche ad uno solo di essi, entro i termini inderogabili di decadenza, è idonea affinché il termine ricominci a decorrere anche nei confronti degli altri obbligati.

Di recente, in proposito, Sez. 6-5, n. 02545/2018, Manzon, Rv. 647191-01, ha evidenziato che la tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei confronti degli stessi la decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. La S.C. ha chiarito, infatti, che in materia tributaria, a differenza di quella civile, trova applicazione, anche in tale ipotesi, l'art. 1310, comma 1, c.c., sebbene dettato in tema di prescrizione,

in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie.

Nello stesso senso Sez. 6 -5, n. 13248/2017, Mocci, Rv. 644935-01 e Sez. 5, n. 01463/2016, Cappabianca, Rv.638737-01, in tema di dichiarazione congiunta dei coniugi ex art. 17 della l. 13 aprile 1977, n. 114.

Con riguardo, invece, agli aspetti sostanziali della solidarietà di recente la Corte di legittimità è intervenuta in tema di prelievo erariale unico (cd. PREU) sulle somme giocate mediante apparecchi da intrattenimento, ex art. 110, comma 6, T.U.L.P.S., nell'ipotesi di trasmissione in via telematica di dati di gioco difformi da quelli effettivamente realizzati, ai sensi dell'art. 39-*quater*, comma 2, del d.l. 30 settembre 2003 n. 269, conv. in l. 24 novembre 2003, n. 326 (nel testo introdotto dall'art. 1 della l. 27 dicembre 2006, n. 296, applicabile *ratione temporis* ed anteriore alla modifica di cui all'art. 15 del d.l. 1° luglio 2009, n. 78, conv. in l. 3 agosto 2009, n. 102).

In particolare, Sez. 5, n. 13116/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 648667-01, ha diversamente individuato il tipo di responsabilità in capo al concessionario di rete, qualificandolo come responsabile in via principale per l'imposta evasa (cd. maggior PREU) ed i relativi accessori e sanzioni in caso di omessa identificazione dell'autore dell'illecito, ritenendolo, invece, responsabile solo a titolo solidale qualora quest'ultimo sia identificato.

In materia di imposta di registro, ex art. 6 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, invece, Sez. 5, n. 00976/2018, Stalla, Rv. 646695-01, ha affermato che, in caso di plurime fideiussioni enunciate nello stesso decreto ingiuntivo e comportanti una responsabilità solidale cumulativa dei fideiussori per lo stesso debito, l'imposta proporzionale di registro va applicata ad una sola fideiussione, con sottoposizione delle altre ad imposta di registro in misura fissa, non essendo condizionata l'applicazione di detto speciale regime, né alla contestualità della prestazione delle garanzie, né ad una comune consapevolezza dei garanti di prestare garanzia per lo stesso debito, rilevando esclusivamente il fattore agevolativo rappresentato dalla solidarietà cumulativa assunta quale conseguenza legale (art. 1946 c.c.) della pluralità di co-garanzie per lo stesso debito.

4. La sostituzione tributaria e le ritenute.

Sostituto e responsabile d'imposta sono definiti dall'art.64 del d.P.R. n. 600 del 1973: il primo è «*chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto*»; il secondo è «*chi in forza di disposizioni di legge è obbligato*

al pagamento dell'iimposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi».

Nell'ipotesi della sostituzione di imposta, infatti, è tenuto a pagare il tributo un soggetto diverso da quello portatore della capacità contributiva.

Sotto una diversa angolazione occorre evidenziare che il responsabile di imposta è totalmente estraneo rispetto al presupposto della stessa, non solo in relazione alla ricchezza soggetta ad imposizione fiscale, ma anche ai fatti ed ai rapporti che ne danno luogo; la norma sopra citata, a tale proposito, parla di «*fatti esclusivamente riferibili ad altri*».

Il sostituto e responsabile sono estranei al presupposto d'imposta; il primo tuttavia, a differenza del secondo, è comunque parte del rapporto dal quale il presupposto ha origine, in quanto è un debitore del contribuente. Se il rapporto obbligatorio sostituto-sostituito è necessariamente sotteso al meccanismo della sostituzione il venire meno di quel rapporto determina il venir meno degli obblighi fiscali connessi; ciò a condizione che, il fatto estintivo sia opponibile all'Amministrazione.

Per questo motivo Sez. 5, n. 08012/2019, Federici, Rv. 653338- 01, ha statuito che la dichiarazione di remissione di debito del sostituito in favore del sostituto ha effetto estintivo della relativa obbligazione esclusivamente tra le parti e non anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, quale soggetto terzo estraneo al rapporto obbligatorio nel quale la remissione è stata effettuata.

I soggetti che possono svolgere il ruolo di sostituti d'imposta sono individuati dall'art. 23 del d.P.R. cit. e di regola sono soggetti dotati di una certa capacità organizzativa, quali società, enti diversi dalle persone fisiche, imprenditori, liberi professionisti, nonché il condominio.

Il meccanismo della sostituzione si realizza attraverso la ritenuta, essendo il debitore (cd. sostituto) tenuto per legge a decurtare dalla somma che deve corrispondere al creditore (cd. sostituito), un importo che corrisponde in tutto o in parte all'imposta dovuta dal sostituito.

Sez. 5, n. 34727/2019, D'Orazio, ha statuito che l'orientamento di legittimità affermatosi nel vigore della l. 23 ottobre 1960, n. 1369, art. 1 (divieto di intermediazione ed interposizione nelle prestazioni di lavoro e nuova disciplina dell'impiego della manodopera negli appalti di opere e di servizi) e per cui l'imprenditore interponente, dovendo essere considerato *ope legis* il datore di lavoro (art. 1 comma 5), era da considerarsi il sostituto di imposta (Cass., 19 aprile 2019, n. 11053; Cass., 15 febbraio 2013, n. 3795; Cass., 31 maggio 2013, n. 13748; Cass., 16 maggio 2014, n. 10745), non è più valido dopo la modifica normativa di cui al d.lgs. n. 276 del 2003, art. 29, comma 3 bis, in quanto, in forza della modifica stessa, il rapporto di lavoro con il committente sorge non più in via automatica bensì soltanto

nel caso in cui il lavoratore ricorra, con esito positivo, per la costituzione di tale rapporto, con la conseguenza che, soltanto in quel caso, l'interponente diviene sostituto d'imposta, mentre, in mancanza, il rapporto di lavoro verte con l'interposto e questi è anche l'obbligato alla ritenuta.

La sostituzione si realizza in quanto il sostituito adempie al suo obbligo tributario per interposta persona, attraverso il sostituto, il quale ha l'obbligo di versare la ritenuta all'Erario.

La ritenuta ha, quindi, la finalità di agevolare, non solo, la riscossione, ma anche l'accertamento degli obblighi del percettore del reddito.

La ritenuta può essere a titolo d'imposta dalla ritenuta o a titolo d'acconto.

La prima rappresenta l'intera imposta dovuta e consiste in una somma sottratta dal reddito ad opera del sostituto d'imposta.

La ritenuta a titolo d'acconto realizza, invece, solamente un'anticipazione provvisoria dell'imposta totale dovuta, sottratta dal reddito sempre ad opera del sostituto.

Le ritenute di cui si tratta vanno tenute distinte dalle ritenute dirette le quali ultime sono "una sorta di compensazione che lo Stato opera fra credito fiscale e debito nei confronti del contribuente; esse, pertanto, riguardano esclusivamente le amministrazioni statali" (così Sez. 5, 8151/2019). Ne consegue, tra l'altro, che la richiesta di rimborso delle ritenute effettuate dal sostituto d'imposta è disciplinata dal d.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, comma 1 e comma 2, applicandosi invece alle ritenute dirette l'art. 37 dello stesso d.P.R.

È principio consolidato nella giurisprudenza della S.C. quello per il quale l'intervento del sostituto lascia inalterata la posizione del sostituito, il quale è specificamente gravato dell'obbligo di dichiarare i redditi assoggettati a ritenuta, poiché essi concorrono a formare la base imponibile sulla quale, secondo il criterio di progressività, sarà calcolata l'imposta dovuta, detraendosi da essa la ritenuta subita come anticipazione del prelievo.

Da tale premessa deriva che, quando la ritenuta non sia stata operata su emolumenti che pure costituiscono una componente di reddito, all'omissione il percettore dovrà ovviare, dichiarando i relativi proventi e calcolando l'imposta sull'imponibile alla cui formazione quei proventi hanno concorso. Su tale dichiarazione dovranno essere esercitati i normali poteri di controllo e di accertamento in rettifica da parte dell'Ufficio, il quale liquiderà la maggiore imposta in dipendenza dei proventi in ipotesi non dichiarati, sui quali il sostituto non abbia operato la trattenuta dovuta,

omettendo il relativo versamento (in tal senso, da ultimo, Sez. 5, n. 16230/2018, D'Orazio, Rv. 649101-01).

È parimenti consolidato nella giurisprudenza della Corte di legittimità l'assunto il principio per cui il quale il sostituito deve essere ritenuto sin dall'origine, e non già solo nella fase di riscossione, obbligato solidale al pagamento dell'imposta. Ne consegue che, in caso di mancata effettuazione e mancato versamento della ritenuta d'acconto da parte del datore di lavoro, il sostituito è obbligato al pagamento dell'imposta dovuta. Ove, viceversa, quest'ultimo pretenda il rimborso dell'indebito tributario, potrà rivolgere la domanda nei confronti del sostituto, oltre che nei confronti dell'Amministrazione erariale (v., *ex ceteris*, Sez. 5, n. 08504/2009, Bognanni, Rv. 607853-01; Sez. 5, n. 08653/2011, Botta, Rv. 616985-01).

Sul tema, più di recente, Sez. 5, n. 31028/2017, Fasano, Rv. 646684-01, ha precisato che la mancata effettuazione della ritenuta d'acconto non elimina l'obbligo gravante sul sostituto di versare la somma corrispondente, fermo il suo diritto di rivalersi, in relazione all'importo corrisposto, nei riguardi del sostituito (cd. rivalsa successiva), sicché, nell'ipotesi in cui l'Erario abbia chiesto il pagamento delle ritenute non operate dal datore di lavoro ai singoli dipendenti mediante la notifica di avvisi di accertamento, poi definitivamente annullati dal giudice tributario oppure in autotutela, la pretesa impositiva nei confronti del sostituto viene meno, in quanto il rapporto tributario è stato già regolato dal sostituito, reale soggetto passivo del tributo, analogamente all'ipotesi in cui quest'ultimo abbia già versato o condonato le ritenute.

In tale qualità anch'egli, dunque, è assoggettato al potere di accertamento e a tutti i conseguenti oneri, fermo restando il suo diritto di regresso nei confronti del sostituto che, dopo avere eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'Erario, in tal modo esponendolo all'azione del Fisco (v., tra le altre, Sez. 6-5, n. 12076/2016, Conti, Rv.640069-01).

Di particolare rilievo, Sez. U, n. 10378/2019, Bruschetta, Rv. 653600-01, emessa a seguito di denuncia di contrasto riguardo all'applicabilità dell'art. 35 d.P.R. n. 602 del 1973, nel caso di ritenute d'acconto effettuate ma non versate. La sentenza afferma che, in tema di ritenuta di acconto, nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute, il sostituito non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35 del d.P.R. n. 602 del 1973 è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute.

Le Sezioni Unite muovono dalla considerazione che l'art. 64, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, laddove disciplina il procedimento di accertamento dell'imposta nel caso di sostituzione, riconosce al sostituto

esclusivamente una facoltà di intervento, dal ché è desumibile che il dovere di versamento della ritenuta d'acconto costituisce un'obbligazione autonoma rispetto all'imposta; tale obbligazione è posta dalla legge solamente a carico del sostituto, a mezzo degli artt. 23 ss. del citato decreto, come confermato anche dall'art. 35 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale prevede la solidarietà del sostituito soltanto nel caso in cui il sostituto non abbia versato l'acconto con ciò chiaramente escludendola nel caso contrario; rimarcano poi che l'art. 35 condiziona la speciale fattispecie di solidarietà del sostituito per l'obbligazione di versamento dell'acconto d'imposta, alla circostanza che le ritenute, oltre a non essere state versate, non siano state operate, in perfetta coerenza con il disposto dell'art. 22 del d.P.R. n. 917 del 1986 che riconosce al sostituito il diritto allo scomputo delle ritenute operate dal sostituto

In questa cornice trova inquadramento l'affermazione per cui, ai fini dello scomputo della ritenuta d'acconto, l'omessa esibizione del certificato del sostituto d'imposta attestante la ritenuta operata non preclude al contribuente sostituito di provare la ritenuta stessa con mezzi equipollenti, onde evitare un duplice prelievo (Sez. 5, n. 18910/2018, Giudicepietro, non massimata).

La pronuncia riprende il principio di diritto espresso da Sez. 5, n. 14138/2017, Carbone, Rv. 644424-01, la quale era giunta all'affermazione di principio oggi ribadita osservando che l'art. 22, comma 1, lett. *c)*, del TUIR subordina la legittimità dello scomputo delle ritenute alla condizione che le stesse siano state «*operate*» ossia ad un fatto storico che, seppur viene provato tipicamente mediante la certificazione di chi ha operato la ritenuta, può essere provato con mezzi equivalenti ed osservando ancora che l'art. 36-*ter* del d.P.R. 600 del 1973, laddove autorizza l'Amministrazione ad escludere lo scomputo delle ritenute di acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta o dalle certificazioni richieste ai contribuenti, deve essere integrato secondo i princìpi generali della prova e va quindi interpretato, in conformità, del resto, all'interpretazione data dall'Agenzia delle entrate già con la risoluzione n. 68/E del 2009, nel senso che gli Uffici finanziari (ed *a fortiori* i giudici tributari) «possono» apprezzare anche prove diverse dal certificato, ad esso equipollenti.

Il sostituito, il quale per qualsiasi ragione non disponga della certificazione che, ai sensi dell'art. 4, commi 6-*ter* e 6-*quater*, del d.P.R. n. 322 del 1998, il sostituto d'imposta deve rilasciare con indicazione dell'ammontare delle ritenute operate, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte, può dunque, alla luce del riaffermato principio, documentare di essere stato assoggettato a ritenuta e di avere diritto a scomputarne l'importo mediante

esibizione della fattura emessa in riferimento al compenso percepito e riportante l'indicazione della ritenuta, della documentazione, proveniente da banche o altri intermediari finanziari, idonea a comprovare l'importo netto effettivamente ottenuto o di copia della contabilità in entrata, di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante che, a fronte di tale fattura, non sono intervenuti altri pagamenti da parte del sostituto.

Con riguardo alle specifiche ipotesi di ritenuta d'acconto, Sez. 5, n. 02928/2018, Locatelli, Rv. 646903-01, ha chiarito che per le ritenute di acconto operate sulle somme corrisposte a titolo di provvigioni, l'art. 25-*bis,* comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, fissa il principio di competenza temporale. In particolare, esse devono essere obbligatoriamente scomputate dall'imposta dovuta in relazione al periodo di imposta in cui i redditi assoggettati alla ritenuta di acconto hanno concorso alla formazione della base imponibile. Ne consegue che non è consentito al sostituito di scegliere arbitrariamente il periodo di imposta in cui operare lo scomputo delle ritenute subite.

Sez. 5, n. 01768/2019, Condello, Rv. 652634-01, ha affermato che sono soggette a ritenuta d'acconto le indennità di cessazione di rapporti di agenzia essendo le stesse da qualificarsi, alla luce del combinato disposto degli artt. 49, commi 4 e 12, lett. *f)*, del d.P.R. n. 597 del 1973, e 25, comma 1, terza proposizione, del d.P.R. n. 600 del 1973 (nel testo sostituito dall'art. 43 del d.P.R. n. 897 del 1980, applicabile ai redditi prodotti dal 1° gennaio 1982), come elementi di lavoro autonomo.

In tema di imposta addizionale prevista dall'art. 33 del d.l. n. 78 del 2000, conv. in l. n. 122 del 2010 per bonus e stock options riconosciuti ai dirigenti, **Sez.5 n.22692/2020, Gilotta, (Rv.659473 – 01)**, ha precisato che la ritenuta d'imposta deve essere applicata nei confronti dei dirigenti delle imprese operanti nel settore finanziario che svolgono attività "rivolta al pubblico" e non dei dirigenti di "holding" industriale che pur possegga partecipazioni in società del gruppo operanti nel settore finanziario, dovendo anche escludersi che il cit. art. 33 abbia disposto un rinvio recettizio alla nozione di "settore finanziario" contenuta nel testo originario dell'art. 106 T.U.B. (contenente il riferimento all'attività di assunzione di partecipazione, poi eliminato dall'art. 10 del d.lgs. n. 141 del 2010).

In tema di reddito delle persone giuridiche, Sez. 5, n. 03819/2018, Perrino, Rv. 646942-01, ha individuato in capo alle società di capitali che ricevono somme di denaro a titolo di mutuo dai propri soci, l'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto sugli interessi dovuti. Detto obbligo ricorre, non solo nell'ipotesi in cui la corresponsione degli interessi sia effettivamente avvenuta, ma anche quando essa sia soltanto presunta dalla legge, atteso il carattere normalmente oneroso del mutuo, sancito dall'art.

1815 c.c. e in virtù della presunzione di cui all'art. 45, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986.

E' stato da **Sez.6-5, n.2057/2020, CASTORINA**, che la ritenuta alla fonte sui redditi di capitale deve essere effettuata dalla società, quale sostituto d'imposta, ai sensi dell'art. 26, quinto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, non solo su interessi incassati dai soci su finanziamenti erogati alla società ma anche su interessi ai quali i soci abbiano rinunciato essendo la rinuncia comunque una forma di utilizzazione del credito.

Con riguardo al reddito delle persone giuridiche, Sez. 5, n. 03636/2019, Fracanzani, Rv. 652342-01, ha affermato che, al fine di stabilire se le ritenute alla fonte sugli interessi bancari, di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 600 del 1973, siano state legittimamente effettuata a titolo di imposta - come tale non rimborsabile - e non a titolo di acconto, quel che rileva è soltanto la verifica che, nell'anno nel quale la ritenuta è stata operata, il soggetto contribuente sia stato esente da IRPEG, quale che sia la causa (soggettiva od oggettiva) dell'esenzione stessa.

Con riferimento alle medesime ritenute, secondo Sez. 5, n. 01150/2018, Iannello, Rv. 646915-01, l'obbligo della relativa effettuazione sussiste anche quando l'impresa a favore della quale sono corrisposti sia sottoposta a liquidazione coatta amministrativa. Tale obbligo opera anche a seguito della modifica dell'art. 2495 c.c., da parte dell'art. 4 del d.lgs. 10 gennaio 2003, n. 6, in quanto, una volta avvenuta l'estinzione della società per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, il diritto al rimborso spettante per l'eventuale eccedenza corrisposta può essere esercitato pro quota dai soci e sul rimborso ottenuto possono soddisfarsi i creditori rimasti insoddisfatti nella procedura concorsuale.

In materia di operazioni di cartolarizzazione di cui alla l. 30 aprile 1999, n. 130, Sez. 5, n. 13162/2019, Di Marzio P., non massimata, ha affermato che i flussi di liquidità ingenerati dall'incasso dei crediti temporaneamente versati in depositi o conti correnti bancari intestati alle cd. società-veicolo appositamente costituite, gestori del patrimonio separato, producono interessi assoggettati a ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 26, comma 4, lett. *c)*, del d.P.R. n. 660 del 1973, con conseguente diritto al rimborso di quanto prelevato a titolo di acconto solamente all'esito dell'operazione, quando cessa il vincolo di destinazione.

Con riferimento, invece, all'acconto sulle imposte dovute sul TFR di cui all'art. 3, comma 211, della l. 23 dicembre 1996, n. 662, Sez. 5, n. 10243/2018, Guida, Rv. 648069-01, ha chiarito che è una forma di imposizione straordinaria (sui trattamenti maturati al 31 dicembre degli anni 1996 e 1997), avente contenuto di mero anticipo, posta a carico dei sostituti d'imposta. Ne deriva che questi ultimi, per il recupero dello stesso, oltre ad utilizzare il previsto credito d'imposta, possono presentare istanza

ex art. 38, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973. Il principio si basa sul rilievo che l'esclusione del rimborso, infatti, determinerebbe un illegittimo pregiudizio per la sfera patrimoniale del datore di lavoro e, al contempo, un indebito arricchimento per l'Erario.

In tema di ritenute su prestazioni pensionistiche, con riferimento alla relativa istanza di rimborso, Sez. 5, n. 07119/2019, Napolitano, Rv. 653042-01, ha evidenziato che detta istanza deve essere presentata nel caso in cui le ritenute siano state operate dall'INPDAP, trattandosi, in tal caso, di «versamento diretto» e non applicandosi la procedura di cui al precedente art. 37, operante ove la «ritenuta diretta» sia stata effettuata direttamente dalle Amministrazioni dello Stato secondo le norme sulla contabilità statale.

Per le associazioni professionali, Sez. 5, n. 13638/2018, Stalla, Rv. 649083-01, ha ammesso, entro precisi limiti, la possibilità di compensazione di propri debiti verso l'Amministrazione finanziaria, attraverso i crediti maturati dai singoli associati. Tale possibilità, in particolare, è ammessa solo per la quota di credito residuata all'esito dello scomputo operato dai singoli associati sul proprio debito IRPEF. È necessario, inoltre, che l'avocazione della porzione di credito eccedente tale scomputo, da parte dell'associazione, sia stata espressamente condivisa dagli associati e che detto credito risulti dalla dichiarazione annuale dell'ente collettivo.

Con riguardo, invece, alle associazioni non riconosciute, è principio consolidato nella giurisprudenza della Corte di cassazione che la responsabilità dell'ente sussiste, ai sensi dell'art. 38, comma 1, c.c., per le obbligazioni ed i rapporti assunti dai soggetti che ne sono rappresentanti di diritto ed anche di fatto e che, spendendo la ragione sociale, determinano con i loro atti ed in concreto l'oggetto sociale, a prescindere dalle possibili indicazioni formali; ne consegue che tale regola, di carattere generale, si applica anche ai debiti tributari (Sez. 5, n. 16221/2018, Giudicepietro, Rv. 649195-01).

In tema di misure a sostegno dei soggetti colpiti dal sisma del dicembre 1990 nelle province di Catania, Ragusa e Siracusa, previste dall'art. 9, comma 17, della l. 27 dicembre 2002, n. 289 - come in seguito precisato dall'art. 1, comma 665, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, nel testo novellato dall'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b)*, della l. 3 agosto 2017, n. 123, di conv., con modif., del d.l. 20 giugno 2017, n. 91, Sez. 6-5, n.29399/2019 Rv. 655738 – 01 D'Orazio, confermando Sez. 6-5, n.04291/2018, Manzon, Rv. 647136-02, ha ribadito che anche al percettore di reddito da lavoro dipendente spetta il diritto di chiedere il rimborso delle somme indebitamente ritenute alla fonte e versate dal datore di lavoro. L'affermazione rinviene da aspetti di fondo della figura della sostituzione

d'acconto: il dettato dell'art. 23, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, che rende evidente che il contribuente è il percipiente-sostituito con la conseguenza che la circostanza per cui la somma richiesta in restituzione sia stata versata tramite ritenute operate dal sostituto d'imposta non rileva ai fini della spettanza del beneficio; il principio generale in tema di legittimazione attiva al rimborso in caso di sostituzione, secondo cui in tema di rimborso delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono legittimati a richiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso della somma non dovuta e ad impugnare l'eventuale rifiuto dinanzi al giudice tributario sia il soggetto che ha effettuato il versamento (cd. sostituto d'imposta), sia il percipiente delle somme assoggettate a ritenuta.

Tuttavia **Sez.5 n.5498/2020 (Rv. 657366 – 01), D'ANGIOLELLA** ha invece affermato che La domanda di rimborso ai sensi dell'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 – riguardante la definizione automatica della posizione fiscale relativa agli anni 1990, 1991, e 1992 a favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa – può essere proposta soltanto dal soggetto passivo in senso sostanziale, unico legittimato, e non anche dal sostituto d'imposta, come avallato dal legislatore con l. n. 123 del 2017, trattandosi di sanatoria volta a indennizzare i soggetti coinvolti in eventi calamitosi.

Sempre in tema di legittimazione del sostituto e del percipiente a richiedere il rimborso delle imposte sui redditi, **Sez. 5, n. 6089/2020 (Rv. 657400 – 01)**, Bernazzani, premesso che il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza, fissato dall'art. 1, comma 5, della l. n. 133 del 1999 in quarantotto mesi dalla data del versamento - in luogo dei diciotto previsti dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 - trova applicazione nel caso in cui, alla data di entrata in vigore di detta legge (18 maggio 1999), sia ancora pendente il termine originario e non quando, a quella data, sia già scaduto, essendosi, in tal caso, esaurito il rapporto tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, e decorre, nel caso in cui il versamento sia stato effettuato dal sostituto d'imposta, dal 18.5.1999, come previsto dall'art. 1, comma 5, della l. n. 133 del 1999, mentre, nel caso in cui il versamento sia stato effettuato direttamente dal percipiente, dall'1.1.2001, come stabilito dall' art. 34, comma 6, l. n. 388 del 2000.

Con riguardo alla fase di accertamento delle imposte dirette, secondo Sez. 5, n. 08942/2018, Condello, Rv. 647712-01, la proroga, disposta dall'art. 57, comma 2, della l. n. 413 del 1991, dei «*termini per l'accertamento, relativamente ai periodi d'imposta per i quali può essere presentata dichiarazione integrativa*», ha carattere generale, e riguarda quindi tutti i

soggetti ammessi al beneficio, ivi compresi quelli operanti come sostituti d'imposta.

Di interesse anche Sez. 5, n. 24015/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651267-01, la quale evidenzia che sia ai sensi della normativa interna (artt. 1 e 13 del d.P.R. n. 633 del 1972) sia ai sensi dell'art. 78, § 1, lett. *a)*, della direttiva n. 2006/112/CE, rientrano nella base imponibile sulla quale calcolare l'IVA, tutti i costi sostenuti dal fornitore prima della cessione del bene o di una prestazione di servizi, purché connessi con esse, inclusi le imposte che, come le accise (il cui prelievo costituisce un elemento del costo del prodotto venduto), lo Stato esige unicamente dal fornitore, in qualità di sostituto d'imposta, essendo quest'ultimo autonomamente responsabile del pagamento delle stesse.

Peraltro Sez.5, n.34261/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, in causa relativa alla spettanza al consumatore del diritto al rimborso dell'accisa su prodotto petrolifero traslata a suo carico dal fornitore, ha affermato che soggetto passivo dell'imposta è il fornitore, che la traslazione a carico del consumatore ha luogo in virtù e nell'ambito di un fenomeno meramente economico essendo escluso, data la configurazione della rivalsa come oggetto di un diritto e non come elemento connaturale ed ineludibile della fisionomia del tributo, la fattispecie della sostituzione d'imposta e, per conseguenza, l'autonoma rilevanza del sostituito, ossia del consumatore finale.

Nello stesso senso, con riferimento alla addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica di cui agli artt. 52 ss. TUA, introdotta dall'art. 6 del d.l. 29 novembre 1988, n. 511, conv. con modif. nella l. 27 gennaio 1989, n. 20 e, quindi, soppressa, per le regioni a statuto ordinario, dall'art. 18, comma 5, del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, con decorrenza dal 01/01/2012, Sez.5, 33604/2019, Nonno.

Sotto il profilo processuale, in particolare della giurisdizione, può ritenersi ormai consolidato il principio per il quale le controversie tra il sostituto d'imposta ed il sostituito, non coinvolgendo il rapporto d'imposta, danno ingresso ad una lite tra privati la cui cognizione appartiene al giudice ordinario.

La Corte di cassazione, infatti, sul tema, ha sottoposto a revisione critica i propri precedenti arresti, pervenendo alla conclusione che «le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello

schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario» (Sez. U, n. 08312/2010, Merone, Rv. 612045-01; e, più di recente, Sez. U., 19385/2019 relativa ad un giudizio, per il quale è stato precisato sussistere la giurisdizione amministrativa, tra un docente universitario (sostituito) e un'università (sostituto); Sez. U, n. 16833/2017, Bruschetta, Rv. 644802-01, in materia di ritenuta d'acconto in una controversia tra un istituto di credito e un ente locale) e mancando di regola un atto qualificato rientrante nella tipologia contemplata nell'elenco contenuto nell'art. 19, D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546 (elenco, peraltro, suscettibile di interpretazione estensiva). La controversia infatti non ha ad oggetto il rapporto tra il contribuente e l'amministrazione tributaria, bensì un rapporto implicante un accertamento, avente valore meramente incidentale, in ordine alla debenza dell'imposta contestata (Sez. U., 21523/2017; Sez. U., 18396/2016).

La giurisprudenza della S.C., alla luce del sopra richiamato più recente orientamento, di conseguenza, si è ormai stabilmente orientata nel senso di escludere la sussistenza di un litisconsorzio necessario tra sostituto d'imposta e sostituito, quanto meno nel caso, di sostituzione a titolo di acconto. In questo senso, Sez. 5, 24009/2019, Bernazzani in una ipotesi di impugnazione da parte del lavoratore del diniego di rimborso di ritenute effettuate dal datore di lavoro, richiamandosi a Sez. 5, n. 08337/2006, Virgilio, Rv. 588620-01, relativa a fattispecie di impugnazione da parte del lavoratore dell'avviso di accertamento relativo all'imposta sul reddito, emesso nei suoi confronti in dipendenza del mancato versamento della ritenuta d'acconto da parte del datore di lavoro. Nel caso la Corte di cassazione aveva escluso che fosse configurabile tra i due soggetti un litisconsorzio necessario, dando atto che a tale soluzione si perviene indipendentemente dalla possibilità di ravvisare, nel rapporto tra sostituto d'imposta e sostituito, obblighi tributari diversi ed autonomi ovvero un'obbligazione solidale passiva nei confronti del Fisco.

Tutt'altra è la situazione laddove la controversia insorga fra sostituto e sostituito riguardo alla pretesa del primo di rivalersi delle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto non detratta dagli importi erogati al secondo così come laddove la controversia insorga fra sostituito e sostituito riguardo alla pretesa del sostituito di ottenere il pagamento (anche) di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta: queste controversi si configurano come una causa che deve essere definita in contraddittorio con l'amministrazione finanziaria. (Cass. Sez. U, n. 23019 del 15 novembre 2005, Rv. 586485 - 01; Cass. Sez. V, n. 21733 del 09 novembre 2005, Rv. 584952 - 01).

CAPITOLO IV

LA DICHIARAZIONE

(di Giovanni Fanticini)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione. – 3. Natura ed emendabilità della dichiarazione. – 4. Termini e modalità di presentazione. – 5. Controllo formale e liquidazione.

1. Premessa.

Nell'ordinamento tributario non esiste una normativa generale sulla dichiarazione fiscale, in quanto la relativa regolamentazione è distribuita nelle varie discipline legislative dei singoli tributi; tuttavia, è opinione diffusa in dottrina che alcuni caratteri ricorrenti siano idonei ad identificare la dichiarazione tributaria come un istituto giuridico tendenzialmente unitario nell'ambito dell'ordinamento fiscale.

La dichiarazione tributaria è l'atto con cui il contribuente porta a conoscenza dell'ente impositore i connotati, qualitativi e quantitativi, del presupposto realizzato e, ove previsto, essa contiene l'indicazione della base imponibile e la liquidazione dell'imposta dovuta.

La tipologia del tributo connota la specificità di ciascuna dichiarazione, resa ai fini dell'IRPEF, dell'IRES, dell'IVA, dell'IRAP, dell'IMU, ecc.

Mentre per alcune imposte (IRPEF, IRES, IVA e IRAP) le dichiarazioni sono periodiche – in quanto la ricchezza di riferimento (il reddito, il volume d'affari oppure il valore della produzione netta) è commisurata con riferimento all'temporale del cosiddetto "periodo di imposta", altre dichiarazioni sono effettuate *una tantum*, perché riferibili a tributi non periodici (ad esempio, per le imposte straordinarie oppure per l'imposta sulle successioni o donazioni, alla quale sono sottoposte – secondo **Sez. 5, n. 27665/2020, De Masi, Rv. 659967-01** – anche le liberalità diverse dalle donazioni di valore superiore alle franchigie previste quando l'interessato, nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, abbia reso una dichiarazione in merito alla loro esistenza).

2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione.

Le singole leggi d'imposta individuano, oltre al fatto costitutivo dell'obbligo di dichiarazione, il soggetto a questa tenuto.

Non necessariamente soggetto passivo e presupposto d'imposta si si identificano: ad esempio, ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. n. 600 del 1973, «*ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d'imposta*», fatte salve le esenzioni – per le sole persone fisiche – previste dalla citata disposizione; allo stesso modo, la dichiarazione annuale IVA «*è presentata anche dai contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili*» in forza dell'art. 8 del d.P.R. n. 322 del 1998; d'altro canto, la dichiarazione agli effetti dell'imposta sulle successioni deve essere presentata, oltre che dai soggetti passivi, anche dagli amministratori dell'eredità e dagli esecutori testamentari *ex* art. 28 d.lgs. n. 346 del 1990.

Nel solco di precedente giurisprudenza, **Sez. 5, n. 01286/2020, Perrino, Rv. 656742-01**, ha ribadito che, nel regime di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, (*ratione temporis* vigente), spetta alla controllante – onerata di manifestare espressamente (e non già *per facta concludentia*) la volontà di avvalersi del regime speciale (**Sez. 5, n. 03252/2020, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 656966-01**) – presentare la propria dichiarazione e anche quelle delle controllate (recependone i contenuti) al fine di consentire la compensazione infragruppo dell'obbligazione tributaria.

3. Natura ed emendabilità della dichiarazione.

Si è in passato molto dibattuto, in dottrina e in giurisprudenza, sulla natura della dichiarazione tributaria, questione avente carattere non meramente speculativo o teorico, avendo al contrario rilievo in ordine al tema dell'emendabilità della dichiarazione in caso di erronee indicazioni.

Secondo la dottrina e la giurisprudenza di legittimità la dichiarazione tributaria è una dichiarazione di scienza (tra le altre, **Sez. 5, n. 06016/2020, D'Aquino, Rv. 657407-01**) sui fatti rappresentati (secondo alcuni autori essa contiene, a volte, una dichiarazione di giudizio sulle qualificazioni giuridiche attribuite alle circostanze manifestate), priva di valore negoziale, dato che non è configurabile un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione, o confessorio, in quanto i fatti dichiarati sono noti al contribuente ma non sfavorevoli.

La prevalente natura di dichiarazione di scienza non esclude che alcune sezioni ("quadri") della scheda dichiarativa siano riservati a vere e proprie manifestazioni di volontà, nei limitati casi in cui al contribuente è concessa la facoltà di optare per l'applicazione di una determinata disciplina tributaria in luogo di un'altra (ad esempio, come nel caso della plusvalenza ottenuta dalla cessione di un bene in forza di contratto di *sale and lease back*, per la quale il contribuente ha facoltà di scegliere una "diluizione" in funzione della durata del negozio, in deroga al criterio di

competenza, attraverso la dichiarazione annuale dei redditi; **Sez. 5, n. 15024/2020, Dell'Orfano, Rv. 658202-01**).

Proprio perché si tratta di dichiarazione di scienza (e in ossequio al principio costituzionale della capacità contributiva), si ritiene ammissibile la possibilità di correggere la dichiarazione tributaria, contenente errori a svantaggio del contribuente, dopo la sua presentazione all'Amministrazione finanziaria (a riguardo, l'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322 del 1998 delinea il procedimento e individua i termini entro i quali il contribuente ha il diritto di correggere errori od omissioni nelle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dei sostituti d'imposta).

In proposito, **Sez. 5, n. 06016/2020, D'Aquino, Rv. 657407-01**, ha statuito che sono sempre emendabili gli errori formali nell'indicazione dei dati necessari alla determinazione dell'imposta compiuti dalla controllante (segnatamente, nella compilazione del quadro "CC" ai fini dell'utilizzo dei crediti trasferiti alla tassazione di gruppo) nella dichiarazione presentata quale consolidante.

Del pari emendabile (ma anche suscettibile di nuova verifica) è la dichiarazione fiscale del contribuente in caso di caducazione giudiziale dell'atto impositivo, in assenza di specifiche statuizioni giudiziarie confermative o sostitutive dell'accertamento (**Sez. 5, n. 27122/2020, Mancini, Rv. 659718-01**).

In caso di dichiarazione (in senso lato) dal contenuto "misto" (e, segnatamente, di istanza di definizione automatica presentata ai sensi dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002) che esprima, cioè, anche una volontà negoziale – **Sez. 6-5, n. 15241/2020, Delli Priscoli, Rv. 658529-01**, ha ritenuto che siano suscettibili di correzione soltanto gli errori materiali, consistenti in una discordanza tra l'intendimento dell'autore e la sua esteriorizzazione, e non le parti indicanti tese a manifestare volontà del contribuente, per le quali occorre dare prova della riconoscibilità e dell'essenzialità dell'errore a norma dell'art. 1427 c.c.

Analogamente, la dichiarazione del contribuente, avente natura negoziale, volta ad adeguarsi allo studio di settore è sottratta al principio dell'emendabilità degli errori della dichiarazione e soggiace, invece, alla disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli artt. 1427 ss. c.c. (**Sez. 5, n. 06046/2020, Catallozzi, Rv. 657409-01**).

È consentita al contribuente, dall'art. 13, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 472 del 1997, la regolarizzazione di errori e omissioni commessi in danno dell'Amministrazione entro il termine per la presentazione delle dichiarazioni relative all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, termine differente da quello previsto per il ravvedimento operoso "speciale" di cui all'art. 34, comma 4, della l. n. 388 del 2000, secondo cui la regolarizzazione deve avvenire anteriormente alla

presentazione della dichiarazione nella quale sono esposti i versamenti delle ritenute (**Sez. 6-5, n. 04765/2020, Crolla, Rv. 657309-01**).

4. Termini e modalità di presentazione.

Il già menzionato d.P.R. n. 322 del 1998 contiene le regole per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dei sostituti d'imposta.

Dalla citata normativa si evince che la dichiarazione tributaria è un atto recettizio, come tale efficace se e quando esso giunge nella sfera di conoscibilità dell'ufficio tributario destinatario attraverso l'attività strumentale diretta a procurarne la conoscenza legale da parte dell'Amministrazione finanziaria: se le modalità di presentazione della dichiarazione fiscale annuale, individuate dall'art. 3 del d.P.R. n. 322 del 1988, sono tassative e vincolanti per il contribuente a pena di nullità (*ex* art. 1, comma 1, del medesimo d.P.R.) della presentazione (Sez. 6-5, n. 19058/2018, Manzon, Rv. 649807-01, in relazione a dichiarazione trasmessa tramite banca o posta, anziché tramite il servizio telematico), la dichiarazione IVA presentata a mezzo posta anziché in via telematica, benché nulla, non impedisce di usufruire del credito eventualmente maturato nel corrispondente anno di imposta (**Sez. 6-5, n. 04160/2020, Luciotti, Rv. 657306-01**; nella fattispecie, il disconoscimento del credito si fondava sul mero riscontro formale dell'omessa presentazione della dichiarazione fiscale in cui tale credito, usato in compensazione, era sorto).

La dichiarazione deve essere presentata nel termine prescritto e il ritardo superiore a novanta giorni è equiparato all'omessa presentazione ai sensi dell'art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998 (in proposito, Sez. 5, n. 27621/2018, D'Orazio, Rv. 650969-01).

La mancata presentazione della dichiarazione consente all'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973, di determinare induttivamente il reddito, anche ricorrendo a presunzioni "supersemplici" (prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza) rispetto alle quali spetta al contribuente fornire elementi contrari per provare che il reddito indicato non è stato prodotto (**Sez. 5, n. 15167/2020, Crucitti, Rv. 658426-01**).

Analoghe previsioni sono previste, con riguardo all'IVA, nell'art. 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui l'inottemperanza del contribuente all'obbligo della dichiarazione annuale rende legittimo l'accertamento induttivo da parte dell'Ufficio (Sez. 6-5, n. 01020/2016, Caracciolo, Rv. 638480-01) e per l'imposta sulle successioni, posto che l'art. 34 d.P.R. n. 637 del 1972 consente all'Amministrazione, in caso di omessa dichiarazione, di procedere alla liquidazione d'ufficio nel termine di cinque

anni dall'apertura della successione (**Sez. 5, n. 25417/2020, Reggiani, Rv. 659505-01**).

Omissione e tardività, tuttavia, non sono del tutto identiche, perché la dichiarazione tardiva – sia in base all'abrogato art. 9 del d.P.R. n. 600 del 1973, sia in forza della nuova disciplina sancita dal d.P.R. n. 322 del 1998 – costituisce comunque titolo per la riscossione delle imposte dovute, sicché i crediti d'imposta tardivamente esposti nella dichiarazione (dei quali, di regola, non deve tenersi conto) possono assumere rilievo qualora il contribuente abbia anche specificamente domandato, con l'atto presentato, il loro rimborso (**Sez. 5, n. 01503/2020, Federici, Rv. 656676-01**).

Specularmente, la corretta compilazione del quadro della dichiarazione annuale IVA relativo all'istanza di compensazione del credito d'imposta maturato dal contribuente consente di far salvo il credito maturato (anche in mancanza di un formale modello ministeriale), qualora sopravvenga il decesso del contribuente, perché in tal caso essa si trasforma automaticamente in richiesta di rimborso, soggetto al termine di prescrizione decennale e non già al termine decadenziale biennale (**Sez. 5, n. 15867/2020, Novik, Rv. 658433-01**).

Di contro, la tardiva esposizione di un credito IVA da portare in detrazione può comportare – nonostante il principio di neutralità dell'imposta – al suo mancato riconoscimento quando il contribuente, sottraendosi a obblighi formali di dichiarazione incidenti sull'esercizio del diritto alla detrazione, abbia omesso, per negligenza, avanzare la richiesta nel termine di decadenza di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 (**Sez. 5, n. 16367/2020, Giudicepietro, Rv. 658409-01**).

L'obbligatorietà della dichiarazione tributaria ne segna inequivocabilmente il carattere di atto dovuto, come si evince, peraltro, dalla previsione di sanzioni conseguenti all'omessa presentazione o alla dichiarazione di dati inesatti.

Quanto all'omissione, **Sez. 5, n. 27963/2020, Condello, Rv. 659818-01**, ha distinto la violazione tributaria sanzionata dall'art. 5 del d.lgs. n. 471 del 1997, conseguente alla dichiarazione infedele in cui è indicato un importo inferiore a quello dovuto, da quella per il mancato pagamento, alle scadenze stabilite, delle somme indicate (art. 13 del citato d.lgs.), ma ha precisato che, in caso di mancata presentazione della dichiarazione annuale IVA, il mancato pagamento dell'imposta costituisce diretta ed inevitabile conseguenza di tale condotta, assorbendo quest'ultima trasgressione (e la relativa sanzione) il disvalore collegato a quella meno grave *ex* art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997.

L'esigenza che la dichiarazione tributaria non sia soltanto completa, ma che rechi anche dati veritieri è ribadita da **Sez. 5, n. 10227/2020,**

Armone, Rv. 657725-01, che, in tema di dazi doganali, ha confermato l'applicabilità dell'art. 303, comma 1, T.U. Dogane per irregolare dichiarazione doganale in caso di false indicazioni sull'origine delle merci, rientrando nel concetto di "qualità" di una merce qualsiasi caratteristica, proprietà o condizione volta a determinarne la natura e a distinguerla da altre simili.

Va distinta, però, la commissione di errori formali nella presentazione rispetto alle violazioni più gravi, che hanno effetti sul rapporto d'imposta.

Così, la mancata apposizione, sulla dichiarazione del contribuente, del visto di conformità del responsabile del centro di assistenza fiscale (come invece prescritto dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del d.l. n. 78 del 2009, convertito dalla l. n. 102 del 2009) costituisce una violazione meramente formale poiché non impedisce il controllo dell'ente accertatore, né comporta variazioni sulla base imponibile dell'imposta o sul versamento del tributo (**Sez. 6-5, n. 05289/2020, Crolla, Rv. 657322-01**, in tema di compensazione di crediti IVA).

Ai medesimi profili sostanziali – la mancanza di un'incidenza sul calcolo dei componenti di reddito – si è riportata la decisione di **Sez. 5, n. 08068/2020, Federici, Rv. 657552-01**, secondo la quale non può configurarsi l'illecito di infedele dichiarazione (ma soltanto la violazione di un obbligo formale, implicante la sanzione amministrativa *ex* art. 8, comma 3-*bis*, d.lgs. n. 471 del 1997) nell'omissione di una separata indicazione, nella dichiarazione annuale dei redditi, delle spese e degli altri componenti negativi inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in paesi della cd. "*black list*". Sullo stesso tema, **Sez. 5, n. 09338/2020, Nicastro, Rv. 657656-01**, ha però precisato che l'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione dei suddetti costi è stato degradato da condizione sostanziale di deducibilità a obbligo di carattere formale dal 1° gennaio 2007 (entrata in vigore della l. n. 296 del 2006), con la conseguenza che la sua violazione anteriore a tale data comporta comunque, in base alla norma transitoria e sempre che l'impresa residente fornisca la prova delle condizioni sostanziali di deducibilità dei costi, l'applicazione di una sanzione amministrativa proporzionale pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese non indicate, oltre alla sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997.

Il principio di stretta legalità nel diritto sanzionatorio impone di distinguere la fattispecie di dichiarazione di un credito inesistente dalla richiesta di un rimborso non dovuto, ipotesi diversa alla quale non può estendersi la sanzione prevista per la prima (**Sez. 5, n. 24517/2020, Gilotta, Rv. 659808-01**).

5. Controllo formale e liquidazione.

La dichiarazione tributaria riguardante le imposte sui redditi, l'IVA e l'IRAP è sottoposta a un controllo di tipo "cartolare", delimitato a particolari aspetti della scheda dichiarativa.

Si tratta di un controllo "intrinseco" effettuato attraverso strumenti informatici, in considerazione dell'elevato numero di schede annualmente presentate all'Agenzia delle entrate e finalizzato, da un lato, alla liquidazione dell'imposta (art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973) e, dall'altro, al controllo formale della dichiarazione (art. 36-*ter* d.P.R. n. 600 del 1973), teso questo ad individuare errori di calcolo, errori materiali, sviste oppure violazioni nei versamenti che siano riconoscibili mediante l'esame della dichiarazione.

L'art. 36-*bis*, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973 segna un termine annuale per la rettifica automatizzata della dichiarazione, ma **Sez. 5, n. 15750/2020, Guida, Rv. 658404-01**, ha precisato che esso ha un rilievo meramente interno all'Amministrazione, posto che nel rapporto tra contribuente e fisco assume invece rilevanza il termine decadenziale *ex* art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973 entro il quale l'agente della riscossione deve notificare al debitore la conseguente cartella di pagamento; nello stesso senso si è pronunciata **Sez. 5, n. 01858/2020, D'Auria, Rv. 656746-01**, la quale ha altresì aggiunto che – anche per le cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore del d.l. n. 106 del 2005, conv. con modif. dalla l. n. 156 del 2005, e relative a dichiarazioni depositate precedentemente (nei periodi temporali previsti dalla stessa normativa) e interessate da controlli liquidatori – trova applicazione la disciplina transitoria dettata dall'art. 1, comma 5-*bis*, d.l. n. 106 del 2005, volta a regolare i rapporti tributari pendenti, a nulla rilevando il termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo (atto interno) di cui al previgente (e abrogato) art. 17 d.P.R. n. 602 del 1973, come peraltro già statuito dalla sentenza della Corte costituzionale n. 280 del 2005.

La liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi dovuti e dei rimborsi spettanti *ex* art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 consiste in un controllo formale che viene effettuato, mediante procedure automatizzate (e, cioè, attraverso un software funzionale al rilevamento degli errori e delle omissioni), «*sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria*» – analogamente a quanto stabilito, in ambito IVA, dall'omologa disposizione dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 – e proprio tali caratteristiche segnano la principale differenza rispetto all'attività accertativa o di rettifica, in quanto il controllo automatizzato «*non prevede una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione, né una vera e propria valutazione o stima degli stessi, né lo svolgimento*

di un'attività istruttoria diversa dal mero raffronto tra la dichiarazione e le risultanze dell'anagrafe tributaria» (così **Sez. 5, n. 18397/2020, Nicastro, Rv. 658869-01**, che ha conseguentemente escluso l'applicabilità dell'art. 6, commi 2 e 3, d.lgs. n. 218 del 1997 – recante sospensione del termine di impugnazione per accertamento con adesione – in ipotesi di ruolo e cartella di pagamento conseguenti alla liquidazione delle imposte effettuata ai sensi del citato art. 36-*bis*).

La liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione, ai sensi degli artt. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, rientra, comunque, nel novero degli accertamenti e controlli riguardanti le imposte sui redditi e l'IVA, sicché la competenza territoriale degli uffici dell'Amministrazione (determinata dagli artt. 31, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973 e 40, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972) si radica in base al domicilio fiscale indicato dal contribuente all'atto della presentazione della dichiarazione tributaria (che assume rilievo «ad ogni altro effetto di cui al [...] decreto» del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972) o della sua mancata presentazione (**Sez. 5, n. 14985/2020, Antezza, Rv. 658199-01**, nega *in toto* la rilevanza del domicilio fiscale del contribuente al momento dell'adozione del provvedimento impositivo) anche se in variazione rispetto alle precedenti indicazioni (**Sez. 5, n. 04412/2020, Nicastro, Rv. 656980-01**, ha escluso che il contribuente che abbia indicato nella dichiarazione un domicilio fiscale diverso da quello precedente possa invocare a suo vantaggio un eventuale errore per eccepire l'incompetenza per territorio e l'invalidità della liquidazione, conseguente a controllo automatizzato, compiuta dall'ufficio finanziario del domicilio dichiarato).

È principio comunemente affermato quello per cui, in tema di controllo "cartolare" della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria possa emettere la cartella di pagamento *ex* art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, senza necessità, quindi, di emettere avviso di accertamento, soltanto se la pretesa emerga da incongruità tra il riscontro obiettivo (non implicante, cioè, valutazioni) tra i dati formali contenuti nella dichiarazione dei redditi e le informazioni sul contribuente reperibili nell'anagrafe tributaria (**Sez. 5, n. 24747/2020, D'Orazio, Rv. 659497-01**, relativa al recupero di crediti di imposta per investimenti in aree svantaggiate non indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi).

Nell'impugnazione della cartella di pagamento emessa *ex* art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 per omesso versamento dell'imposta indicata nella dichiarazione dei redditi dallo stesso contribuente, spetta a quest'ultimo dimostrare i presupposti dell'erroneità delle indicazioni fornite (per l'IRAP, la mancanza dell'autonoma organizzazione), in quanto la situazione va razionalmente equiparata a quella in cui versa il soggetto

richiedente il rimborso di un'imposta versata e non dovuta, onerato di fornire la prova del diritto alla restituzione (**Sez. 5, n. 06239/2020, Guida, Rv. 657379-01**).

Come precedentemente esposto, il contenuto della dichiarazione rileva anche al fine di determinare la competenza per territorio (prescritta a pena di illegittimità del provvedimento di iscrizione a ruolo e di quelli consequenziali) dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate incaricato dei controlli, la quale si radica nel domicilio fiscale indicato al momento della presentazione e permane sino all'esaurimento dell'obbligazione tributaria, senza che assuma rilievo il diverso domicilio fiscale del contribuente al momento dell'adozione del provvedimento impositivo (**Sez. 5, n. 14985/2020, Antezza, Rv. 658199-01**).

In caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o di formali comunicazioni all'Amministrazione (come quella prescritta dall'art. 65, ultimo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 per gli eredi del contribuente, alla quale si riferisce **Sez. 5, n. 24047/2020, Triscari, Rv. 659482-01**, affermando che la stessa non è sostituita da indicazioni contenute nelle dichiarazioni dei redditi), per il principio dell'affidamento la competenza spetta all'Ufficio dell'ultimo domicilio fiscale noto avendo riguardo all'anagrafe tributaria, senza che possano trarsi elementi diversi dalla dimora, dall'assegnazione della casa coniugale o da eventuali richieste del Comune volte a sollecitare indagini patrimoniali e bancarie (**Sez. 5, n. 23362/2020, D'Orazio, Rv. 659304-01**).

CAPITOLO V

L'ACCERTAMENTO

(di Rosaria Giordano)

SOMMARIO: 1. Brevi premesse. – 2. Istruttoria. Il principio del contraddittorio. – 3. Accessi, ispezioni e verifiche. – 4. Accertamenti cd. a tavolino. – 5. Indagini bancarie. – 6. Accertamento analitico-induttivo. – 7. Accertamento induttivo «puro». – 8. Accertamento sintetico. – 9. Accertamento mediante studi di settore. – 10. Accertamento parziale. – 10.1. Accertamento integrativo. – 11. Avviso di accertamento. Termine di decadenza. – 12. *Segue*. Motivazione e sottoscrizione. – 13. *Segue*. Notifica. – 14. Autotutela dell'Amministrazione finanziaria.

1. Brevi premesse.

L'accertamento in senso stretto riguarda i controlli di carattere sostanziale, svolti ai sensi degli artt. 31-45 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza, utilizzando, in primo luogo, i dati dell'Anagrafe tributaria che sono raccolti su scala nazionale mediante il codice fiscale di ciascun contribuente.

Il Ministero dell'economia programma annualmente l'attività investigativa dell'Agenzia, fissando con decreto i criteri selettivi che consentono di individuare i contribuenti da controllare.

Il controllo sostanziale della dichiarazione (ovvero dell'omissione della stessa) è svolto dagli Uffici avvalendosi delle informazioni delle quali sono comunque in possesso. Infatti l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale, può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento, anche di valore indiziario ed unico, ancorché acquisito illegittimamente secondo l'ordinamento processuale penale, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale, stante la netta differenziazione tra processo penale e tributario (Sez. 5, n. 31243/2019, Crucitti, Rv. 655944 – 01). Sono stati di conseguenza ritenuti utilizzabili ai fini della prova della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della direttiva 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con

modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria (Sez. 5, n. 31779/2019, Di Marzio P., Rv. 656014 – 01).

2. Istruttoria. Il principio del contraddittorio.

Particolarmente dibattuta è la questione della latitudine del principio del contraddittorio dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente nell'ambito del procedimento di accertamento.

In linea generale, sulla problematica le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno enunciato il fondamentale principio in virtù del quale, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi «armonizzati», mentre, per quelli «non armonizzati», non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi nelle quali risulti specificamente sancito (Sez. U, n. 24823/2015, Cappabianca, Rv. 637604-01, ripresa, in motivazione, da Sez. 6-5, n. 06219/2018, Luciotti, Rv. 647328-01). Peraltro, come evidenziato più di recente, da Sez. 6-5, n. 27421/2018, Solaini, Rv. 651437-01, anche in tema di tributi armonizzati la violazione dell'obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi «armonizzati», mentre, per quelli «non armonizzati», non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito.

3. Accessi, ispezioni e verifiche.

Particolari cautele devono essere osservate, in quanto viene in rilievo il rispetto di diritti costituzionalmente garantiti, nell'ipotesi di verifiche compiute presso la sede dell'impresa o il domicilio del contribuente.

Sulla questione è stato sottolineato che, nelle indagini svolte ai sensi degli artt. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, 52 e 63 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la Guardia di finanza che, cooperando con gli Uffici finanziari, proceda ad ispezioni, verifiche, ricerche ed acquisizione di notizie, ha l'obbligo di uniformarsi a tali disposizioni, sia quanto alle necessarie

autorizzazioni che alla verbalizzazione. Tuttavia, l'acquisizione irrituale da parte della Guardia di finanza di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione in tal senso, non trovando applicazione, trattandosi di attività di carattere amministrativo, l'art. 24 Cost. sulla tutela del diritto di difesa, salva l'ipotesi in cui vengano in rilievo diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio (Sez. 5, n. 29132/2018, Succio, Rv. 651766-01).

Per altro verso nella giurisprudenza della S.C. è stato ribadito il principio secondo cui l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini dell'accesso del personale dell'Amministrazione finanziaria (o della Guardia di finanza, nell'esercizio dei compiti di collaborazione con gli Uffici finanziari ad essa demandati) a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente ovvero esclusivamente ad abitazione, è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultima ipotesi e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo; destinazione, quest'ultima, che ricorre non soltanto ove i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi (**Sez. 5, n. 21411/2020, Di Marzio P., Rv. 659069 – 01**, la quale ha cassato l'impugnata sentenza che aveva annullato l'atto impositivo per carenza di motivazione circa la ricorrenza di "gravi indizi" del provvedimento del P.M., omettendo di valutare l'uso promiscuo dei locali, vista la presenza nell'abitazione del l.r. della società contribuente di una mansarda adibita ad ufficio).

Sez. 5, n. 25650/2018, Triscari, Rv. 650749-01, ha precisato che ai fini dell'accesso ai locali di un'associazione non occorre l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria ai sensi degli artt. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, poiché tale autorizzazione è necessaria, in forza del principio dell'inviolabilità del domicilio sancito dall'art. 14 Cost., unicamente nell'ipotesi di accesso presso l'abitazione del contribuente.

Come ha sottolineato Sez. 5, n. 32101/2018, Federici, Rv. 651906-01, gli elementi probatori acquisiti dall'Amministrazione finanziaria in seguito ad un atto di accesso in locali adibiti ad abitazione privata sono inutilizzabili se quest'ultimo non sia avvenuto in forza di una legittima autorizzazione del Procuratore della Repubblica, non rilevando che tale sanzione non sia prevista espressamente, in quanto essa deriva dalla regola generale secondo cui l'assenza di un presupposto di un procedimento amministrativo inficia tutti gli atti nei quali esso si articola.

Peraltro, Sez. 5, n. 17525/2019, Saieva, Rv. 654395-01, ha ribadito che ai sensi dell'art. 35 della l. n. 4 del 1929, la Guardia di finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici ed in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria. Di conseguenza, la S.C. ha ritenuto utilizzabili gli atti acquisiti dalla Guardia di finanza a seguito di un accesso non preceduto dall'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria posto in essere presso la sede legale della contribuente coincidente con l'abitazione dell'amministratore unico della stessa.

Con più specifico riguardo all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e mobili in genere, prescritta in materia di IVA dall'art. 52, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 - necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 - la stessa è richiesta soltanto nel caso di «apertura coattiva», e non anche ove l'attività di ricerca si svolga con la collaborazione del contribuente (cfr. Sez. 5, n. 24306/2018, Catallozzi, Rv. 650341-01: fattispecie nella quale è stata ritenuta legittima l'acquisizione di documentazione custodita all'interno di una borsa rinvenuta in sede di verifica fiscale avvenuta con l'autorizzazione di un dipendente dell'impresa sottoposta ad accertamento, senza alcuna successiva contestazione specifica contestazione specifica in sede di dichiarazione resa a chiusura delle operazioni di verifica).

La S.C. ha poi precisato, per altro verso, che l'Amministrazione finanziaria non ha l'onere di comunicare preventivamente l'oggetto della verifica, atteso che nel procedimento tributario un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a pena d'invalidità dell'atto non sussiste al momento della raccolta delle informazioni e degli elementi di prova, ma solo, eventualmente e ove espressamente sancito, in una fase successiva, quando l'Amministrazione intenda adottare nei confronti di un contribuente, sulla base dei dati raccolti, un atto potenzialmente lesivo (Sez. 5, n. 33572/2018, Condello, Rv. 651914-01). Tuttavia, come sottolineato da Sez. 5, n. 28692/2018, Nonno, Rv. 651273-01, in tale ipotesi il contribuente può far valere, per ottenere la declaratoria di invalidità dell'atto, il concreto pregiudizio allo stesso derivato dalla mancata indicazione delle specifiche ragioni per le quali la verifica è stata effettuata.

Nel procedimento tributario, ai fini della validità dell'ispezione è sufficiente che il contribuente sia stato avvertito, ai sensi dell'art. 12 della l. n. 212 del 2000, della facoltà di farsi assistere da un difensore, senza che però l'eventuale assenza dello stesso, in quanto non necessaria, possa determinare la nullità o l'inutilizzabilità del processo verbale di constatazione redatto (**Sez. 5, n. 01220/2020, Saieva, Rv. 656666 – 01**).

Sul piano dell'efficacia probatoria del processo verbale di constatazione è stato ribadito, anche di recente, il principio secondo cui lo stesso assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità:

a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese;

b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni;

c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (Sez. 5, n. 24461/2018, Gori, Rv. 651211-01; in applicazione di tali canoni generali Sez. 5, n. 30031/2018, Federici, Rv. 651550-01, ha ritenuto che deve essere proposta querela di falso contro la parte del processo verbale di constatazione nella quale sia stata trascritta una conversazione telefonica tra il contribuente ed il pubblico ufficiale, trattandosi, ex art. 2700 c.c., della descrizione di fatti compiuti in presenza del pubblico ufficiale).

La recente **Sez. 5, n. 01299/2020, Fracanzani, Rv. 656744 – 01**, ha precisato che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'inosservanza dei commi 1 e 3 dell'art. 12, l. n. 212 del 2000, funzionali ad assicurare un'equilibrata composizione delle contrapposte esigenze delle parti nell'espletamento della verifica, garantendo, da un lato, la necessaria efficacia all'attività ispettiva

dell'ufficio, e dall'altro, la tutela dei diritti del contribuente sia come persona sia come soggetto economico, può determinare, pur in assenza di espressa previsione, la nullità del provvedimento impositivo solo qualora i verbalizzanti abbiano eseguito un accesso nei locali della impresa in difetto delle indicate esigenze di ricerca e rilevazione *in loco* e, dunque, non anche nell'ipotesi di verifica condotta in luoghi diversi, dovendosi valutare nei casi in cui l'effetto invalidante non sia espressamente previsto dalla legge, e alla luce dell'interpretazione della giurisprudenza europea – che impone di verificare se la prescrizione normativa si riferisca o meno a circostanza essenziale per il raggiungimento dello scopo dell'atto – se la violazione abbia comportato una mera irregolarità dell'atto ovvero se sia idonea a determinarne l'invalidità.

Per altro verso, l'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente) stabilisce che «*nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*».

Sulla portata della disposizione, è opportuno ricordare il principio enunciato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione in virtù del quale, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché tale termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Tuttavia il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito, esonerativo dall'osservanza del termine, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emanazione, deve essere provata dall'Ufficio (Sez. U, n. 18184/2013, Virgilio, Rv. 626274-01).

Il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le

operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo (**Sez. 5, n. 01497/2020, Condello, Rv. 656674 – 01**).

Sez. 5, n. 30026/2018, Giudicepietro, Rv. 651423-01, ha chiarito che la regola in questione trova applicazione anche nel caso di accessi brevi finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perché la disposizione di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, all'esito del quale deve essere redatto un verbale di chiusura delle operazioni, sia perché, anche in caso di accesso breve, si verifica l'intromissione autoritativa dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente, che deve essere controbilanciata dalle garanzie di cui al citato art. 12.

La S.C. ha inoltre precisato che, ove siano eseguiti più accessi nei locali dell'impresa per reperire documentazione strumentale all'accertamento, il termine di sessanta giorni di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 decorre dall'ultimo accesso, in quanto postula il completamento della verifica e la completezza degli elementi dalla stessa risultanti, essendo posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio, in modo da attribuire al contribuente un lasso di tempo sufficiente a garantirgli la piena partecipazione al procedimento ed ad esprimere le proprie valutazioni (Sez. 6-5, n. 18110/2016, Federico, Rv. 641111-01).

Tuttavia, il termine dilatorio ex art. 12, l. n. 212 del 2000 non opera nei confronti di tutti i contribuenti coinvolti nell'accertamento, ma soltanto di colui che sia raggiunto da verifiche presso i locali aziendali (**Sez. 5, n. 18854/2020, Bernazzani, Rv. 658861 – 01**, per la quale, di conseguenza, stante l'autonomia della posizione del socio rispetto a quella della società, in caso di accertamento eseguito nei confronti dell'ente è irrilevante, ai fini della legittimità dell'accertamento, la mera priorità temporale della notifica del relativo avviso al socio, rispetto a quella relativa alla società sottoposta a verifica, dovendo per questa essere rispettato il suddetto termine di 60 giorni.

Le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'Amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui alla l. n. 212 del 2000, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'Ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa. Pertanto, se non è idonea a giustificare l'urgenza la mera allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ben può l'Amministrazione

offrire come giustificazione dell'urgenza la prova che l'esercizio del potere nell'imminenza della scadenza del termine sia dipeso da fattori ad essa non imputabili che hanno inciso sull'attività accertativa fino al punto da rendere comunque necessaria l'attivazione dell'accertamento, a pena di vederne dissolta la finalità di recupero delle imposte ritenute non versate dal contribuente. In sostanza, non sarà mai l'imminenza della scadenza del termine ad integrare l'urgenza ma, semmai, l'insorgenza di fatti concreti e precisi che possano rendere giustificata l'attivazione dell'Ufficio quando non può più essere rispettato il termine dilatorio, senza che l'Amministrazione sia decaduta dall'esercizio dei propri poteri impositivi (**Sez. 5, n. 15755/2020, Condello, Rv. 658551 – 01**).

In applicazione di tale principio si è quindi ritenuto che, nell'imminente scadenza del termine per l'esercizio del potere impositivo, detta ragione di urgenza non può essere ravvisata nell'irreperibilità del contribuente, stante il generale principio di scissione soggettiva nel perfezionamento delle notifiche (Sez. 6-5, n. 08749/2018, Luciotti, Rv. 647732-01).

Diversamente, secondo Sez. 6-5, n. 17211/2018, Mocci, Rv. 649378-01, tra le ragioni di urgenza che giustificano l'emissione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 rientra la commissione, da parte del contribuente, di reiterate violazioni delle leggi tributarie aventi rilevanza penale ovvero la partecipazione dello stesso ad una frode fiscale.

Sotto un distinto profilo, la S.C. ha ritenuto che la dichiarazione di fallimento del contribuente sottoposto a verifica fiscale giustifica *ex se* l'emissione dell'avviso di accertamento senza l'osservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, da un lato, in ragione dell'urgenza correlata alla necessità dell'Erario di intervenire nella procedura concorsuale, senza che rilevi la possibilità di un'insinuazione tempestiva al passivo, poiché detto intervento può essere funzionale a proporre opposizioni volte a contestare le posizioni di altri creditori e, da un altro, in quanto il contribuente fallito perde la capacità di gestire il proprio patrimonio, sicché il detto termine per la presentazione di osservazioni e richieste risulta incompatibile con l'attività del curatore, che è svolta sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato dei creditori, stante l'onere informativo nei confronti di tali soggetti (Sez. 5, n. 08892/2018, Frasca, Rv. 64770501; nel senso che, invece, l'urgenza per l'emissione *ante tempus* dell'avviso di accertamento sussiste solo se consente all'Amministrazione finanziaria di insinuarsi tempestivamente al passivo, v. Sez. 5, n. 13294/2016, Luciotti, Rv. 640170-01).

Sez. 6-5, n. 18103/2018, Conti, Rv. 649803-01, ha precisato che, in tema di accertamento tributario, non sussiste l'obbligo di redigere un apposito verbale di chiusura delle operazioni - e conseguentemente di attendere il decorso di un nuovo termine dilatorio, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, prima di emanare l'avviso di accertamento - qualora il contribuente, richiesto in sede di accesso di depositare alcuni documenti, consegni poi gli stessi presso gli uffici dell'Amministrazione, perché la fase che giustifica l'instaurazione del contraddittorio presuppone l'accesso senza estendersi a ciò che avviene in epoca successiva, al di fuori dei locali nei quali il contribuente esercita la propria attività.

4. Accertamenti cd. a tavolino.

Meno rigorose sono le garanzie assicurate al contribuente nell'ipotesi nella quale l'accertamento venga eseguito dall'Ufficio sulla base della documentazione a disposizione, senza alcuna verifica *in loco*. A quest'ultimo riguardo, è stato chiarito che l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, non può essere interpretato nel senso che la consegna della documentazione contabile spontaneamente effettuata dal contribuente presso gli uffici dove viene eseguita la verifica possa essere equiparata a quella compiuta nella sede della società e successivamente proseguita, ai sensi del comma 3 di detta disposizione, negli uffici dell'Amministrazione (Sez. 6-5, n. 06219/2018, Luciotti, Rv. 647328-01, la quale, di conseguenza, ha ritenuto inapplicabile il principio del contraddittorio endoprocedimentale).

Sotto un distinto profilo, è stato precisato che la redazione del verbale di verifica e di quello conclusivo delle operazioni è richiesta dall'art. 52, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972 - applicabile non solo in materia di IVA ma anche di imposte dirette, in virtù del richiamo operato dall'art. 33, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 - esclusivamente nelle ipotesi di accesso finalizzato all'acquisizione di documentazione, e non anche in quella di accertamenti documentali cd. a tavolino, espletati autonomamente dall'Amministrazione finanziaria nei propri uffici (Sez. 5, n. 08246/2018, Luciotti, Rv. 647681-01).

Quanto al contraddittorio endoprocedimentale, opera il già richiamato principio per il quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini a tavolino, il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi «armonizzati» e la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione

meramente pretestuosa (Sez. 6-5, n. 20036/2018, Manzon, Rv. 650362-01).

5. Indagini bancarie.

L'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 pone una presunzione di reddito, a carico degli imprenditori, sia per i versamenti che per i prelevamenti se il contribuente non ne indica il beneficiario e purché non risulti dalle scritture contabili.

Tale presunzione opera anche per i prelevamenti, che di norma costituiscono un costo ovvero un impiego di redditi, in quanto la norma richiamata assume, da un lato, che gli stessi siano stati utilizzati per effettuare un acquisto non contabilizzato, concernente l'attività di impresa e, da un altro, che al costo non contabilizzato corrisponda un ricavo anch'esso non contabilizzato.

Analoga presunzione è stabilita in materia di IVA dall'art. 51 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con specifico riguardo agli accertamenti fondati su verifiche dei conti correnti bancari ai fini della determinazione del reddito di impresa, l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 fonda una presunzione relativa circa la natura di ricavi sia dei prelevamenti sia dei versamenti su conto corrente, superabile attraverso la prova, da parte del contribuente, che i versamenti sono registrati in contabilità e che i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili; pertanto, in virtù della disposta inversione dell'onere della prova, grava sul contribuente l'onere di superare la suddetta presunzione (relativa) dimostrando la sussistenza di specifici costi e oneri deducibili, che dev'essere fondata su concreti elementi di prova e non già su presunzioni o affermazioni di carattere generale o sul mero richiamo all'equità (**Sez. 5, n. 15161/2020, Saieva, Rv. 658425 – 01**).

La Corte di cassazione ha ribadito più volte che la legittimità della ricostruzione della base imponibile mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti (Sez. 5, n. 34209/2019, Cataldi, Rv. 656382 – 01).

Sez. 5, n. 00549/2020, Napolitano L., Rv. 656550 – 01, ha sottolineato che le verifiche fiscali finalizzate a provare, per presunzioni, la condotta evasiva possono anche indirizzarsi sui conti bancari intestati al coniuge o al familiare del contribuente, potendo desumersi la riferibilità a

quest'ultimo da elementi sintomatici, quali: il rapporto di stretta familiarità, l'ingiustificata capacità reddituale dei prossimi congiunti nel periodo di imposta considerato, l'infedeltà delle dichiarazioni e l'esercizio di attività da parte del contribuente compatibile con la produzione della maggiore redditività riferita a dette persone.

Inoltre, è consolidato l'assunto, fatto proprio da Sez. 5, n. 30098/2018, Fracanzani, Rv. 651555-01, per il quale, in tema di accertamenti sui redditi di società di persone a ristretta base familiare, l'Ufficio finanziario può legittimamente utilizzare le risultanze di conti correnti bancari intestati ai soci, riferendo alla società le operazioni ivi riscontrate, perché la relazione di parentela tra i soci è idonea a far presumere la sostanziale sovrapposizione tra interessi personali e societari, identificandosi gli interessi economici in concreto perseguiti dalla società con quelli propri dei soci, salva la facoltà dell'ente di dimostrare l'estraneità delle singole operazioni alla comune attività d'impresa. Le indagini bancarie nei confronti di una società a responsabilità limitata possono essere invece estese ai conti correnti dei soci della stessa soltanto se sussistano elementi indiziari che inducano a ritenere che gli stessi siano stati utilizzati per occultare operazioni fiscalmente rilevanti (Sez. 5, n. 33596/2019, D'Orazio, Rv. 656410 – 02).

La presunzione collegata ai prelevamenti era stata estesa, modificando per le imposte sui redditi l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e per l'IVA l'art. 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, dall'art. unico della l. 30 dicembre 2004, n. 311, commi 402-406, anche ai lavoratori autonomi.

Peraltro, tale assetto è stato ritenuto illegittimo dalla Corte costituzionale in quanto è irragionevole presumere, anche per i lavoratori autonomi, che una somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisto di fattori produttivi che abbiano prodotto compensi non fatturati. La pronuncia della Corte Costituzionale è stata argomentata rilevando, in primo luogo, che, sebbene le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo siano per molti versi affini, esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento che era stata prevista ed in virtù della quale il prelievo dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo. Invero, secondo tale doppia correlazione, in assenza di giustificazione deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione, non contabilizzata o non fatturata, di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati. La Corte Costituzionale ha sottolineato che, se il fondamento economico-contabile di tale meccanismo era stato ritenuto, anche nella propria giurisprudenza, congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, caratterizzato dalla necessità di continui

investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi, alle medesime conclusioni non si può pervenire con riguardo all'attività svolta dai lavoratori autonomi, che, al contrario, si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Vieppiù l'irragionevolezza della presunzione per i professionisti è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti vengono ad inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvale la categoria e nel quale si registra una «fisiologica promiscuità» delle entrate e delle spese professionali e personale (Corte Cost. n. 228/2014).

La giurisprudenza della Corte di cassazione non ha fornito risposte univoche circa l'ambito applicativo della presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, a seguito della richiamata pronuncia costituzionale (Corte Cost. n. 228 del 2014), risultando, in particolare, controverso se, in tema di accertamenti bancari dei redditi dei lavoratori autonomi, la presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, sia venuta completamente meno o se la stessa possa ritenersi operante almeno per i versamenti.

Secondo una prima tesi, che appare prevalente, rimane invariata la presunzione legale posta dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o dal lavoratore autonomo, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti (Sez. 5, n. 22931/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650334-01).

Si registra, sebbene sia rimasto minoritario, un altro orientamento nella giurisprudenza di legittimità per il quale la presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo il quale sia i prelevamenti sia i versamenti operati sui conti correnti bancari, non annotati contabilmente, vanno imputati ai ricavi conseguiti, nella propria attività, dal contribuente che non ne dimostri l'inclusione nella base imponibile oppure l'estraneità alla produzione del reddito, si riferisce ai soli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi o professionisti intellettuali, essendo venuta meno, a seguito di Corte Cost. n. 228/2014, la modifica della citata disposizione, apportata dall'art. 1, comma 402, della l. n. 311 del 2004, sicché non è più sostenibile, ad alcun fine, l'equiparazione, ai fini della presunzione, tra attività d'impresa e professionale per gli anni anteriori (Sez. 5, n. 23041/2015, Cirillo E., Rv. 642673-01).

Non può trascurarsi che la giurisprudenza della S.C. appare ormai consolidata nel senso che la presunzione legale relativa della disponibilità

di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta l'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2, fermo restando che, all'esito della sentenza costituzionale n. 228/2014, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento verso tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti (Sez. 5, n. 29572/2018, Guida, Rv. 651421-01). La presunzione può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili, cui consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze (**Sez. 5, n. 13112/2020, Guida, Rv. 658392 – 01**).

Su un piano più generale è stato affermato che, in tema di accertamento delle imposte, l'autorizzazione necessaria agli Uffici per l'espletamento di indagini bancarie non deve essere corredata dall'indicazione dei motivi, non solo perché in relazione ad essa la legge non dispone alcun obbligo di motivazione, ma anche in quanto la medesima, nonostante il *nomen iuris* adottato, esplica una funzione organizzativa, incidente solo nei rapporti tra uffici, ed ha natura di atto meramente preparatorio, con la conseguenza che non è qualificabile come provvedimento o atto impositivo, tipologie di atti per le quali è previsto, rispettivamente, dall'art. 3, comma 1, della l. n. 241 del 1990 e dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, un obbligo di motivazione (Sez. 5, n. 19564/2018, Catallozzi, Rv. 649853-01).

Nel periodo in rassegna **Sez. 5, n. 19744/2020, Venegoni, Rv. 658932 – 01,** ha chiarito che, in tema di accertamento dei redditi mediante indagini bancarie, la modifica del meccanismo di onere della prova recata dall'art. 7-quater del d.l. n. 193 del 2016, conv., con modif., in l. n. 225 del 2016, in seno all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 - secondo cui, ai fini della determinazione del maggior reddito, gli Uffici finanziari possono legittimamente utilizzare, come elementi posti a base delle rettifiche, i prelevamenti superiori a 1.000 euro giornalieri e, comunque, a 5.000 euro mensili (sempre che il contribuente non ne indichi il beneficiario e non risultino dalle scritture contabili) - non opera rispetto

agli accertamenti non ancora definiti, trattandosi di norma di natura sostanziale non interpretativa, come tale priva di portata retroattiva.

6. Accertamento analitico-induttivo.

L'accertamento analitico-induttivo (cd. misto), è quello effettuato ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. *d)*, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Il metodo di accertamento misto, a differenza di quello induttivo puro, ha per oggetto la ricostruzione induttiva di singoli elementi attivi e passivi e non del reddito nella sua totalità. In particolare, in tale ipotesi, la determinazione del reddito è operata sulla base delle risultanze del bilancio, anche discostandosi dalle stesse, ma senza contestarne l'attendibilità complessiva e solo per individuare talune voci che il contribuente ha erroneamente indicato. In sostanza, con il metodo misto ovvero analitico induttivo, la determinazione del reddito è effettuata nell'ambito delle risultanze della contabilità, ma con una ricostruzione induttiva di singoli elementi attivi o passivi, dei quali risulta provata *aliunde* la mancanza o l'inesattezza, con la conseguenza che tale metodo di accertamento presuppone, diversamente da quello induttivo «puro», che la documentazione contabile sia nel complesso attendibile (Sez. 6, n. 07025/2018, D'Orazio, Rv. 647552-01).

7. Accertamento induttivo «puro».

L'Amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento induttivo in senso stretto soltanto in una delle quattro ipotesi previste dall'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, ossia:

a) quando il reddito di impresa non è stata indicato nella dichiarazione;

b) quando, dal verbale di ispezione, risulta che il contribuente non ha tenuto o ha sottratto alla verifica una o più scritture contabili obbligatorie secondo la legislazione fiscale;

c) ove le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate in sede di ispezione o le irregolarità formali riscontrate nelle scritture contabili siano così gravi, numerose e ripetute, da rendere nel complesso inattendibili le scritture stesse, per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica;

d) quando il contribuente non ha dato seguito all'invito a trasmettere o esibire atti o documenti o non ha risposto al questionario.

Ove ricorra uno di tali presupposti, l'Ufficio può ricostruire il reddito prescindendo dalla contabilità, servendosi di dati comunque raccolti (*i.e.* anche in sede di indagini riguardanti altri contribuenti), che vanno utilizzati solo in relazione all'anno al qaule si riferiscono stante

l'autonomia dei periodi di imposta (Sez. 5, n. 30378/2019, Saieva, Rv. 655935 – 01), e fondandosi su presunzioni anche prive di gravità, precisione e concordanza.

Il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico induttivo e quello con metodo induttivo puro – come ha sottolineato Sez. 5, n. 33604/2019, Triscari, Rv. 656397 – 01 - risiede, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'amministrazione finanziaria può "prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c.

Peraltro, la ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo non comporta l'obbligo dell'Ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell'imprenditore (Sez. 5, n. 18934/2018, Stalla, Rv. 649719-01).

Nel periodo in rassegna è stato precisato da **Sez. 5, n. 26801/2020, Giudicepietro, Rv. 659700 – 01,** che nell'ipotesi di cessione a titolo oneroso di azienda si realizza una plusvalenza che concorre alla formazione del reddito, sicché, qualora il contribuente ometta di rispondere ai questionari previsti dall'art. 32, comma 1, nn. 3 e 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, in tal modo impedendo od ostacolando la verifica dei redditi prodotti (nella specie omettendo di indicare i costi di acquisizione dei beni), l'Ufficio può effettuare l'accertamento induttivo ex art. 39, comma 1, lett. a), del predetto decreto, utilizzando dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive di requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Con riferimento all'ipotesi di cui all'art. 39, lett. *b)*, del d.P.R. n. 600 del 1973, la S.C. ha evidenziato che il ritrovamento, da parte della Guardia di finanza, in locali diversi da quelli societari, di una «contabilità parallela» a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale

legittima, di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso al cd. accertamento induttivo di cui all'art. 39, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (Sez. 5, n. 29543/2018, Succio, Rv. 651230-01).

Costituisce *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio per il quale in tema di accertamento dei redditi d'impresa, è legittimo il ricorso al metodo induttivo anche in presenza di contabilità regolarmente tenuta, ove se ne possa inferire la complessiva inattendibilità della contabilità, da valutarsi sulla base di presunzioni ex art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600, del 1973, alla stregua di criteri di ragionevolezza (**Sez. 5, n. 22184/2020, Leuzzi, Rv. 659300 – 01**, la quale ha precisato che tali presunzioni non devono essere necessariamente plurime, potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave). Ad esempio, la circostanza che un'impresa commerciale dichiari, per più annualità, un volume di affari inferiore agli acquisti ed applichi modestissime percentuali di ricarico sulla merce venduta costituisce una condotta anomala, di per sé sufficiente a giustificare, da parte dell'Amministrazione finanziaria, una rettifica della dichiarazione, ai sensi degli artt. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 (**Sez. 5, n. 15019/2020, Corradini, Rv. 658423 – 02**, per la quale, quindi, il giudice tributario, per poter annullare l'accertamento, deve motivare con validi argomenti le ragioni che giustifichino il comportamento del contribuente, non esauribili nel richiamo alla mera libertà di impresa riguardo alla propria politica commerciale). Si segnala inoltre **Sez. 5, n. 04410/2020, Nicastro, Rv. 656979 – 01**, secondo cui l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla vendita di immobili, compiuto con metodo analitico induttivo ex art. 39, primo comma, lett. d), secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, può fondarsi sulla sproporzione tra ricavi e costi, con operatività in perdita dell'imprenditore, in quanto costituente, in assenza di spiegazioni del contribuente, elemento indiziario grave e preciso della sottofatturazione dei corrispettivi e di un comportamento contrastante con i criteri di economicità e con gli scopi propri dell'attività imprenditoriale.

Sempre nel periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 07538/2020, Antezza, Rv. 657459 – 01**, ha chiarito che, in tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini IRPEG ed IVA, ai sensi degli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, la sussistenza di un saldo negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura pari almeno al disavanzo.

Sez. 5, n. 17990/2019, D'Orazio, Rv. 654750 – 01, ha chiarito che il divieto di effettuare le rettifiche sulla base di presunzioni semplici, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, comma 2, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei confronti dei contribuenti che non superino la soglia del quaranta per cento di scostamento tra i ricavi o i compensi non dichiarati e quelli dichiarati, previsto dal comma 4-bis dell'art. 10 della l. n. 146 del 1998 (comma inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 296 del 2006), ha avuto efficacia sin dall'anno d'imposta 2006, atteso che il comma 14 dell'art. 1 della stessa l. n. 296 del 2006, nel disporre l'applicazione, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, degli «specifici indicatori di normalità economica», stabilisce, al suo ultimo periodo, che «si applicano le disposizioni di cui al comma 4-bis dell'art. 10 della medesima legge» n. 146 del 1998.

L'atto di rettifica, qualora l'Ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'Ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo (Sez. 5, n. 27804/2018, Castorina, Rv. 651084-01).

La Corte di cassazione ha altresì precisato che, in sede di accertamento induttivo del reddito di impresa fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, la scelta tra il criterio della media aritmetica semplice e quello della media ponderale dipende, rispettivamente, dalla natura omogenea o disomogenea degli articoli (Sez. 5, n. 27552/2018, Triscari, Rv. 650956-02). In particolare, il ricorso alla media aritmetica semplice, è consentito quando risulti l'omogeneità della merce, dovendosi invece fare ricorso alla media ponderale quando, tra i vari tipi di merce, esiste una notevole differenza di valore e i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio (cfr. Sez. 5, n. 33458/2018, D'Orazio, Rv. 651997-01, la quale, in applicazione del principio, ha annullato la decisione impugnata per aver omesso di considerare che le autovetture usate vendute dalla società contribuente erano suddivisibili, sulla base degli atti dello stesso Ufficio accertatore, in tre gruppi tra loro disomogenei, posto che a uno di tali gruppi

appartenevano le auto usate vendute sottocosto, a un secondo quelle con ricarico del 10% e a un terzo quelle con ricarico dal 12 al 235%).

Anche con riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi di impresa minore Sez. 6-5, n. 17785/2018, Manzon, Rv. 649800-01, ha precisato che è legittima l'adozione, da parte dell'Ufficio tributario, ai fini dell'accertamento di un maggior reddito d'impresa, del criterio induttivo di cui all'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, qualora il contribuente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in contestazione abbia omesso di indicare il valore delle rimanenze di esercizio e tale omissione incida sull'attendibilità complessiva della dichiarazione, salva restando la facoltà per il contribuente di documentare adeguatamente l'effettiva sussistenza ed entità delle rimanenze.

La S.C. ha per altro verso ribadito che la cd. «contabilità in nero», costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 ss. c.c. e tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (Sez. 5, n. 12680/2018, Triscari, Rv. 648775-01; in termini analoghi v. Sez. 5, n. 21138/2018, Fracanzani, Rv. 649943-01, la quale ha ritenuto a tal fine inidonea una perizia di parte).

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, ai sensi dell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973 l'Ufficio può fare ricorso a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, comportanti l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale può fornire elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata induttivamente dall'Amministrazione (**Sez. 5, n. 15167/2020, Crucitti, Rv. 658426 – 01**). Nell'accertamento induttivo puro, l'Amministrazione finanziaria deve comunque determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, poiché, altrimenti, sarebbe oggetto di imposizione il profitto lordo in luogo di quello netto, in violazione dell'art. 53 Cost., non potendo trovare applicazione l'art. 109 TUIR che ammette in deduzione solo i costi risultanti dal conto economico (Sez. 5, n. 19191/2019, D'Orazio, Rv. 654710 – 01).

8. Accertamento sintetico.

Per la determinazione del reddito delle persone fisiche, una modalità di accertamento ricorrente è quella della ricostruzione dello stesso in via induttiva, in base ai parametri indicati in regolamenti ministeriali, avendo riguardo alle spese effettuate nel periodo d'imposta dal contribuente in relazione al reddito dichiarato.

Costituiscono «spesa per incrementi patrimoniali», ai sensi dell'art. 38, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 600 del 1973, anche i finanziamenti soci e tutte le altre forme di capitalizzazione, ove comportino un esborso effettuato a tale scopo da parte del contribuente (Sez. 5, n. 19613/2018, Dell'Orfano, Rv. 649857-01).

A fronte della presunzione di maggior reddito correlata alle spese ed agli incrementi patrimoniali della persona fisica assoggettata all'accertamento, l'art. 38, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973, consente alla stessa di addurre prova contraria.

Pertanto, in virtù di tale previsione normativa, l'accertamento del reddito con metodo sintetico non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, fermo restando che, in conformità allo stesso art. 38, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973, anche l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione. In sostanza, la prova contraria posta a carico del contribuente non ha per oggetto la mera disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), in quanto la norma, pur non prevedendo esplicitamente la dimostrazione che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, tuttavia richiede espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere (**Sez. 5, n. 16637/2020, Pandolfi, Rv. 658651 – 01**). In sostanza, in tal senso va letto lo specifico riferimento alla prova, risultante da idonea documentazione, della entità di tali eventuali ulteriori redditi e della durata del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi, di tipo quantitativo e temporale, la disponibilità di tali redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo quindi che gli stessi siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico, quali, ad esempio, un ulteriore investimento finanziario, perché in tal caso essi non sarebbero ovviamente utili a giustificare le spese e/o il tenore di vita accertato, i quali dovrebbero pertanto ascriversi a redditi non dichiarati.

In definitiva, è stato chiarito che la prova contraria a carico del contribuente ha ad oggetto non soltanto la disponibilità di redditi ulteriori rispetto a quelli dichiarati, in quanto esenti o soggetti a ritenute alla fonte, ma anche la documentazione di circostanze sintomatiche che ne denotano l'utilizzo per effettuare le spese contestate e non altre, dovendosi in questo senso intendere il riferimento alla prova della entità di tali eventuali ulteriori redditi e della durata del relativo possesso (Sez. 6-5, n. 07389/2018, Mocci, Rv. 647497-01).

Tuttavia, in un altro precedente, in senso almeno in parte difforme, si è ritenuto che, ove il contribuente deduca che la spesa sia il frutto di liberalità o di altra provenienza, pur dovendo la relativa prova essere fornita con la produzione di documenti, dai quali emerga non solo la disponibilità all'interno del nucleo familiare di tali redditi, ma anche l'entità degli stessi e la durata del possesso in capo al contribuente interessato dall'accertamento, lo stesso non è anche tenuto a dimostrare l'impiego di detti redditi per l'effettuazione delle spese contestate, attesa la fungibilità delle diverse fonti di provvista economica (Sez. 6-5, n. 07757/2018, La Torre, Rv. 647719-01).

Peraltro, si è osservato che tale onere istruttorio non è eccessivamente oneroso per il contribuente, in quanto la prova da fornire non è tipizzata e può quindi essere offerta con qualsiasi elemento idoneo a fornire adeguata certezza circa la natura non reddituale dell'elemento preso in considerazione.

In particolare, si è ritenuto che la prova in questione possa essere fornita: *a)* mediante l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare l'entità e la durata del possesso dei redditi in esame, atteso che la produzione di documentazione bancaria, in considerazione della natura di estratto di scrittura contabile, fornisce tutte le indicazioni sull'entità dei redditi, sulle date dei movimenti, sull'eventuale addebito di assegni circolari usati per taluni acquisti (Sez. 6-5, n. 12026/2018, Conti, Rv. 648483-01); *b)* in tema di accertamento cd. sintetico, con la produzione del contratto di mutuo, idoneo a dimostrare la provenienza non reddituale delle somme utilizzate per l'acquisto del bene (Sez. 6-5, n. 31124/2018, Mocci, Rv. 651653-01).

Nel periodo in rassegna, poi, **Sez. 5, n. 25414/2020, Cataldi, Rv. 659512 – 01**, ha precisato che il contribuente, il quale deduca che l'acquisto di un immobile non costituisce manifestazione di una reale capacità reddituale in ragione della simulazione dell'atto di compravendita e del conseguente mancato pagamento del relativo prezzo, nell'assolvimento dell'onere di fornire la prova contraria, su di esso gravante, può ricorrere anche alle dichiarazioni rese da terzi al di fuori del giudizio, aventi rilevanza meramente indiziaria, atteso che l'azione proposta davanti alla

commissione tributaria è volta a dimostrare l'infondatezza della pretesa fiscale e non ad ottenere la declaratoria di nullità del contratto simulato.

È stato inoltre chiarito, sotto un distinto profilo, che, ai fini dell'accertamento dei redditi con metodo sintetico, la formale intestazione a terzi dei beni-indice non rende di per sé inoperante la presunzione legale di capacità contributiva, ove la concreta posizione dei terzi intestatari (come il coniuge fiscalmente a carico o una società a base ristretta) consenta di riferire l'effettiva disponibilità di detti beni in capo al contribuente, sul quale incombe, di conseguenza, l'onere della prova contraria dell'inesistenza in concreto dei qualificati vincoli familiari o societari posti a fondamento dell'accertamento presuntivo (Sez. 6-5, n. 06195/2018, Carbone, Rv. 647326-01).

Sempre con riferimento alla prova contraria ammessa a carico del contribuente si è evidenziato che la stessa implica un riferimento alla complessiva posizione reddituale dell'intero suo nucleo familiare, costituito dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori, atteso che la presunzione del loro concorso alla produzione del reddito trova fondamento, ai fini dell'accertamento suddetto, nel vincolo che li lega (Sez. 5, n. 30355/2019, Cataldi, Rv. 656663 – 01).

Resta fermo che nei giudizi tributari conseguenti ad **accertamenti sintetici-induttivi mediante cd. redditometro**, per la determinazione dell'obbligazione fiscale del soggetto passivo d'imposta costituisce principio a tutela della parità delle parti e del regolare contraddittorio processuale quello secondo cui all'inversione dell'onere della prova, che impone al contribuente l'allegazione di prove contrarie a dimostrazione dell'inesistenza del maggior reddito attribuito dall'Ufficio, deve seguire, ove a quell'onere abbia adempiuto, un esame analitico da parte dell'organo giudicante, che non può pertanto limitarsi a giudizi sommari, privi di ogni riferimento alla massa documentale entrata nel processo relativa agli indici di spesa (**Sez. 5, n. 21700/2020, Federici, Rv. 659073 - 01**).

9. Accertamento mediante studi di settore.

L'accertamento attraverso gli studi di settore è una forma di accertamento presuntivo fondata sul combinato disposto degli artt. 62-*sexies* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 e 10 della l. 8 maggio 1998, n. 146, che riconoscono all'Amministrazione finanziaria la possibilità di fondare un accertamento su gravi incongruenze tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto dovrebbe essere dichiarato tenendo conto delle condizioni e delle caratteristiche dell'attività svolta.

La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema

unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui all'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello *standard*, né costituisce una valida prova contraria, laddove, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità della stessa costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata (cfr., di recente, Sez. 5, n. 33340/2019, Putaturo Donati, Rv. 656407 – 01).

Gli studi di settore sono strumenti elaborati dal Ministero dell'economia, modificati periodicamente, che coinvolgono tutti i contribuenti (imprenditori individuali e/o società) di piccole e/o medie dimensioni (con un volume d'affari uguale o inferiore a 7.500.000 euro). Tale forma di accertamento è articolata in diverse fasi:

a) elaborazione ed approvazione degli studi di settore;

b) compilazione degli studi di settore in fase di dichiarazione;

c) contraddittorio, nel quale l'Ufficio convoca il contribuente «non congruo», invitandolo ad esporre e documentare i fatti e le circostanze che giustifichino lo scostamento;

d) emissione dell'avviso di accertamento, qualora non si pervenga ad un accordo nell'ambito del contraddittorio endoprocedimentale.

A partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2017, gli studi di settore sono stati sostituiti dagli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), i quali assegnano un grado di affidabilità fiscale ai contribuenti interessati dalla novità.

Su un piano generale, la Corte di cassazione ha precisato, anche tenendo conto delle evoluzioni normative intervenute nella materia, che l'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, per cui si giustifica l'applicazione retroattiva dello strumento più recente, che prevale rispetto a quello precedente, in quanto più raffinato e più affidabile (Sez. 5, n. 23554/2015, Iofrida, Rv. 637453-01).

La determinazione del reddito mediante l'applicazione degli studi di settore, a seguito dell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, è idonea a integrare presunzioni legali che sono, anche da sole, sufficienti ad assicurare un valido fondamento all'accertamento tributario, ferma restando la possibilità, per il contribuente che vi è sottoposto, di fornire la prova contraria, nella fase amministrativa e anche in sede contenziosa (Sez. 5, n. 23252/2019, Di Marzio P., Rv. 655077 - 01). L'esito del contraddittorio non condiziona, infatti, l'impugnabilità dell'accertamento,

potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità delle elaborazioni statistiche al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone delle più ampie facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa: in tal caso, però, egli assume le conseguenze della propria inerzia, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli *standards*, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito (**Sez. 5, n. 14981/2020, Rv. 658205 – 01, Perrino**).

Peraltro, proprio in virtù dell'operare del principio del contraddittorio preventivo, nell'ipotesi di avviso di accertamento fondato sugli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta ad allegare all'atto notificato il decreto ministeriale di approvazione del detto studio, in quanto il contribuente è reso edotto degli indici elaborati per la determinazione in via presuntiva del reddito nel corso del necessario contraddittorio procedimentale preventivo all'emissione dell'atto impositivo (Sez. 5, n. 14552/2018, Giordano, Rv. 649012-01).

Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'Ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri (Sez. 5, n. 27617/2018, Dell'Orfano, Rv. 651218-01), ferma restando la facoltà, per il contribuente stesso che pure non abbia partecipato al contraddittorio precontezioso di allegare per la prima volta in giudizio elementi idonei a vincere le presunzioni su cui l'accertamento tributario si fonda (Sez. 5, n. 24330/2019, Di Marzio P., Rv. 655485 – 01).

Occorre poi considerare che, in tema di accertamento fondato su parametri e studi di settore, i dati rilevanti sono costituiti esclusivamente, per omogeneità con l'estrapolazione statistica, da ricavi, compensi ed altri corrispettivi inerenti l'attività economica ordinaria, mentre non assumono rilievo le sopravvenienze attive derivanti da eventi economici straordinari e, come tali, estranei alla gestione caratteristica dell'impresa (Sez. 5, n. 07642/0217, Tricomi, Rv. 643599-01: fattispecie nella quale la S.C. ha cassato la decisione impugnata che, con riferimento ad un esercente l'attività di trasporto merci su strada, aveva valutato l'entrata derivante dalla cessione di un contratto di *leasing* ai fini dell'applicabilità degli studi di settore).

Sotto il profilo processuale, ha rilevato Sez. 5, n. 33035/2019, Fracanzani, Rv. 656468 – 01, che, mentre l'errato inquadramento nello studio di settore, in quanto afferente alla genesi dell'atto impositivo, costituisce un'eccezione relativa a norma procedimentale che deve essere eccepita a pena di decadenza, il successivo affinamento in uno studio di settore più evoluto costituisce *ius superveniens* rilevabile anche in appello, sorgendo in capo al contribuente un diritto soggettivo perfetto ad essere riqualificato secondo il nuovo strumento.

Ha statuito la recente **Sez. 5, n. 06046/2020, Catallozzi, Rv. 657409 – 01**, che la dichiarazione del contribuente di volersi adeguare allo studio di settore, avendo natura di atto negoziale, incidente sulla determinazione dell'imponibile e sull'entità del tributo da versare, è sottratta al principio dell'emendabilità degli errori della dichiarazione e soggiace alla disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli artt. 1427 c.c. ss., applicabile ex art. 1324 c.c., in quanto compatibile, agli atti unilaterali *inter vivos* a contenuto patrimoniale.

10. Accertamento parziale.

L'art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce che «*gli Uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche (…) risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile (…), possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito od il maggior reddito imponibile (…)*».

L'accertamento parziale è, quindi, uno strumento volto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, nell'ipotesi nella quale le attività istruttorie diano contezza della sussistenza a qualsiasi titolo di attendibili posizioni debitorie e non richiedano, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di valutazioni ulteriori rispetto al mero recepimento del contenuto della segnalazione della Guardia di finanza, che fornisca elementi idonei a far ritenere la sussistenza di introiti non dichiarati, sicché, nel confronto con gli altri strumenti accertativi, risulta qualitativamente diverso poiché si vale di una sorta di «automatismo argomentativo», sicché il confezionamento dell'atto risulta possibile sulla base della sola segnalazione, senza necessità ulteriore approfondimento (Sez. 5, n. 02633/2016, Scoditti, Rv. 638908-01).

Ne deriva che, come ribadito nel periodo in rassegna da **Sez. 5, n. 27788/2020, Pirari, Rv. 659815 – 01**, l'avviso di accertamento parziale ex artt. 41 bis, d.P.R. n. 600 del 1973, e 54, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, non impedisce all'Ufficio di procedere ad un ulteriore accertamento, per il medesimo periodo di imposta, nei termini di decadenza previsti dalla legge, purché questo sia fondato su fonti diverse da quelle poste a base del

primo o comunque su dati la cui conoscenza, da parte dell'ente impositore, sia ad esso sopravvenuta, non già in applicazione degli artt. 43, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973, e 57, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, in tema di accertamento integrativo, stante la non sovrapponibilità dei due istituti, ma in applicazione del generale principio della tendenziale unicità degli accertamenti, di cui gli strumenti previsti da queste due disposizioni costituiscono deroga, altrimenti pregiudicandosi il diritto del contribuente ad una difesa unitaria e complessiva che tale principio garantisce.

Nella giurisprudenza di legittimità è stato tuttavia più volte ribadito che l'accertamento parziale, in quanto volto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 e 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole, sicché può basarsi senza limiti anche sul metodo induttivo e il relativo avviso può essere emesso pur in presenza di una contabilità tenuta in modo regolare. (Sez. 5, n. 28681/2019, Napolitano, Rv. 655548 – 01).

10.1. Accertamento integrativo.

L'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 precisa che, fino alla scadenza del termine per effettuare l'accertamento, lo stesso può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di altri avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, che devono essere indicati a pena di nullità negli atti.

Pertanto l'integrazione dell'accertamento mediante l'emissione di ulteriori atti impositivi, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, è ammessa solo ove gli elementi posti a fondamento degli stessi siano nuovi, ipotesi che non ricorre in presenza di una diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio, dovendosi ritenere che con l'emissione dell'avviso di rettifica l'Amministrazione consumi il proprio potere di accertamento in relazione agli elementi posti a propria disposizione (Sez. 5, n. 26191/2018, Oliva, Rv. 650953-01, la quale ha ritenuto conseguentemente precluso l'accertamento integrativo fondato sulla considerazione di una fattura ulteriore dovendo presumersi, in difetto di contraria dimostrazione da parte dell'Ufficio finanziario, tale documentazione già acquisita o comunque acquisibile in occasione del primo atto di accertamento).

Sulla questione è stato precisato dalla Corte di cassazione che costituiscono dati la cui sopravvenuta conoscenza legittima l'integrazione o la modificazione in aumento dell'avviso di accertamento, mediante notificazione di nuovi avvisi, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (e dell'art. 5 del d.P.R. n. 633 del 1972), anche quelli

conosciuti da un Ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento al momento dell'adozione di esso (Sez. 6-5, n. 01542/2018, Cirillo E., Rv. 647101-02). Né osta a tale accertamento integrativo la circostanza che sia stato effettuato un primo accertamento parziale, in quanto si tratta di uno strumento volto a favorire la sollecita emersione della materia imponibile, che non preclude, pertanto, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, anche ove definito con adesione (Sez. 6-5, n. 01542/2018, Cirillo E., Rv. 647101-01).

11. Avviso di accertamento. Motivazione e sottoscrizione.

Conclusa l'istruttoria, nell'ipotesi di accertamento di un maggior reddito a carico del contribuente rispetto a quello dichiarato, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad emettere l'avviso di accertamento. Occorre infatti considerare che il provvedimento impositivo è un atto vincolato, poiché, stante la riserva di cui all'art. 23 Cost., è la legge a disciplinare compiutamente i presupposti, la misura ed i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria.

L'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 dispone, per un verso, che l'atto di accertamento deve essere sottoscritto dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato dall'Ufficio da lui delegato e, per un altro, quanto alla motivazione, che lo stesso «*deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni*».

Sia la sottoscrizione che la motivazione dell'avviso di accertamento, precisa il comma 3 della medesima disposizione normativa, sono prescritti a pena di nullità.

Peraltro, l'obbligo di motivare l'avviso di accertamento è stato sancito in via generale anche dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, cd. Statuto del contribuente che, nella parte in cui prevede che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisce esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (**Sez. 5, n. 14723/2020, D'Auria, Rv. 658394 – 01**) ed è comunque limitato ai documenti cui lo stesso fa riferimento, ma non si estende anche quelli cui si riferisce il processo verbale di constatazione i quali devono eventualmente essere prodotti in giudizio al fine di provare la legittimità della pretesa impositiva (**Sez. 5, n. 20428/2020, Nonno, Rv. 659046 – 01**).

Come ha precisato **Sez. 5, n. 04639/2020, Leuzzi, Rv. 657346 – 02**, la motivazione dell'avviso di accertamento costituisce requisito formale di validità dell'atto impositivo, distinto da quello dell'effettiva sussistenza degli elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, l'indicazione dei quali è disciplinata dalle regole processuali dell'istruzione probatoria operanti nell'eventuale giudizio avente ad oggetto detta pretesa. Nella delineata prospettiva, **Sez. 5, n. 06524/2020, Grasso Gia., Rv. 657410 – 01**, ha chiarito che la motivazione dell'avviso di rettifica che rinvii a processi verbali della Guardia di Finanza, individuando in tal modo la causa giustificativa della pretesa impositiva, è requisito formale di validità dell'atto che si distingue da quello dell'effettiva sussistenza degli elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, l'indicazione dei quali è disciplinata dalle regole processuali dell'istruzione probatoria operanti nell'eventuale giudizio avente ad oggetto detta pretesa.

È consentito, tuttavia, che l'avviso di accertamento sia motivato *per relationem*, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, purché, nell'ipotesi di mancata allegazione, nell'atto ne venga riprodotto il contenuto essenziale, allo scopo di consentire al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato (cfr., in generale, Sez. 6-5, n. 09323/2017, Iofrida, Rv. 643954-01; nel senso dell'inutilità dell'allegazione per gli atti il cui contenuto è trascritto nell'avviso di accertamento v., da ultimo, Sez. 5, n. 24417/2018, Stalla, Rv. 650525-01). Sez. 5, n. 32127/2018, Chiesi, Rv. 651783-01, ha riconosciuto, poi, la legittimità dell'avviso di accertamento, anche nell'ipotesi di doppia motivazione *per relationem*, ove il processo verbale di constatazione richiamato nello stesso faccia a propria volta riferimento a documenti in possesso o comunque conosciuti o agevolmente conoscibili dal contribuente.

Resta inoltre fermo, come ha da ultimo ribadito **Sez. 5, n. 21126/2020, Di Marzio P., Rv. 659467 – 01,** che in materia di accertamento tributario di un maggior reddito nei confronti di una società di capitali, organizzata nella forma della società a responsabilità limitata ed avente ristretta base partecipativa, e di accertamento conseguenziale nei confronti dei soci, l'obbligo di motivazione degli atti impositivi notificati ai soci è soddisfatto anche mediante rinvio *per relationem* alla motivazione dell'avviso di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla società, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, ex art. 2476 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi,

di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi.

Su un piano generale, resta fermo, tuttavia, come evidenziato da **Sez. 5, n. 05645/2020, Condello, Rv. 657404 - 02**, che il requisito motivazionale, ai sensi dell'art. 42, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione di fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando poi affidate al giudizio d'impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva.

Peraltro, la natura impugnatoria del processo tributario non consente la cd. eterointegrazione giudiziale di un atto impositivo lacunoso (Sez. 6-5, n. 12400/2018, Solaini, Rv. 648519-01).

Come si è evidenziato, l'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 contempla, quale requisito a pena di nullità dell'avviso di accertamento, la sottoscrizione dello stesso da parte dirigente dell'Ufficio ovvero di un funzionario delegato.

A seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 37/2015 che ha dichiarato l'illegittimità, per contrasto con l'art. 97 Cost., dell'adibizione a posti dirigenziali vacanti di soggetti con mansioni superiori temporanee senza osservare le regole del pubblico concorso, ha assunto grande rilevanza pratica la questione della sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte non già del dirigente preposto dall'Ufficio, quanto di un funzionario delegato.

Sulla questione si è formato un contrasto nella giurisprudenza della sezione tributaria della S.C.

Più in particolare, secondo una prima impostazione interpretativa, non è decisiva la modalità di attribuzione della delega, che può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio, purché venga indicato, unitamente alle ragioni della stessa (ossia alle cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, ecc.) il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato. Peraltro, è stato al contempo precisato, che non è sufficiente, sia per la delega di firma che per quella di funzione, l'indicazione della sola qualifica professionale del dirigente destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta tale qualifica, con conseguente illegittimità delle deleghe «impersonali», anche *ratione officii*, che non indichino nominalmente il soggetto delegato, che comporta la nullità dell'atto impositivo. A quest'ultimo riguardo, la S.C. non ha trascurato di osservare che l'art. 4-*bis* del d.l. 19 giugno 2015, n. 78,

conv. in l. 6 agosto 2015, n. 125, ancorché non applicabile *ratione temporis* alla fattispecie esaminata dalla stessa, disciplina l'istituto della «delega» stabilendo che la medesima debba essere nominativa. In particolare, si è osservato, in motivazione, che la norma prevede in relazione all'esigenza di garantire il buon andamento e la continuità dell'azione amministrativa, che i dirigenti delle Agenzie fiscali, per esigenze di funzionalità operativa, possano delegare, previa procedura selettiva con criteri oggettivi e trasparenti, a funzionari della terza area, con un'esperienza professionale di almeno cinque anni nell'area stessa, in numero non superiore a quello dei posti oggetto delle procedure concorsuali indette ai sensi del comma 1 e di quelle già bandite e non annullate alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, le funzioni relative agli uffici di cui hanno assunto la direzione interinale e i connessi poteri di adozione di atti, escluse le attribuzioni riservate ad essi per legge, tenendo conto della specificità della preparazione, dell'esperienza professionale e delle capacità richieste a seconda delle diverse tipologie di compiti, nonché della complessità gestionale e della rilevanza funzionale e organizzativa degli uffici interessati (Sez. 5, n. 22803/2015, Chindemi, Rv. 637205-01).

Per altra tesi, inaugurata da Sez. 5, n. 11013/2019, Campanile, Rv. 653414-01, la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'Ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa.

Sez. 5, n. 19190/2019, D'Orazio, Rv. 654755 – 01, ha charito – sull'assunto che la delega è solo di firma e non di funzioni – che se il contribuente contesta la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'atto, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare, in omaggio al principio di cd. vicinanza della prova, il corretto esercizio del potere producendo, anche nel corso del secondo grado di giudizio, la relativa delega.

Nel senso che la delega deve essere conferita ad altro impiegato della carriera direttiva v. Sez. 6-5, n. 32172/2019, Conti, Rv. 656473 – 01.

Tuttavia, da ultimo, nel periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 05177/2020, Mondini, Rv. 657340 – 01**, ha ritenuto che, in tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, del

d.P.R. n. 600 del 1973, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito dalla l. n. 44 del 2012.

12. *Segue*. Termine di decadenza.

L'esercizio dell'attività di accertamento mediante l'emanazione del provvedimento conclusivo del procedimento è assoggettato, a garanzia del contribuente, a precisi termini di decadenza ai fini del rispetto dei quali vale la regola generale della spedizione prima dello spirare degli stessi (v., da ultimo, Sez. 6-5, n. 33277/2019, Castorina, Rv. 656429 – 01).

In particolare, per quanto attiene alle imposte sui redditi, assume rilievo l'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, in virtù del quale gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (ovvero del settimo anno successivo nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione ovvero di nullità della stessa).

Quanto all'IVA, occorre, invece, considerare l'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per il quale gli avvisi di accertamento di maggior imponibile devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nell'ipotesi di omessa presentazione della stessa, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo.

Nell'ipotesi di violazione comportante un obbligo di denuncia in sede penale ex art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i predetti termini di decadenza per l'effettuazione dell'attività di accertamento erano raddoppiati, prima degli interventi operati dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e dalla l. 28 dicembre 2015, n. 208.

Nella vigenza di tale assetto normativo, la giurisprudenza della Corte di legittimità si è univocamente orientata nel senso che il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito da Corte Cost. 247/2011 (**Sez. 5, n. 13481/2020, Armone, Rv. 658111 - 01**).

Tuttavia ai fini del raddoppio dei termini per l'accertamento, il d.lgs. n. 128 del 2015, attuativo della l. 11 marzo 2014, n. 23 (cd. delega fiscale), aveva stabilito che la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria doveva pervenire necessariamente entro i termini sopra esposti.

Peraltro, il legislatore, con il successivo intervento operato dalla l. n. 208 del 2015 (cd. legge di stabilità 2016), ha abrogato la disciplina del raddoppio dei termini, con effetto dagli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 ed ai periodi successivi, secondo la disciplina transitoria dettata dall'art. 132, comma 1, della l. cit.

Con riferimento alla richiamata evoluzione normativa, appare ormai incontroverso nella giurisprudenza della Corte di cassazione che i termini previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e dall'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, come modificati dall'art. 37 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., in l. 4 agosto 2006, n. 248, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, già notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, nella parte in cui sono fatti salvi gli effetti degli avvisi già notificati (Sez. 6-5, n. 33793/2019, Delli Priscoli, Rv. 656433 – 01; Sez. 6-5, n. 11620/2018, Luciotti, Rv. 648527-01). Quest'ultima decisione, in motivazione, riportandosi anche ad altri precedenti, ha chiarito che, invero, non si tratta di raddoppio dei termini in senso proprio, bensì di un nuovo termine di decadenza, applicabile in presenza di seri indizi di reità, ossia di un dato obiettivo che non è lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'Ufficio tributario ma deve essere accertato dal giudice e che, peraltro, tale raddoppio non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione, né dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando né l'esercizio dell'azione penale da parte del P.M., ai sensi dell'art. 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario (Sez. 6-5, n. 11620/2018, Luciotti, Rv. 648527-01: fattispecie nella quale, con riferimento ad un avviso di accertamento emesso e notificato nell'anno 2013, è stata ritenuta indifferente la data in cui viene effettuata la comunicazione di notizia di reato e persino l'omissione di quella comunicazione, perché quello che

invece assume rilevanza ai predetti fini è la circostanza che le violazioni tributarie accertate integrino fatti anche penalmente rilevanti).

Tuttavia, il raddoppio dei termini di accertamento non opera con riferimento all'IRAP, trattandosi di un'imposta per la quale non sono previste sanzioni penali (v., in motivazione, Sez. 6-5, n. 11620/2018, Luciotti, Rv. 648527-01).

Il termine entro il quale deve essere notificato al contribuente l'atto impositivo costituisce un termine di decadenza, insuscettibile di interruzione, a differenza di quello di prescrizione, ed ai fini del rispetto dello steso assume pertanto rilevanza la data entro la quale l'Amministrazione pone in essere le attività del procedimento notificatorio a proprio carico e non già quella, eventualmente successiva, di consegna dell'atto al contribuente (Sez. 6-5, n. 09749/2018, Solaini, Rv. 647734-01: fattispecie in tema di ICI). Ne deriva che, rispetto a tale termine, non trova applicazione il principio di scissione soggettiva nel perfezionamento delle notificazioni.

Come ha precisato nel periodo in rassegna **Sez. 5, n. 01291/2020, Catallozzi, Rv. 656743 – 01**, in presenza di un'eccezione del contribuente di decadenza per il mancato rispetto del termine per l'esercizio della potestà impositiva previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, grava sull'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare di avere rispettato tale termine ovvero di allegare e dimostrare la ricorrenza dei presupposti per l'applicazione di un diverso termine decandenziale, di guisa che la prospettazione, da parte dello stesso contribuente in sede di appello, dell'insussistenza dei presupposti per l'applicazione del termine raddoppiato di accertamento sulla base di considerazioni fattuali e giuridiche diverse da quelle prospettate nel ricorso introduttivo non costituisce un ampliamento del *thema decidendum* cristallizzatosi sulla base delle contestazioni inizialmente mosse all'atto impositivo - e, quindi, una domanda nuova, inammissibile ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992 - ma si risolve nell'illustrazione delle tesi giuridiche e dei fatti che le sostengono già rientranti nell'ambito delle questioni devolute al sindacato del giudice.

13. *Segue*. Notifica.

Le modalità di notifica dell'avviso di accertamento sono regolate, in via generale, dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, che si richiama a quelle dettate dagli artt. 137 e ss. c.p.c., salve alcune numerose peculiarità indicate dalla medesima disposizione normativa, inerenti esclusivamente la notifica degli atti impositivi.

Occorre premettere che, a differenza di quella parte della dottrina che era incline ad attribuire valenza costitutiva alla notifica dell'avviso di

accertamento, la notificazione dell'atto impositivo non è considerata nella giurisprudenza della Corte di cassazione un requisito di validità, ma solo una condizione integrativa dell'efficacia dello stesso, sicché l'inesistenza della notifica non determina in via automatica anche quella dell'atto, se di questo il contribuente ha avuto piena conoscenza entro i termini di decadenza di legge (v., tra le altre , Sez. 5, n. 21071/2018, Succio, Rv. 650056-01).

La notifica dell'avviso di accertamento al legale rappresentante della società è valida anche se eseguita in un comune diverso da quello del domicilio fiscale della società stessa, atteso che la limitazione territoriale di cui all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui la notifica degli atti tributari va effettuata nel comune ove il contribuente ha il domicilio fiscale, non è posta a garanzia di quest'ultimo, ma a tutela dell'operatività dell'Ufficio, il quale, di conseguenza, ha la facoltà, ma non l'obbligo di avvalersi di tale disciplina e può sempre svolgere ulteriori ricerche rispetto al domicilio fiscale della società al fine di seguire procedure di notifica più garantiste (**Sez. 5, n. 23277/2020, Triscari, Rv. 659086 – 01**).

Inoltre, nello stesso periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 25137/2020, Nicastro, Rv. 659556 – 01**, ha statuito che l'obbligo di notificazione dell'avviso di accertamento presso il domicilio fiscale ex art. 60, comma 1, lett. c, del d.P.R. n. 600 del 1973 non esclude la possibilità, prevista dall'art. 145, comma 1, c.p.c., così come modificato dalla l. n. 263 del 2005, di eseguire la notificazione alle persone giuridiche, in via alternativa a quella nella loro sede, direttamente alla persona fisica che le rappresenta (purchè ne siano indicati nell'atto la qualità, nonché la residenza, il domicilio o la dimora abituale).

D'altra parte, come rilevato nel periodo in rassegna da **Sez. 5, n. 20589/2020, Triscari, Rv. 659334 – 01**, la notifica al rappresentante fiscale della società ormai cessato è valida allorché sia stata effettuata in considerazione della condotta dallo stesso posta in essere e dalla quale discende la sua responsabilità solidale.

In linea generale, in omaggio alla giurisprudenza della S.C., la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi deve essere eseguita ai sensi dell'art. 140 c.c. solo ove sia nota la residenza o l'indirizzo del destinatario che, per temporanea irreperibilità, non sia stato rinvenuto al momento della consegna dell'atto, mentre va effettuata ex art. 60, lett. *e)*, del d.P.R. n. 600 del 1973 quando il notificatore non reperisca il contribuente perché trasferitosi in luogo sconosciuto, purché abbia accertato, previe ricerche, attestate nella relata, che il trasferimento non sia consistito nel mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso comune del domicilio fiscale (Sez. 6-5, n. 06788/2017, Iofrida, Rv. 643482-01).

Sotto quest'ultimo profilo, si è osservato che assume particolare rilievo la circostanza che, per le ipotesi di cd. irreperibilità relativa, correlata al trasferimento nell'ambito dello stesso Comune, disciplinate dall'art. 60, comma 1, lett. *e)*, del d.P.R. n. 600 del 1973, la notifica si perfeziona con il compimento delle attività stabilite dall'art.140 c.p.c., occorrendo, oltre al deposito di copia dell'atto nella casa del comune in cui la notificazione deve eseguirsi, all'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o ufficio o azienda del destinatario anche la comunicazione con raccomandata con avviso di ricevimento dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto e il ricevimento della raccomandata informativa ovvero il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione della detta raccomandata. Diversamente, nelle ipotesi di cd. irreperibilità assoluta correlata al trasferimento del contribuente in un comune diverso da quello in cui aveva il domicilio fiscale, l'art. 60, comma 1, lett. *e)*, del d.P.R. n. 600 del 1973, richiede, oltre al deposito dell'atto nella casa comunale, l'affissione dell'avviso nell'albo ed il decorso del termine di otto giorni dalla data di affissione (v., in motivazione, Sez. 6-5, n. 02877/2018, Conti, Rv. 647109-01).

Occorre peraltro ricordare che la Corte di legittimità, affrontando il tema delle modalità che il messo notificatore o ufficiale giudiziario devono seguire per attivare in modo rituale il meccanismo notificatorio di cui alla lett. *e)*, dell'art. 60, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di irreperibilità assoluta del contribuente, ha ritenuto che il messo notificatore, prima di procedere alla notifica, deve effettuare nel Comune del domicilio fiscale dello stesso le ricerche volte a verificare la sussistenza dei presupposti per operare la scelta, tra le due citate possibili opzioni, del procedimento notificatorio onde accertare che il mancato rinvenimento del destinatario dell'atto sia dovuto ad irreperibilità relativa ovvero ad irreperibilità assoluta in quanto nel Comune, già sede del domicilio fiscale, il contribuente non ha più né abitazione, né ufficio o azienda e, quindi, mancano dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto. In sostanza, il messo o l'ufficiale giudiziario che procedono alla notifica devono pervenire all'accertamento del trasferimento del destinatario in luogo sconosciuto dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune. Con riferimento alla previa acquisizione di notizie e/o al previo espletamento delle ricerche, nessuna norma prescrive quali attività devono esattamente essere a tal fine compiute né con quali espressioni verbali ed in quale contesto documentale deve essere espresso il risultato di tali ricerche, purché emerga chiaramente che le ricerche sono state effettuate, che sono

attribuibili al messo notificatore e riferibili alla notifica in esame. Pertanto, in definitiva, la cd. irreperibilità assoluta del destinatario che ne consente il compimento ai sensi dell'art. 60, lett. *e)*, del d.P.R. n. 600 del 1973, presuppone che nel Comune, già sede del domicilio fiscale dello stesso, il contribuente non abbia più abitazione, ufficio o azienda e, quindi, manchino dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto: peraltro, il tipo di ricerche a tal fine demandato al notificatore non è indicato da alcuna norma, neppure quanto alle espressioni con le quali debba esserne documentato l'esito nella relata, purché dalla stessa se ne evinca con chiarezza l'effettivo compimento (Sez. 5, n. 19958/2018, Giudicepietro, Rv. 650145-01).

La Corte di cassazione ha inoltre recentemente evidenziato - premesso che la sentenza costituzionale n. 366/2007, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 58, commi 1 e 2, e 60, comma 1, lett. *c)*, *e)* ed *f)*, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui escludevano l'applicazione dell'art. 142 c.p.c. in caso di notificazione dell'avviso di accertamento a soggetti residenti all'estero, iscritti all'A.I.R.E., ha valenza retroattiva - che ciò implica la nullità anche della notificazione eseguita in precedenza, senza che il rapporto giuridico possa ritenersi «esaurito» per il decorso dei termini per proporre ricorso contro l'atto di accertamento, impugnabile dal contribuente unitamente alla cartella di pagamento, facendo valere proprio il vizio della notifica dell'atto presupposto, come si desume dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Sez. 5, n. 00618/2018, Rocchi, Rv. 646806-01).

Nell'ipotesi di decesso del contribuente, l'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973, premesso al comma 1 che gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa, precisa in quello successivo che gli stessi devono comunicare all'Ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale.

L'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 65, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 è volto a consentire agli uffici finanziari di azionare direttamente nei confronti degli eredi le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del contribuente. Pertanto se la comunicazione viene effettuata, l'avviso di accertamento va notificato personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da loro indicato, mentre, se essa non viene effettuata, gli Uffici possono intestare l'atto al dante causa e notificarlo presso l'ultimo domicilio dello stesso, nei confronti degli eredi collettivamente ed impersonalmente; tale procedimento di notificazione, la cui inosservanza comporta la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso, presuppone tuttavia che l'Amministrazione abbia comunque acquisito la

notizia della morte del contribuente, non sussistendo altrimenti la giuridica possibilità di procedere alla notifica impersonale prevista dalla legge (Sez. 5, n. 00973/2018, De Masi, Rv. 646694-01). Ne deriva che, in caso di morte del contribuente, la notificazione della cartella esattoriale a lui intestata è legittimamente effettuata presso l'ultimo domicilio del defunto ed è efficace nei confronti degli eredi, ove questi ultimi non abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non potendo trovare applicazione l'art. 60, ultimo comma, del medesimo d.P.R., il quale si riferisce alle sole variazioni anagrafiche riguardanti l'indirizzo del destinatario, e non assumendo alcun rilievo le indicazioni contenute nella dichiarazione dei redditi, le quali non possono validamente sostituire la predetta comunicazione, che dev'essere presentata direttamente all'Ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento (**Sez. 5, n. 24047/2020, Triscari, Rv. 659482 – 01**).

Sulla questione Sez. 5, n. 25487/2018, Catallozzi, Rv. 650804-01, ha ribadito, poi, che l'atto impositivo emesso nei confronti di una società di persone è validamente notificato, dopo l'estinzione della stessa, ad uno dei soci, poiché, analogamente a quanto previsto dall'art. 65, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'ipotesi di morte del debitore, ciò si correla al fenomeno successorio che si realizza rispetto alle situazioni debitorie gravanti sull'Ente e realizza, peraltro, lo scopo della predetta disciplina di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa azionata nei confronti della società.

In tema di imposte sui redditi, l'avviso di accertamento per redditi imputati per trasparenza al socio, in seguito ad infruttuosa notifica di un precedente atto impositivo ad una società estinta in data antecedente, non è affetto da nullità derivata in conseguenza dell'invalidità della notifica alla società stessa, in quanto in tal caso si realizza un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale le obbligazioni facenti capo alla società si trasferiscono ai singoli soci che ne rispondono illimitatamente o nei limiti di quanto riscosso in seguito alla liquidazione a seconda che, "pendente societate", fossero illimitatamente o limitatamente responsabili per i debiti sociali (**Sez. 5, n. 16365/2020, Mucci, Rv. 658648 – 01**).

Nello stesso periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 29722/2020, Guida, Rv. 660039 – 02**, ha precisato che l'avviso di accertamento, relativo al pagamento delle imposte e delle sanzioni, diretto al cedente dell'azienda o di un suo ramo non deve essere notificato anche al cessionario, né in caso di cessione lecita, né in quella in frode al fisco, in mancanza di espressa deroga al principio generale, desumibile dall'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui l'avviso di accertamento è notificato al

contribuente e non agli altri soggetti che, a vario titolo, possano essere tenuti al pagamento dell'imposta accertata.

14. Autotutela dell'Amministrazione finanziaria.

In generale l'autotutela è l'istituto giuridico che riconosce alla Amministrazione finanziaria il potere di annullare, revocare, modificare o sostituire un proprio atto, che a seguito di un'attività di riesame risulta illegittimo o infondato (quanto alla differenza rispetto all'accertamento integrativo: **Sez. 5, n. 07293/2020, Bruschetta, Rv. 657455 – 01**).

Gli atti suscettibili di autotutela sono tutti quelli che possono incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente, da quelli autonomamente impugnabili, come quelli indicati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 (ad esempio, avviso d'accertamento, avviso di liquidazione, cartella di pagamento, ecc.) o ad essi assimilabili per funzione o natura a quelli impugnabili in via congiunta con l'atto successivo autonomamente impugnabile (ad esempio, processo verbale di constatazione ed il successivo avviso di accertamento).

L'istituto dell'autotutela è stato introdotto nel sistema tributario dall'art. 68 del d.P.R. n. 287 del 1992, abrogato in seguito dal d.P.R. n. 107 del 2001, il quale ha riconosciuto all'Amministrazione finanziaria la possibilità di riesaminare gli atti tributari che risultano viziati nella legittimità o nella fondatezza, anche quando:

l'atto è divenuto definitivo per decorrenza dei termini di impugnazione;

vi è pendenza di giudizio;

il ricorso presentato è respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (improcedibilità, irricevibilità, inammissibilità);

al fine di ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano rigorosamente previsti dalla legge e che non tengano conto della sua capacità contributiva.

Unico limite posto all'esercizio di tale potere è costituito dal giudicato sostanziale in quanto entra nel merito della pretesa dell'atto.

In tema di accertamento tributario, il potere di autotutela dell'Amministrazione, espressamente riconosciuto dall'art. 2-*quater*, comma 1, del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv., con modif., in l. 30 novembre 1994, n. 656, ha carattere generale e, pertanto, può essere legittimamente esercitato, ove non si sia formato il giudicato sull'atto oggetto dello stesso e non sia decorso il termine di decadenza, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione dell'avviso di accertamento (cfr. Sez. 5, n. 07033/2018, Dell'Orfano, Rv. 647491-01: fattispecie nella quale la decisione impugnata che aveva ritenuto legittima l'emanazione da parte

dell'Ufficio di un nuovo avviso di accertamento, sostitutivo di quello già precedentemente notificato al contribuente ed annullato in sede di autotutela, perché privo di motivazione).

Tuttavia l'annullamento in autotutela presuppone che il potere impositivo sia stato in concreto esercitato e si sia tradotto in un provvedimento autonomamente impugnabile, sicché esso non è concepibile rispetto ad un atto endoprocedimentale adottato da un soggetto diverso dall'Amministrazione finanziaria, in uno stadio in cui la pretesa tributaria non si è ancora tradotta in un atto lesivo della posizione del contribuente (nella specie, un processo verbale di constatazione: **Sez. 5, n. 22891/2020, Armone, Rv. 659084 – 01**).

In ogni caso l'esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo, sicché, rimosso con effetti *ex tunc* l'atto di accertamento illegittimo o infondato, l'Amministrazione finanziaria è tenuta all'esercizio della potestà impositiva, ove ne sussistano i presupposti, incontrando i soli limiti dell'avvenuta formazione del giudicato e del decorso del termine di decadenza fissato per l'accertamento, senza necessità di notificare nuovamente il processo verbale di contestazione (Sez. 6-5, n. 11579/2018, Mocci, Rv. 648526-01).

Resta fermo che l'Amministrazione finanziaria in sede di autotutela può sostituire un atto impositivo con un altro avente contenuto identico a quello già notificato nella sola ipotesi di nullità dell'atto sostituito (Sez. 5, n. 24496/2018, Putaturo Donato Viscido di Nocera, Rv. 650800-01: fattispecie relativa all'annullamento in autotutela di un avviso di accertamento privo di sottoscrizione sostituito con atto di identico contenuto, emendato dal vizio formale).

Sotto un distinto profilo, come ha Sez. 5, n. 25055/2019, Chiesi, Rv. 655404 – 01, può essere annullato, in autotutela cd. sostitutiva, anche un precedente provvedimento di annullamento dell'originario atto impositivo, senza che ciò comporti l'automatica reviviscenza di quest'ultimo, ormai definitivamente eliminato dall'ordinamento, con la conseguenza che, in tale ipotesi, l'Ufficio ha l'obbligo di adottare un nuovo atto "sostitutivo" secondo le forme ed entro il termine di legge previsto per il suo compimento e, in caso di avvenuta impugnazione dell'atto impositivo, in assenza di giudicato sull'accertamento ad esso sotteso.

CAPITOLO VI

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

(di Fabio Antezza)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il quadro normativo di riferimento e la sua ultraventennale evoluzione. – 3. Ambito di applicazione. – 4. L'effetto della non impugnabilità dell'accertamento (anche con riferimento alle istanze di rimborso) – 5. L'istanza del contribuente: la sospensione del termine per impugnare ed il contraddittorio endoprocedimentale. – 6. La produzione degli effetti.

1. Premessa.

Il legislatore delegato, col d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, ha attuato una revisione organica dell'istituto dell'accertamento con adesione, già introdotto con il d.l. 30 settembre 1994, n. 564 (conv., con modif., in l. 30 novembre 1994, n. 656).

In questi termini si è espressa la giurisprudenza, anche costituzionale, individuando la relativa *ratio* nella prevenzione del contenzioso (con evidente funzione deflattiva), mediante l'introduzione di una nuova disciplina generale delle modalità per la definizione delle pendenze tributarie, in particolare generalizzando la portata dei precedenti interventi normativi in termini tanto oggettivi quanto soggettivi. Per Corte Cost. n. 140/2011 (come per la precedente Corte Cost. n. 452/1998), difatti, proprio alla detta funzione si riconnettono la riduzione (rispetto al minimo previsto per legge) delle sanzioni (artt. 2, comma 5, e 3, comma 3, del d.lgs. n. 218) ed effetti sul piano penale.

Medesima *ratio* deflattiva ha l'istituto dell'acquiescenza, anch'esso disciplinato dal d.lgs. n. 218 del 1997 (art. 15), come ribadito da Sez. 5, n. 11497/2018, Delli Priscoli, Rv. 648024-01, per la quale esso può operare, proprio in ragione della detta finalità, anche in relazione ad addebiti dotati di autonoma rilevanza, ancorché ricompresi in un unico avviso di accertamento. La scelta discrezionale dell'Amministrazione finanziaria circa la pluralità di addebiti in unico atto di accertamento non può difatti precludere al contribuente la possibilità di agire dinanzi al giudice tributario per contestarne alcuni ed al tempo stesso di accedere, per altri, all'istituto di carattere premiale di cui al citato art. 15.

Nel corso del 2020 la S.C. è intervenuta anche su questioni inerenti i limiti oggettivi e soggettivi di applicabilità dell'istituto, anche con riferimento alla compatibilità con il provvedimento di irrogazione di sanzioni ed ai rapporti tra società di persone e soci, oltre che in ordine al

contraddittorio endoprocedimentale ed al momento in cui si perfeziona l'accertamento con adesione, compresa la portata (non retorattiva) delle modifiche normative in tema di garanzia (per l'ipotesi di rateizzazione).

2. Il quadro normativo di riferimento e la sua ultraventennale evoluzione.

L'art. 3, comma 120, della l. 23 dicembre 1996, n. 662, delegò il governo ad emanare uno o più decreti legislativi finalizzati alla semplificazione ed all'ampliamento dell'ambito applicativo dell'accertamento con adesione, sia nel comparto delle imposte sui redditi sia in quello delle imposte indirette, con conseguente revisione anche della conciliazione giudiziale. Tale delega fu attuata con l'emanazione del d.lgs. n. 218 del 1997, successivamente modificato più volte. La relativa disciplina della cd. «acquiescenza» (di cui all'art. 15) fu modificata dall'art. 21, comma 22, della l. 22 dicembre 1997, n. 449, che omogeneizzò le procedure di versamento delle somme dovute a titolo di sanzione in caso di omessa impugnazione (con modalità di cui al d.m. 11 settembre 1997).

La possibilità per Province e Comuni di prevedere, per i tributi propri, l'introduzione dell'istituto dell'accertamento con adesione, sulla base dei criteri di cui al citato d.lgs. n. 218 del 1997, fu invece prevista dall'art. 50 della l. n. 449 del 1997, mentre il collegamento tra accertamento con adesione e «studi di settore» venne realizzato dalla l. 21 novembre 2000, n. 342. Successivamente, la l. 18 ottobre 2001, n. 383, apportò integrazioni circa l'istanza del contribuente di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997.

Dal 2002 al 2008 si susseguirono ulteriori modifiche ed integrazioni.

In particolare, l'art. 10, comma 1, della l. n. 383 del 2001, consentì al contribuente di farsi rappresentare, in seno al procedimento di accertamento con adesione, da un procuratore munito di procura speciale, nelle forme previste dall'art. 63 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Per il caso di rateizzazione, l'art. 1, comma 125, della l. 24 dicembre 2007, n. 244, previde idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti negli appositi elenchi previsti dal d.lgs. 1 settembre 1993, n. 385. Fu altresì prevista l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme dovute in ragione dell'accertamento con adesione (art. 83, comma 18, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, conv., con modif., dalla l. 6 agosto 2008, n. 133).

All'interno del d.lgs. n. 218 del 1997 fu poi inserito, dal citato d.l. n. 112 del 2008, l'art. 5-*bis*, in tema di accertamento con adesione al processo verbale di constatazione, successivamente abrogato, dall'art. 1, comma 637, lett. *c*), n. 2), della l. 23 dicembre 2014, n. 190, pur continuando ad

applicarsi la relativa disciplina per i verbali di constatazione consegnati entro il 31 dicembre 2015.

Ulteriori interventi normativi si sono susseguiti sino all'ultimo del 2017.

In particolare, per le sanzioni per violazioni dei tributi oggetto di adesione, a decorrere dal 1° febbraio 2011, fu prevista l'applicazione nella misura di un terzo del minimo (in luogo della precedente misura di un quarto), in forza dell'art. 1, comma 18, lett. *a*) e *b*), della l. 13 dicembre 2010, n. 220, mentre per le adesioni perfezionate dal 7 luglio 2010 il pagamento rateale delle somme liquidate con l'atto di adesione non fu più subordinato alla prestazione di alcuna garanzia (ex art. 23, commi 17, 18 e 20 del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv., con modif., dalla l. 15 luglio 2011, n. 111).

Con l'art. 25 d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, fu altresì previsto il diritto del contribuente di chiedere la deduzione delle perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento dai maggiori imponibili accertati, mentre in forza dell'art. 7-*quater*, comma 18, del d.l. 22 ottobre 2016, n. 197 (introdotto, in sede di conversione, dalla l. 1° dicembre 2016, n. 225) i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione «si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale».

In forza dell'art. 1-*bis* del d.l. 24 aprile 2017, conv., con modif., in l. 21 giugno 2017, n. 96, l'accertamento con adesione è infine divenuto compatibile con la «procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata», ancorché con adattamenti normativamente previsti. Nel caso di costatazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (ai sensi e per gli effetti dell'art. 1-*bis* cit.), per i periodi di imposta per i quali siano scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate difatti invita il contribuente a definire, in contraddittorio, i debiti della stabile organizzazione ex art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 218 del 1997. All'esito della definizione della procedura di accertamento in oggetto, mediante versamento delle somme dovute ex art. 8 del citato d.lgs. n. 218 del 1997 (ancorché con riduzione a tre del numero di rate), le relative sanzioni amministrative di cui all'art. 2, comma 5, del medesimo decreto, sono ridotte alla metà, ed alla completa estinzione del relativo debito tributario (compresi interessi e sanzioni amministrative) consegue infine la non punibilità per il reato di cui all'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Questi ultimi effetti non si realizzano però in caso di mancata sottoscrizione dell'accertamento con adesione ovvero di omesso o parziale versamento delle somme dovute.

Nel 2019, con l'art. 4-*octies* introdotto nel d.l. 30 aprile 2019, n. 34, in sede di conversione (ad opera della l. 28 giugno 2019, n. 58), è stato

disciplinato l'«obbligo di invito al contraddittorio», con disposizioni che trovano applicazione con riferimento agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020. È stato in particolare introdotto nell'art. 5 del d.lgs. n. 218 del 1997 il comma 3-*bis*, in forza del quale, in deroga al termine ordinario, qualora tra la data di comparizione (di cui al comma 1, lett. *b*, dello stesso art. 5) e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni. Oltre alla modifica del successivo art. 6, comma 2 (nel quale il riferimento non è più al precedente art. 5 bensì ai precedenti artt. 5 e 5-ter), l'art. 4-*octies* del d.l. n. 34 del 2019 ha poi introdotto nel d.lgs. n. 218 del 1997 l'art. 5-*ter*, disciplinante proprio l'«invito obbligatorio» (al contraddittorio).

3. Ambito di applicazione.

Il d.lgs. n. 218 del 1997, al fine di prevenire il contenzioso, ha generalizzato la portata dell'istituto in esame in termini oggettivi e soggettivi.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, di tale decreto, possono essere definiti con adesione del contribuente, secondo le disposizioni del d.lgs. n. 218, l'accertamento delle imposte sui redditi e sull'IVA. Con la precisazione che la definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l'IVA, relativamente a fattispecie per essa rilevanti, potendo altresì formare oggetto della definizione anche le fattispecie rilevanti ai soli fini dell'IVA (art. 2, comma 1) nonché la determinazione sintetica del reddito complessivo netto, così come precisa il successivo art. 2, comma 2, che (al comma 7) estende le sue stessa disposizioni anche ai sostituti d'imposta, in quanto compatibili.

L'accertamento di cui innanzi trova applicazione altresì, ex art. 1, comma 2, del citato d.lgs. n. 218 del 1997, con adesione anche di uno solo degli obbligati, con riferimento alle altre imposte indirette, diverse dall'IVA, quali: l'imposta sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale.

Relativamente alle «altre imposte indirette», cioè quelle diverse dall'IVA, la definizione mediante accertamento con adesione ha normativamente effetto relativamente ai beni ed ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia, o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione, con esclusione di adesioni parziali riguardanti singoli beni o diritti contenuti nello stesso atto, denuncia o dichiarazione ed il valore definitivo vincola l'Ufficio, limitatamente ai detti tributi, ad ogni ulteriore effetto. Nel caso in cui un atto contenga più disposizioni non derivanti

necessariamente le une dalle altre, per loro intrinseca natura, ciascuna costituisce comunque oggetto di definizione come se fosse un atto distinto, nel caso di soggezione ad autonoma imposizione (art. 3, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 218 del 1997).

L'ambito di applicazione dell'istituto in esame, in relazione alla natura dei tributi, è delineato dall'art. 1 del d.lgs. n. 218 del 1997 ma con estensione ai tributi locali, in forza di quanto previsto dall'art. 59 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e dalla l. 27 dicembre 1997, n. 449.

Il procedimento per irrogazione delle sanzioni è invece del tutto autonomo rispetto al procedimento di accertamento dei tributi ed è soggetto unicamente all'applicazione degli artt. 16-18 del d.lgs. n. 472 del 1997. Ne consegue, per **Sez. 5, n. 20864/2020, Nonno, Rv. 659048-01,** che l'istituto dell'accertamento con adesione di cui al d.lgs. n. 218 del 1997 non trova applicazione nel caso di atto di contestazione delle sanzioni, anche se emesso contestualmente ad un avviso di accertamento relativo ai tributi cui le sanzioni si riferiscano, sicché l'eventuale proposizione dell'istanza non sospende il termine per la sua impugnazione.

La disciplina in esame, e quindi anche la sospensione del termine di impugnazione ex art. 6, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, opera solo ove l'istanza di accertamento con adesione sia presentata nei confronti di un atto accertativo e non anche a seguito di liquidazione ex art. 36 bis, d.P.R. n. 600 del 1973, non essendo questa fondata su una ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione, ma su un mero controllo formale effettuato con procedure automatizzate (**Sez. 5, n. 18397/2020, Nicastro, Rv. 658869-01**).

Con riferimento al reddito d'impresa, ha chiarito **Sez. 5, n. 20200/2020, Di Marzio, Rv. 658933-01**, l'accertamento con adesione concluso nei confronti di una società di persone, diversamente dall'accertamento tributario sottoposto al vaglio giurisdizionale, non si estende automaticamente all'accertamento consequenziale nei confronti dei soci (nella specie, divenuto inoppugnabile quanto al maggior reddito conseguito personalmente dal contribuente), in difetto di un'espressa previsione legislativa e stante la finalità della procedura stragiudiziale, volta ad evitare il contenzioso mediante strumenti equitativi che importano una riduzione degli importi altrimenti dovuti.

Sulla scia del precedente costituito da Sez. 5, n. 16705/2007, Napoletano, Rv. 599867-01, **Sez. 5, n. 12305/2020, Mondini, Rv. 657985-02,** con specifico riferimento all'istituto in esame ma come disciplinato antecedentemente al 1997, ha ribadito che i criteri per la determinazione del valore di avviamento di un'azienda, fissati dall'art. 2 del regolamento reso col d.P.R. n. 460 del 1996, per l'attuazione dell'accertamento con adesione di cui al d.l. n. 564 del 1994 (conv. in l. n.

656 del 1994) hanno la funzione di fornire indicazioni minime cui l'Amministrazione finanziaria deve attenersi nella procedura transattiva che conduce ad un accertamento con adesione. Se, infatti, è possibile che tale accertamento si realizzi per valori superiori a quelli indicati dall'art. 2 cit. è comunque ovvio che il contribuente vi aderisca quando esso si attesti su un importo inferiore a quello che potrebbe legittimamente emergere con autonomo accertamento ordinario e nel successivo contenzioso. Pertanto, se ai detti criteri può attribuirsi un qualche rilievo indiziario esso è nel senso che il valore effettivo non è inferiore a quello cui si perviene mediante la loro applicazione, con la conseguenza che l'Amministrazione non è tenuta a spiegare i motivi per cui ritiene incongrui nella specie i criteri in questione ma deve solo fornire gli elementi indiziari sufficienti a giustificare il proprio assunto. Proprio in applicazione del detto principio la citata statuizione ha ritenuto legittima la stima dell'avviamento compiuta dall'Ufficio utilizzando come parametro di base il canone di affitto.

4. L'effetto della non impugnabilità dell'accertamento (anche con riferimento alle istanze di rimborso).

Ai sensi degli artt. 2, comma 3, e 3, comma 4, del d.lgs. n. 218 del 1997, rispettivamente per le imposte dirette e per l'IVA e per le altre imposte indirette, l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio, fatto salvo, limitatamente alle imposte di cui all'art. 2 cit., l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice (nelle ipotesi indicate nel comma 4 dell'art. cit.).

La definizione dell'accertamento con adesione su istanza del contribuente determina quindi l'intangibilità della pretesa erariale oggetto del "concordato" intervenuto tra le parti, sicché, ha chiarito Sez. 6-5, n. 20577/2019, Luciotti, Rv. 654970-01, risulta normativamente esclusa per il contribuente la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della "transazione", il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato.

Muovendo da quanto innanzi, la citata S.C. ha annullato la decisione impugnata che, in un giudizio avente ad oggetto ricorso avverso una cartella di pagamento scaturente da verbale di accertamento con adesione proposto da socio accomandante di una s.a.s., aveva omesso di valutare la rilevanza dell'intervenuta adesione all'accertamento da parte del socio ricorrente.

Fermo il principio generale in virtù del quale la definizione dell'accertamento con adesione su istanza del contribuente determina l'intangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato intervenuto tra

le parti, con la conseguente inammissibilità del ricorso volto a contestare il relativo atto, deve tuttavia ammettersi l'impugnabilità dell'atto di definizione quando non vi sia corrispondenza tra gli importi in esso contenuti e quelli indicati nel processo verbale di contestazione al quale egli aveva aderito, atteso che, diversamente, verrebbero limitati i diritti del contribuente sanciti dall'art. 24 Cost., tenuto conto, peraltro, che l'art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992 si deve interpretare estensivamente, identificandosi tra gli atti impugnabili tutti quelli che, a prescindere dal loro nome, avanzino una pretesa tributaria nei confronti del contribuente (**Sez. 6-5, n. 04566/2020, Crolla, Rv. 657314-01**).

Sulla questione dell'intangibilità di cui innanzi, la Corte di legittimità era già stata chiamata a risolvere la problematica del se, in caso di accertamento con adesione, con definizione perfezionata mediante il versamento delle somme dovute, ex artt. 8 e 9 del d.lgs. n. 218 del 1997, il contribuente conservi la facoltà di proporre istanza di rimborso di quanto a suo avviso versato in eccesso per un errore che avrebbe viziato (ex art. 1427 c.c.) la volontà manifestata con l'istanza di adesione e la successiva sottoscrizione dell'atto (se ritenuto di natura negoziale).

A riguardo, **Sez. 5, n. 26109/2020, Guida, Rv. 659876-02**, confermando un orientamento già affermato in sede di legittimità, ha fornito risposta negativa, non essendo l'accertamento con adesione soggetto ad impugnazione, in forza dei citati artt. 2 e 3. Il fatto che sia preclusa ogni impugnazione, per ogni causa, necessariamente comporta l'ovvia conseguenza dell'improponibilità di istanze di rimborso di quanto versato a perfezionamento dell'accordo, le quali non costituirebbero altro che una surrettizia forma di impugnazione di quest'ultimo, che deve ritenersi intangibile, in conformità alla *ratio* dell'istituto, connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico all'immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo. Con detta istanza si finirebbe infatti col mettere in discussione la sussistenza o la misura dell'obbligazione fiscale interessata dall'intervenuta adesione, laddove le relative somme, una volta versate, non possono più essere messe in discussione attraverso richieste di rimborso, con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso (conf., *ex plurimis*, Sez. 5, n. 13129/2018, De Masi, Rv. 648473-01; Sez. 5, n. 20732/2010, Virgilio, Rv. 614691-01).

5. L'istanza del contribuente: la sospensione del termine per impugnare ed il contraddittorio endoprocedimentale.

Il contribuente nei confronti del quale siano stati effettuati accessi, ispezioni e verifiche finalizzati all'accertamento dell'imposta sui redditi o dell'IVA, può chiedere all'Ufficio la formulazione della proposta di

accertamento ai fini dell'eventuale definizione con le forme del procedimento in esame (art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 218 del 1997).

Anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi al giudice tributario, può altresì chiederne la definizione con le forme dell'accertamento con adesione il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito di definizione mediante adesione (art. 6, comma 2, del medesimo decreto).

L'istanza di definizione con le forme dell'accertamento con adesione, *ex lege*, sospende, per un periodo di novanta giorni, il termine di decadenza previsto per l'impugnazione dell'avviso di accertamento o di rettifica e quello per il pagamento dell'IVA accertata. L'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'Ufficio può invece essere effettuata, sempre che ne ricorrano i relativi presupposti, solo successivamente alla scadenza del detto termine di sospensione. Tanto statuisce il comma 3 dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, il quale prosegue prevedendo che l'impugnazione dell'atto comporti rinuncia all'istanza di definizione con le forme dell'accertamento con adesione.

Attivata la procedura di cui all'indicato art. 6, comma 2, entro quindici giorni l'Ufficio formula al contribuente l'invito a comparire ed all'atto del perfezionamento della definizione l'avviso di accertamento o di rettifica originario perde efficacia (art. 6, comma 4, del d.lgs. n. 218). Analogamente, circa l'invito a comparire dispone poi l'art. 12 del medesimo decreto con riferimento all'istanza del contribuente di accertamento con adesione con riferimento ad imposte diverse da quelle sui redditi e dell'IVA.

L'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci, comporta, in tema di contenzioso tributario, l'estensione del contraddittorio processuale a tutti i soci ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 ma non anche di quello endoprocedimentale, per il quale non sussiste un litisconsorzio necessario analogo a quello processuale.

Ne consegue, per **Sez. 6-5, n. 14227/2020, Conti, Rv. 658526-01,** che la proposizione tempestiva dell'istanza di adesione da parte del singolo socio, al quale sia stato notificato l'accertamento riguardante la società, non è idonea a rimettere in termini quest'ultima rispetto all'istanza di adesione dalla stessa non tempestivamente formulata, determinando la definitività dell'accertamento, diversamente da quanto accade invece in caso di tempestiva istanza di adesione proposta dal socio con riguardo al reddito di partecipazione allo stesso imputato per trasparenza, avendo egli, in tal caso, autonomo interesse ad attivare tale modalità alternativa di possibile definizione del contenzioso tributario, ancorché la società non si sia avvalsa della medesima opzione quanto al reddito ad essa contestato.

6. La produzione degli effetti.

Entro venti giorni dalla redazione dell'accordo di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 218 del 1997, deve essere eseguito, ai fini del perfezionamento della procedura di definizione, il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione ovvero, in caso di versamento rateale, il versamento della prima rata (art. 8, commi 1 e 2, d.lgs. cit.). Entro i successivi dieci giorni il contribuente è tenuto a far pervenire la quietanza dell'avvenuto pagamento all'Ufficio, il quale gli rilascia quietanza dell'avvenuto pagamento oltre che copia dell'atto di accertamento con adesione (comma 3 dell'art. 8 cit.).

Circa il perfezionamento della procedura *de qua,* **Sez. 5, n. 25115/2020, Triscari, Rv. 659500-01**, ha ribadito il consolidato orientamento per il quale il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia (fino a quando normativamente richiesta) non costituiscono una semplice modalità di esecuzione della procedura ma un presupposto fondamentale e imprescindibile di efficacia della stessa, completandosi in tal modo la fattispecie del concordato; conseguentemente, quando essi difettino, la procedura del concordato con adesione non si perfeziona e la pretesa tributaria permane nella sua integrità (in senso conforme anche Sez. 5, n. 02161/2019, Dell'Orfano, Rv. 652270-01, e Sez. 5, n. 26681/2009, Carleo, Rv. 610861-01).

L'art. 23, commi 17 e 18, d.l. n. 98 del 2011, conv., con modif., in l. n. 111 del 2011, però, nel modificare la disciplina di cui agli artt. 8 e 9 d.lgs. n. 218 del 1997, ha eliminato l'obbligo di prestare la garanzia fideiussoria, nel caso di somme dovute, per effetto dell'accertamento con adesione, con versamento rateale e per importi superiori a cinquantamila euro, solo dalla data della sua entrata in vigore. Ne consegue, per **Sez. 5, n. 16646/2020, Triscari, Rv. 658668-01**, che, per il periodo anteriore, ove non sia stata versata, nei termini previsti, la prima rata e sia stata omessa la richiesta fideiussione, la procedura adesiva, in difetto di detti presupposti imprescindibili, non può dirsi perfezionata, con conseguente legittima iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto permanendo, nella sua integrità, l'originaria pretesa tributaria.

Quanto agli effetti, invece, l'accertamento con adesione da parte dell'ex socio e liquidatore di società di capitali già estinta e cancellata dal registro delle imprese in epoca anteriore all'emanazione dell'atto impositivo è valido ed efficace e determina l'intangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato tra le parti, risultando conseguentemente esclusa per il contribuente la possibilità di impugnare tale accordo o l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia ma solo a garanzia del Fisco, fino all'integrale pagamento dell'obbligazione

scaturente dal concordato (**Sez. 5, n. 26109/2020, Mondini, Rv. 669876-01**).

Il venditore che abbia invece pagato l'imposta integrativa di registro a seguito di concordato fiscale concluso con l'Amministrazione, senza coinvolgere nel procedimento di accertamento con adesione l'acquirente, non ha azione di regresso verso quest'ultimo, il cui diritto postula, ai sensi degli artt. 1299 e 1203, n. 3), c.c., l'adempimento di un'obbligazione del terzo, la cui esistenza ed entità siano divenute certe per fatti o atti giuridici opponibili a questi.

Nei termini di cui innanzi si è sostanzialmente espressa **Sez. 5, n. 00551/2020, Balsamo, Rv. 656735-01** (conforme a Sez. 3, n. 9859/2014, Rubino, Rv. 630764-01) in fattispecie relativa a trasferimento immobiliare di area edificabile inserita nell'ambito di un accordo urbanistico con il Comune, con riconoscimento al contribuente, in luogo dell'indennità di esproprio dovuta per la realizzazione di opere pubbliche, di volumetrie sulle residue porzioni di sua proprietà.

CAPITOLO VII

RISCOSSIONE

(di Milena d'Oriano – Stefano Pepe)[2]

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Attività di riscossione mediante ruolo - 2.1 Ruolo ed estratto del ruolo e tutela giurisdizionale del contribuente - 2.2 La decadenza dal potere di riscossione - 2.3 Le diverse forme di riscossione coattiva, questioni processuali - 3. La cartella di pagamento. - 3.1. Contenuto. - 3.2. Notificazione - 3.3. La decadenza ex art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 - 4. L'avviso di intimazione - 5. Il preavviso di fermo amministrativo - 6. L'iscrizione ipotecaria.

1. Premessa.

La riscossione è la fase finalizzata a consentire all'Erario di incassare i tributi e soggiace al principio di tipicità, in quanto gli obblighi di versamento in capo ai contribuenti ed i poteri di riscossione da parte dell'Amministrazione finanziaria, seguono procedure stabilite dalla legge.

Ciò si correla all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria che, pertanto, non può estinguersi, ad esempio, per novazione o per remissione di debito, mentre l'estinzione per compensazione è contemplata dalla legge solo in fattispecie di carattere eccezionale.

Fatte tali necessarie premesse, in materia di riscossione, la fonte normativa principale è costituita dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), che prevede vari tipi di riscossione.

Il primo è la riscossione spontanea, che si realizza mediante versamento diretto di quanto dovuto da parte del contribuente. Nell'ambito di tale forma di riscossione rientra, in primo luogo, la ritenuta diretta, prevista dall'art. 2 del d.P.R. cit., ossia quella effettuata alla fonte, a titolo di acconto o di imposta, dalla P.A. quando corrisponde compensi ad un contribuente (ad esempio, a titolo di stipendio).

Il secondo tipo di riscossione è la ritenuta ordinaria, che si ricollega al fenomeno della «sostituzione» di cui all'art. 64 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: in questo caso il sostituto d'imposta non coincide con il soggetto creditore dell'imposta (lo Stato) sicché, una volta effettuata la ritenuta sulla somma versata al sostituito, egli è tenuto a versare la ritenuta stessa all'Erario.

Il terzo tipo di riscossione è il versamento diretto, consistente nel pagamento dell'imposta, da parte del contribuente o del sostituto,

[2] Stefano Pepe è autore dei §§ 1, 2 e 3, Milena d'Oriano dei §§ 4, 5, 6 e 7.

all'Agente della riscossione o alla Tesoreria provinciale dello Stato in ragione di un obbligo di legge. Tale forma di riscossione trova applicazione, tra l'altro, per i versamenti degli acconti e dei saldi delle imposte sui redditi indicate nella dichiarazione, delle relative addizionali e dell'IRAP, per i versamenti periodici e a saldo dell'IVA e per le ritenute, cosiddette ordinarie, operate dai sostituti d'imposta.

Distinta forma di riscossione è quella che avviene sulla base di atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, ovvero la cd. riscossione mediante ruoli (cfr. artt. 10 e seguenti d.pr. n. 602 del 1973). Le iscrizioni a ruolo presuppongono un titolo che le giustifichi, quali: l'avviso di accertamento (nelle ipotesi diverse da quelle di seguito indicate in cui esso non è esecutivo), la dichiarazione del contribuente, il provvedimento sanzionatorio.

Le ipotesi di iscrizione a ruolo sono: il mancato versamento da parte del contribuente delle somme dovute in conseguenza della notifica dell'atto impositivo; a seguito di controlli formali dai quali risulta una somma maggiore da pagare; quando ci sono imposte da riscuotere su redditi soggetti a tassazione separata.

Con riferimento a tale forma di riscossione, occorre considerare che l'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122, ai fini della concentrazione della riscossione nell'accertamento, ha previsto che l'avviso di accertamento in materia di imposte dirette, IVA e IRAP ed il connesso provvedimento di irrogazione di sanzioni costituiscono titoli per l'esecuzione forzata in luogo della cartella di pagamento, con il risultato del venir meno, in tali ipotesi, del ruolo.

Per altro verso, il d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv. in l. 1° dicembre 2016, n. 225, che disciplina le modalità di gestione del servizio di riscossione, ha previsto la soppressione, dal 1° luglio 2017, di Equitalia, sostituita da Agenzia delle entrate-Riscossione, apposita sezione dell'Agenzia delle entrate.

Sul punto, la Corte di legittimità ha chiarito che la successione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione nei rapporti, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia costituisce una successione ex art. 111 c.p.c., e non ai sensi dell'art. 110 c.p.c., poiché, in ragione del «*venir meno*» della parte, è stato normativamente individuato un soggetto giuridico destinatario del trasferimento delle funzioni precedentemente attribuite alla stessa, sicché i giudizi pendenti proseguono regolarmente, con il subentro del successore, senza necessità di interruzione (Sez. 5, n. 15869/2018, Castorina, Rv. 649219-01). In altra pronuncia (Sez. 5, n. 28741/2018, Stalla, Rv. 651604-02), la Corte di cassazione ha dichiarato invalido l'atto di costituzione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione avvenuta con nomina di difensore diverso dall'Avvocatura di Stato. Nella

sentenza si è, infatti, affermato il principio secondo cui l'Agenzia delle entrate-Riscossione, quale successore *ope legis* di Equitalia, ex art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016, ove si costituisca formalmente in giudizio in un nuovo processo come in uno già pendente alla data della propria istituzione, deve avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato a pena di nullità del mandato difensivo, salvo che alleghi le fonti del potere di rappresentanza ed assistenza dell'avvocato del libero foro prescelto, fonti che devono essere congiuntamente individuate sia in un atto organizzativo generale contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati del libero foro, sia in un'apposita delibera, da sottoporre agli organi di vigilanza, la quale indichi le ragioni che, nel caso concreto, giustificano tale ricorso alternativo ai sensi dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933.

2. Attività di riscossione mediante ruolo.

Nell'ipotesi in cui l'adempimento del credito impositivo non avvenga in modo spontaneo, l'Amministrazione finanziaria può portare ad esecuzione lo stesso mediante:

- le forme della esecuzione forzata nei casi in cui l'avviso di accertamento costituisce titolo esecutivo;
- l'iscrizione a ruolo del credito tributario (conseguente da dichiarazione o avviso di accertamento non esecutivo) e successiva notifica della cartella esattoriale (che costituisce titolo esecutivo).

Il documento che viene prodotto dall'Amministrazione finanziaria, per il tramite del concessionario di riscossione, a supporto dell'istanza di riscossione viene definito ruolo. Il ruolo è oggi lo strumento principale per la riscossione coattiva delle entrate dello Stato e degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici.

La normativa di riferimento si rinviene nel (d.P.R. n. 602 del 1973 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dal d.lgs., n. 46 del 1999 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della L. 28 settembre 1998, n. 337).

In particolare, con il termine «*ruolo*» ed «*estratto di ruolo*» si indicano due documenti tra loro differenti da un punto di vista sostanziale.

Il ruolo è espressamente previsto dall'art. 10, lett. b), del d.P.R. n. 602 del 1973: esso è «*l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario*», laddove il successivo art. 11 sancisce che «*nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi*», precisando l'art. 12, che l'ufficio competente *«forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi l'ambito territoriale i il ruolo si riferisce*».

Nel ruolo devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione; «*il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell' ufficio o da un suo delegato" e "con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo*», cioè costituisce titolo esecutivo.

Dai riprodotti dati normativi discende che il "ruolo" è un atto amministrativo impositivo (fiscale, contributivo o di riscossione di altre entrate allorché sia previsto come strumento di riscossione coattiva delle stesse) proprio ed esclusivo dell' "ufficio competente" (cioè dell'ente creditore impositore), quindi "atto" che, siccome espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi tipico sia quanto alla forma che quanto al contenuto sostanziale (cfr. le norme sopra richiamate laddove si precisa che esso deve indicare le "somme dovute" in "riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento" o, "in mancanza" di questo, la "motivazione" del debito).

In quanto titolo esecutivo, il ruolo sottoscritto dal capo dell'ufficio o da un suo delegato, *ex* art. 24 d.P.R. n. 602 del 1973, viene consegnato «*al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce*», esso pertanto non solo è atto proprio ed esclusivo dell'ente impositore (mai del concessionario della riscossione), ma, nella progressione dell'iter amministrativo di imposizione e riscossione, precede ogni attività del concessionario, della quale costituisce presupposto indefettibile.

Il concessionario della riscossione, a sua volta, in forza del ruolo ricevuto, redige «*in conformità al modello approvato*» (oggi dall'Agenzia delle Entrate) «*la cartella di pagamento*» (che, per il secondo comma dell'art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973, «*contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata*») e provvede (ai sensi del successivo art. 26) alla «*notificazione della cartella di pagamento*» al debitore.

L'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 elenca espressamente tra gli "atti impugnabili" (quindi da impugnare necessariamente per evitare la cristallizzazione irreversibile di quel determinato momento del complessivo iter di imposizione e/o riscossione), alla lett. d) del primo comma, «*il ruolo e la cartella di pagamento*», mentre la seconda parte del primo comma dell'art. 21 del medesimo d.lgs. n. 546 dispone espressamente che «*la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo*».

Da tali disposizioni si evince pertanto che: il ruolo è atto che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della cartella di pagamento; è atto impugnabile; il termine iniziale per calcolare

i sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato (fissati a espressa "pena di inammissibilità" dalla prima parte del medesimo art. 21 per l'impugnazione di qualsiasi atto impugnabile) coincide con quello della notificazione della cartella di pagamento; entro il suddetto termine pertanto il debitore, giusta i principi generali, a seconda del suo interesse, può impugnare entrambi gli atti ("ruolo" e "cartella di pagamento") contemporaneamente ovvero anche solo uno dei due che ritenga viziato, con l'ovvio corollario che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti e quindi che la nullità della cartella di pagamento non comporta necessariamente quella del ruolo mentre la nullità del ruolo determina necessariamente la nullità anche della cartella, questa essendo giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, "dipendente" dallo stesso.

Per quanto attiene all'ambito di operatività della riscossione mediante ruolo, l'art. 17 del d.lgs. n. 46 del 1999 dispone che «*1. Salvo quanto previsto dal comma 2, si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici. 2. Può essere effettuata mediante ruolo affidato ai concessionari la riscossione coattiva delle entrate delle regioni, delle province, anche autonome, dei comuni e degli altri enti locali, nonché quella della tariffa di cui all'articolo 156 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152. 3. Continua comunque ad effettuarsi mediante ruolo la riscossione delle entrate già riscosse con tale sistema in base alle disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto. 3-bis. Il Ministro dell'economia e delle finanze può autorizzare la riscossione coattiva mediante ruolo di specifiche tipologie di crediti delle società per azioni a partecipazione pubblica, previa valutazione della rilevanza pubblica di tali crediti. 3-ter. In caso di emanazione dell'autorizzazione di cui al comma 3-bis, la società interessata procede all'iscrizione a ruolo dopo aver emesso, vidimato e reso esecutiva un'ingiunzione conforme all'articolo 2, primo comma, del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639*». *un'ingiunzione conforme all'articolo 2, primo comma, del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639*».

Nell'ambito della riscossione mediante ruolo, vanno distinti ruoli provvisori e definitivi. Con i primi viene iscritta parte delle somme dovute dal contribuente con i secondi la totalità delle imposte, sanzioni ed interessi dovuti. I ruoli provvisori si fondano su atti aventi natura precaria destinati ad essere confermati o annullati in tutto o in parte. Diversamente, i ruoli definitivi vengono formati nei casi in cui vi sia una sostanziale certezza in ordine alla sussistenza del credito dell'Amministrazione, come accade qualora il debito d'imposta risulti direttamente dalla dichiarazione del contribuente (dichiarazione dei redditi, sostituti d'imposta, IVA, ecc.) o da un avviso di accertamento divenuto definitivo, in quanto non impugnato entro i termini da parte del contribuente.

I ruoli provvisori, invece, sono formati, nelle ipotesi nelle quali il credito non possa ragionevolmente ritenersi consolidato, in presenza di avvisi di accertamento impugnati dal contribuente e non ancora definiti con sentenza passata in giudicato.

In virtù dell'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973, i tributi corrispondenti agli imponibili accertati ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi (ma non le sanzioni), sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli importi corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati. L'art. 15, dunque, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione a ruolo in base ad accertamenti non definitivi, consente la riscossione del tributo - nella misura di un terzo della sorte capitale - nella c.d. fase amministrativa, mentre l'art. 68 d.lgs. n. 546 del 1992 regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario.

È evidente la natura cautelare di tali disposizioni volte a garantire l'Erario, nel caso di pericolo di mancata riscossione delle imposte, di poter azionare il relativo potere anche in pendenza di un contenzioso circa la loro effettiva debenza.

Il legislatore ha, poi, previsto i "ruoli straordinari" formati dall'Amministrazione finanziaria ogni qual volta sussista fondato pericolo per la riscossione. L'art. 15-bis del d.P.R. n. 602 del 1973 dispone che in deroga all'art. 15 (iscrizione a titolo provvisorio), nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo. Ai sensi dell'art. 11, comma 3, dello stesso decreto, l'iscrizione nei ruoli straordinari avviene quando vi è fondato pericolo per la riscossione. L'iscrizione nei ruoli straordinari è, dunque, un'attività finalizzata a tutelare il credito erariale e si pone quale attività di tipo eccezionale rispetto alla normale iscrizione a titolo provvisorio (articolo 15) delle somme in base ad accertamenti non definitivi.

2.1 Ruolo ed estratto del ruolo e tutela giurisdizionale del contribuente.

Il "documento" denominato "estratto di ruolo", tale indicato dallo stesso concessionario che lo rilascia, non è, diversamente dal ruolo, previsto da nessuna disposizione normativa. Esso - che viene formato (quindi consegnato) soltanto su richiesta del debitore - costituisce un elaborato informatico formato dell'esattore sostanzialmente contenente gli elementi della cartella, quindi ,anche gli elementi del ruolo afferente quella cartella (resta sempre) solo un "documento" (un "elaborato informatico ... contenente gli ... elementi della cartella, quindi unicamente gli elementi di un atto impositivo formato dal concessionario della

riscossione, che non contiene (né, per sua natura, può contenere) nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta (per tale distinzione v. Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01). Da quanto sopra discende, per come affermato dalla riportata pronuncia, l'inidoneità dell'estratto di ruolo a contenere qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva, diretta o indiretta (essendo, peraltro, l'esattore carente del relativo potere). Ciò comporta indiscutibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale, innanzitutto per la assoluta mancanza di interesse (*ex* art. 100 c.p.c.) del debitore a richiedere ed ottenere il suo annullamento giurisdizionale, non avendo infatti alcun senso l'eliminazione dal mondo giuridico del solo documento, senza incidere su quanto in esso rappresentato.

Sez. 6 - 5, n. 21289/2020, Luciotti, Rv. 659353 - 01 - nel riportare i principi sopra indicati che avevano portato le Sezioni unite ad affermare che il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale - a causa dell'invalidità della relativa notifica - sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione - ha affermato che per le stesse ragioni «*è inammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo riportante il credito erariale trasfuso in cartella di pagamento precedentemente notificata da parte del debitore che chieda procedersi ad accertamento negativo, giacché, altrimenti, si produrrebbe l'effetto distorto di rimettere in termini il contribuente consentendogli di opporre una cartella già nota nella sua esistenza e nel suo contenuto per effetto di regolare notificazione*».

Sez. 6-3, n. 11028/2018, Rubino, Rv. 648806-01 ha evidenziato che l'estratto di ruolo è la fedele riproduzione della parte del ruolo relativa alla o alle pretese creditorie azionate con la cartella esattoriale e deve contenere tutti gli elementi essenziali per identificare la persona del debitore, la causa e l'ammontare della pretesa creditoria, sicché esso costituisce prova idonea dell'entità e della natura del credito portato dalla cartella esattoriale anche ai fini della verifica della natura tributaria o meno del credito azionato e, quindi, della verifica della giurisdizione del giudice adito.

Sez. 1, n. 16112/2019, Fidanzia, Rv. 654628-01, ha affermato il principio secondo il quale il concessionario del servizio di riscossione dei tributi può domandare l'ammissione al passivo dei crediti tributari maturati nei confronti del fallito sulla base del ruolo, senza che occorra anche la previa notificazione della cartella esattoriale, ed anzi sulla base del solo estratto, in ragione del processo di informatizzazione dell'Amministrazione finanziaria che, comportando la smaterializzazione del ruolo, rende indisponibile un documento cartaceo, imponendone la sostituzione con una stampa dei dati riguardanti la partita da riscuotere; ne consegue che, stante il disposto dell'art. 23 del d.lgs. n. 82 del 2005 modificato dall'art. 16, comma 1, del d.lgs. n. 235 del 2010, gli estratti del ruolo, consistenti in copie operate su supporto analogico di un documento

informatico, formate nell'osservanza delle regole tecniche che presiedono alla trasmissione dei dati dall'ente creditore al concessionario, hanno piena efficacia probatoria ove il curatore non contesti la loro conformità all'originale.

2.2 La decadenza dal potere di riscossione.

Il d.P.R. cit. prevedeva all'art. 17 il termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo.

Tale norma, tuttavia, per ragioni sistematiche è stata abrogata nell'ambito dell'intervento normativo volto al riordino della disciplina relativa ai tempi di notifica delle cartelle esattoriali. In particolare, per uniformare il sistema di riscossione mediante ruolo delle imposte sui redditi e dell'IVA, il legislatore, con d.l. n. 106 del 2005 conv. in l. n. 156 del 2005 ha modificato l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 e abrogato l'art. 17; l'abrogazione che si è resa necessaria per garantire il contribuente attraverso l'individuazione di tempi certi nell'azione di recupero del credito tributario, così da scongiurare i danni derivanti da un'eccessiva durata dell'azione di riscossione.

Con riferimento all'intervenuta novella, **Sez. 5, n. 14850/2020, Nocella, Rv. 658345 – 01** ha affermato che in tema di processo tributario, allorché il contribuente eccepisca in primo grado la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di iscrizione a ruolo *ex* art. 17 d.P.R. n. 602 del 1973, il giudice di appello che accerti e dichiari la tardività della notifica della cartella esattoriale per violazione del termine di cui all'art. 1, comma 5 bis, del d.l. n. 106 del 2005, conv., con modif., in l. n. 156 del 2005, non rileva d'ufficio un'eccezione non proposta, ma si limita a qualificare in termini giuridici diversi la già formulata deduzione di decadenza. In particolare, la norma sopra indicata prevede che «*Al fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari, la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza: a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1º gennaio 2004; b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; c) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001*».

In tema di decadenza dal potere di riscossione **Sez. 6 - 5, n. 12740/2020, Crolla, Rv. 658066 - 01** ha affermato il principio secondo cui per l'IRPEF, IVA, IRAP ed imposta di registro, il credito erariale per la loro riscossione si prescrive nell'ordinario termine decennale assumendo

rilievo, quanto all'imposta di registro, l'espresso disposto di cui all'art. 78 del d.P.R. n. 131 del 1986 e, quanto alle altre imposte dirette, l'assenza di un'espressa previsione, con conseguente applicabilità dell'art. 2946 c.c., non potendosi applicarsi l'estinzione per decorso quinquennale prevista dall'art. 2948, comma 1, n. 4, c.c. "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi", in quanto l'obbligazione tributaria, pur consistendo in una prestazione a cadenza annuale, ha carattere autonomo ed unitario ed il pagamento non è mai legato ai precedenti bensì risente di nuove ed autonome valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi.

Quanto all'individuazione del *dies a quo* dal quale fare decorrere il termine entro cui l'Amministrazione finanziaria deve esercitare il potere di riscossione **Sez. 6 - 5, n. 8454/2020, Delli Priscoli, Rv. 657625 - 01,** seppure riferita all'INVIM, ha affermato che il termine di prescrizione decennale previsto dal combinato disposto dell'art. 31, comma 1, del d.P.R. n. 643 del 1972 e dell'art. 78 del d.P.R. n. 131 del 1986 o, per i casi di acquisto a titolo gratuito e di applicazione dell'imposta per decorso del decennio, dal combinato disposto dell'art. 31, comma 1, del d.P.R. n. 643 del 1972 e dell'art. 41, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990, in quanto riferito all'imposta "definitivamente accertata", inizia a decorrere dal giorno in cui questa diventa definitiva anche in seguito allo spirare del termine per proporre impugnazione avverso l'atto impositivo notificato al contribuente e non soltanto in conseguenza di una sentenza del giudice.

Sez. 5, n. 24892/2020, Lo Sardo, Rv. 659555 - 01, richiamando un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, ha, infatti, osservato che i termini previsti dall'art. 17 valgono solo con riferimento alle imposte dirette e non anche a quelle indirette, in quanto è stato abrogato l'unico riferimento che ciò consentiva di affermare per l'innanzi, vale a dire il titolo III del d.P.R. 28 n. 43 del 1988 cui rinvia(va) l'art. 41, comma 3, del d.lgs. n. 346 del 1990. In particolare, la Corte ha affermato il principio secondo cui «*Il sistema di riscossione mediante iscrizione a ruolo, nel cui ambito devono essere osservati i termini di decadenza di cui all'art. 17, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, "ratione temporis" vigente, si applica, dopo il 1° luglio 1999, alle sole imposte dirette, atteso che l'unico fondamento normativo della sua estensione alle imposte indirette era costituito dal titolo III del d.P.R. n. 43 del 1988, che è stato tuttavia abrogato dall'art. 68 del d.lgs. n. 113 del 1999, con la decorrenza sopra indicata. Pertanto, in caso di imposta di successione, la notifica della cartella di pagamento, che assolve alla sola funzione di mezzo di riscossione, non è soggetta a termini di decadenza, senza che ciò contrasti con l'esigenza, costituzionalmente inderogabile, di non lasciare troppo a lungo esposto il contribuente all'azione esecutiva del fisco, posto che detta esigenza rileva nei soli casi in cui la liquidazione dell'imposta debba avvenire esclusivamente a mezzo della cartella, ma non anche quando ciò avvenga*

mediante l'apposito avviso e sia l'attività di liquidazione ad essere soggetta a termini di decadenza, come stabilito, in materia, dall'art. 27 del d.lgs. n. 346 del 1990, che prevede un termine di decadenza biennale per la notifica dell'avviso di liquidazione, e dal successivo art. 41, che prevede la soggezione del credito da riscuotere, dopo la sua liquidazione, all'ordinaria prescrizione decennale».

Sez. 5, n. 15184/2020, Zoso, Rv. 658360 – 01 ha, con riferimento alle imposte indirette di registro e di INVIM, affermato che, in caso di sentenza, il credito erariale può essere riscosso nel termine decennale di prescrizione, decorrente dal passaggio in giudicato della sentenza, ai sensi dell'art. 78 del d.P.R. n. 131 del 1986, ove non sia necessaria alcuna ulteriore attività di determinazione dell'imposta per avere il giudice rigettato integralmente il ricorso del contribuente o, in caso di accoglimento parziale, provveduto alla relativa quantificazione, in quanto, da un lato, l'art. 17 (ora 25) del d.P.R. n. 602 del 1973, si riferisce ai soli crediti derivanti da atti divenuti definitivi per omessa impugnazione e, dall'altro, l'art. 76 dello stesso d.P.R. n. 131 del 1986, nel prevedere il termine triennale di decadenza dal passaggio in giudicato della sentenza, tende ad accelerare non l'attività di riscossione, ma quella ulteriore di determinazione dell'imposta ed ha, perciò, carattere residuale, concernendo la sola ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria debba procedere ad un ulteriore accertamento.

2.3 Le diverse forme di riscossione coattiva, questioni processuali.

Tra le varie questioni di natura processuali afferenti ai giudizi in materia di impugnazione di atti della riscossione, la Corte (**Sez. 5, n. 25519/2020, Antezza, Rv. 659645 - 01**) è stata investita della questione di giurisdizione in tema di controversia avente ad oggetto l'intimazione di pagamento dell'IVA su TIA. In proposito, i giudici di prima istanza avevano affermato la sussistenza del giudice tributario vertendosi in tema di imposte (TIA) e, pertanto, escludendo che nella specie sussistesse l'invocata giurisdizione del giudice ordinario. Diversamente la Corte con la sentenza indicata, in conformità della pronuncia di secondo grado, ha esteso alla fattispecie oggetto di scrutinio il principio già affermato da ripetuti arresti delle Sezioni unite (Sez. U, n. 2064/2011, Merone, Rv. 616311 - 01) secondo cui «*La controversia con cui un contribuente richiede ad una società concessionaria della riscossione dei tributi locali la restituzione della somma corrisposta, a titolo di IVA, in occasione del pagamento della Tariffa di igiene ambientale (TIA), spetta alla giurisdizione ordinaria, perchè soggetto passivo dell'imposta è esclusivamente colui che effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizi (quindi la società concessionaria) e la controversia in questione non ha ad oggetto un rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione, ma un rapporto di natura privatistica fra privati, che comporta un accertamento, meramente incidentale, in ordine*

alla debenza dell'imposta contestata». In sostanza, sempre per le Sezioni Unite in argomento, «*se manca un soggetto investito di potestas impositiva intesa in senso lato manca anche il rapporto tributario, cosi come se manca un provvedimento che sia espressione di tale potere non si configura la speciale lite tributaria che, per definizione, nasce dal contrasto rispetto ad una concreta ed autoritativa pretesa impositiva*».

Fatte tali premesse la Corte con la sentenza del 2020 afferma che il principio in materia di giurisdizione di cui ai citati arresti delle Sezioni Unite del 2011 e del 2017, benché enunciato con riferimento a controversia inerente la richiesta di restituzione di IVA su TIA rivolta (dal contribuente) al concessionario della riscossione dei tributi locali agente in rivalsa, è suscettibile di essere applicato, per medesimezza di ratio, anche alla presente controversia, inerente l'omesso versamento dell'IVA su TIA richiesta (al contribuente) dal concessionario in rivalsa. Ed invero, al pari della prima tipologia di controversia, difatti, anche la seconda ha ad oggetto la legittimità del diritto di rivalsa esercitato dal concessionario. Per tale controversia, al pari della prima, il fatto che il diritto alla rivalsa sia previsto da una norma tributaria non trasforma il rapporto tra soggetti privati in un rapporto tributario, di tipo pubblicistico, che implica invece l'esercizio del potere impositivo nell'ambito di un rapporto sussumibile allo schema potestà- soggezione. Nelle controversie come quella di cui alla fattispecie concreta, quindi, mancando un soggetto investito di *potestas* impositiva (con riferimento all'IVA) intesa in senso lato, manca anche il rapporto tributario, con la conseguenza che, mancando un provvedimento che sia espressione di tale potere, non si configura la speciale lite tributaria che, per definizione, nasce dal contrasto rispetto ad una concreta ed autoritativa pretesa impositiva. In sostanza, in entrambi i casi, dunque, il concessionario non agisce, con riferimento all'IVA su TIA, quale soggetto impositore ma solo in rivalsa *ex* art. 18 del d.P.R. n. 633 del 1972 (nei confronti del soggetto inciso dall'imposta ma non soggetto passivo di essa).

Sempre con riferimento a questione di tipo preliminare e processuale, **Sez. 5, n. 14991/2020, Manzon, Rv. 658358 – 01** ha affermato che nel processo tributario, il fatto che il contribuente abbia individuato nel concessionario, piuttosto che nel titolare del credito tributario, il legittimato passivo, nei cui confronti dirigere l'impugnazione, non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore, onere che, tuttavia, grava sul convenuto, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio.

Con riferimento all'iscrizione nei ruoli straordinari **Sez. 5, n. 7795/2020, Locatelli, Rv. 657550 - 01** ha affermato che essa - prevista dall'art. 15-bis del d.P.R. n. 602 del 1973 e che consente

all'amministrazione di procedere, sulla base di accertamenti non definitivi e perciò passibili di annullamento totale o parziale ad opera del giudice, alla riscossione dell'intero importo delle imposte, sanzioni ed interessi in luogo della riscossione del solo terzo delle imposte e degli interessi (con esclusione delle sanzioni - ha carattere eccezionale e presuppone la sussistenza di un fondato pericolo per la riscossione, ciò che impone l'obbligo, in capo all'amministrazione, ai sensi degli artt. 7, comma 3, della l. n. 212 del 2000 e 12, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, di indicare nella cartella, anche in forma sintetica e con motivazione *per relationem*, le ragioni per cui, in deroga alla procedura ordinaria, siano stati ritenuti sussistenti fatti indicativi di un fondato *periculum in mora* tali da giustificare l'integrale riscossione del credito, compromettendosi altrimenti il diritto di difesa del contribuente.

Sez. 5, n. 24554/2020, Fichera, Rv. 659810 - 01 si è, poi, occupata di estendere i principi già affermati da questa Corte con riferimento ai ruoli straordinari formati ai sensi dell'art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui essi, stante la loro natura di misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, trovano causa della loro legittimità da quella dell'atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante, sicché, qualora intervenga una sentenza del giudice tributario, anche non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte tale atto, l'ente impositore, così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento, ha l'obbligo di agire in conformità della statuizione giudiziale, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata (Sez. U, n. 758/2017, Virgilio, Rv. 641998 - 01). Ed ancora, nella medesima sentenza viene riportato l'orientamento secondo cui l'iscrizione provvisoria a ruolo, ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, non è più legittima nel caso in cui la sentenza, sulla base della quale quell'iscrizione è stata eseguita, sia stata riformata o cassata da decisioni della commissione tributaria regionale o della Corte di Cassazione, indipendentemente dall'impugnazione del ruolo stesso o dall'intervenuto pagamento della somma iscritta a ruolo, in considerazione dell'effetto espansivo esterno della sentenza di riforma o di cassazione, ai sensi dell'art. 336, comma 2, c.p.c. (Sez. 5, n. 30775/2018, D'Orazio, Rv. 651618 - 02). Alla luce degli orientamenti consolidati sopra espressi, la Corte ha affermato che, anche nel caso di iscrizione a ruolo provvisoria, *ex* art. 15 del d.p.r. n. 602 del 1973, alla quale sia seguito l'annullamento dell'atto impositivo presupposto in sede giurisdizionale, a maggior ragione deve trovare applicazione la regola dell'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 564 del 1992, a tenore del quale «*Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato*

d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza»; e ciò a prescindere sia dal passaggio in giudicato della sentenza che ha annullato l'atto presupposto, sia dall'impugnativa o meno della cartella provvisoria spiccata dal concessionario della riscossione.

Sez. 5, n. 23548/2020, Giudicepietro, Rv. 659475 - 01 ha affrontato della portata dell'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992 relativo alla sospensione dell'atto impugnato a seguito di ricorso del contribuente avverso l'atto impositivo.

La fattispecie aveva ad oggetto l'impugnazione della cartella di pagamento, recante l'iscrizione a ruolo degli interessi maturati sul credito erariale, scaturente da tre avvisi di accertamento emessi nei confronti della contribuente, in conseguenza dei quali era stata emessa una cartella di pagamento, sospesa dal giudice su istanza della parte. Il giudice di merito, dopo aver rilevato che la contribuente aveva proposto ricorso avverso gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti ed aveva chiesto al giudice tributario di sospendere la cartella di pagamento relativa agli stessi, osservava che la sospensione aveva perso efficacia a seguito della sentenza che aveva riunito e respinto i ricorsi della contribuente; pertanto, l'Ufficio aveva iscritto a ruolo gli interessi maturati sul credito erariale nel periodo di sospensione.

La Corte, nel confermare la sentenza impugnato che aveva affermato la legittimità dell'iscrizione della cartella riferita agli interessi, ha rilevato che «*la funzione cautelare e non decisoria della sospensione giudiziale comporta che essa incida, non sull'efficacia del provvedimento impugnato, il quale conserva nelle more del giudizio i suoi effetti e la sua validità, ma esclusivamente sulla esecutività dello stesso, con la sola conseguenza che, se e fin quando permane il provvedimento di sospensione, non potrà procedersi alla riscossione coattiva né dei tributi né degli interessi relativi*».

Sez. 6 - 5, n. 20361/2020, Conti, Rv. 658890 - 02 ha, poi, precisato che, qualora il ricorso del contribuente sia accolto solo parzialmente e la sentenza di merito confermi la legittimità del titolo impugnato, l'intervenuta sospensione giudiziale della riscossione di cartelle di pagamento non determina la necessità di una nuova iscrizione a ruolo per gli interessi intanto maturati sull'importo dell'imposta dovuta, fondandosi tale pretesa sul principio generale di cui all'art. 1282, comma 1, c.c. secondo cui i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto in misura del tasso legale, salvo che la legge o il titolo dispongano diversamente. Né la conclusione muta a seguito dell'introduzione, nell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, del comma 8-bis, ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. r, n. 4, del d.lgs. n. 156 del 2015 - disposizione comunque inapplicabile *ratione temporis* al caso di specie - giacché l'innovazione introdotta da tale norma non consiste nell'aver essa

previsto l'applicazione, durante il periodo di sospensione cautelare, di interessi che prima, in mancanza di espressa previsione, andavano esclusi, ma solo nell'aver parificato il tasso di interesse applicabile in detto periodo a quello che sarebbe stato da applicare laddove, anziché di sospensione giudiziale, si fosse trattato di sospensione amministrativa disposta *ex* art. 39 del d.P.R. n. 602 del 1973.

3. La cartella di pagamento.

La cartella di pagamento, quale stampa del ruolo in unico originale notificata alle parti, va redatta in conformità al relativo modello ministeriale e deve recare l'indicazione dei medesimi elementi identificativi della pretesa risultanti dal ruolo, come innanzi specificato; l'estratto di ruolo è, invece, la fedele riproduzione della parte del ruolo relativa alla o alle pretese creditorie azionate verso il debitore con la cartella esattoriale e deve contenere tutti gli elementi essenziali per identificare la persona del debitore, la causa e l'ammontare della pretesa creditoria, sicché esso costituisce prova idonea dell'entità e della natura del credito portato dalla cartella esattoriale, anche ai fini della verifica della natura tributaria o meno del credito azionato e, quindi, della verifica della giurisdizione del giudice adito. (Sez. 5, n. 11028/2018, Rubino, Rv. 648806-01).

In caso di impugnazione per vizio di motivazione, essendo la cartella esattoriale riproduttiva del ruolo, legittimato passivo non è il concessionario ma l'ente impositore, cui solamente è imputabile tale vizio. (**Sez. 5, n. 08329/2020, Grasso, Rv. 657590-01**); in ogni caso, il fatto che il contribuente abbia individuato nel concessionario, piuttosto che nel titolare del credito tributario, il legittimato passivo, nei cui confronti dirigere l'impugnazione, non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore, onere che, tuttavia, grava sul convenuto, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio**. (Sez. 5, n. 14991/2020, Manzon, Rv. 658358-01)**

La notificazione della cartella di pagamento assolve le funzioni che nell'espropriazione forzata codicistica sono svolte, ex art. 479 c.p.c., dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto, risolvendosi, ai sensi dell'art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, nell'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo, così come il precetto contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal titolo esecutivo (Sez. 3, n. 03021/2018, Rossi, Rv. 647938-01). Tale notifica costituisce anche attività prodromica necessaria al pignoramento eseguito (in una delle varie modalità stabilite dalla legislazione speciale) dall'agente della riscossione: in tal senso, univocamente depone il disposto dell'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, laddove prevede che «*il concessionario procede ad espropriazione forzata*

quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento».

Si è così affermato che la cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 49 del d.P.R. n. 602 del 1973, va equiparata all'atto di precetto rispetto al titolo esecutivo costituito dal ruolo e che la stessa non è di per sé illegittima in caso di duplicazione dei ruoli, mancando una previsione normativa in tal senso per i titoli esecutivi, salvo il potere del debitore di proporre opposizione ove ciò si traduca in una duplicazione della medesima pretesa creditoria (Sez. 5, n. 06526/2018, Mondini, Rv. 647490-01).

Sulla cartella di pagamento, quale atto prodromico dell'esecuzione con carattere meramente consequenziale agli avvisi di accertamento, non spiega poi alcun effetto diretto la sospensione dell'atto impositivo, per cui anche la cartella impugnata deve essere a propria volta oggetto di richiesta di sospensione, qualora la parte ritenga che possa derivarle un danno grave ed irreparabile. **(Sez. 6-5, n. 20361/2020, Conti, Rv. 658890-01)**

Sul tema dell'impugnabilità della cartella per inosservanza del *beneficium excussionis*, dall'assimilabilità della cartella esattoriale al precetto, quale atto che si limita a preannunciare l'esercizio dell'azione esecutiva, un maggioritario indirizzo di legittimità aveva fatto derivare l'inapplicabilità dell'art. 2304 c.c., che disciplina il *beneficium excussionis* relativamente alla sola fase esecutiva nel senso che il creditore sociale non può procedere coattivamente a carico del socio se non dopo avere agito infruttuosamente sui beni della società, ma può agire in sede di cognizione per munirsi di uno specifico titolo esecutivo nei confronti dello stesso; se ne era dunque tratta la conseguenza che la cartella di pagamento potesse essere emessa nei confronti del socio anche prima dell'esperimento infruttuoso dell'esecuzione nei confronti della società, e se notificata al socio non fosse illegittima per il solo fatto di non essere stata preceduta dall'inutile escussione del patrimonio sociale (così, da ultimo, Sez. 5, n. 01996/2019, Zoso, Rv. 652325-01).

In senso difforme con altro più recente orientamento (vedi Sez. 5, n. 04959/2017, Perrino, Rv. 643290-01; Sez. 5, n. 23260/2018, Perrino, Rv. 651164-01; Sez. 5, n. 02878/2019, Federici, Rv. 652335-01) si era invece sostenuto che, in caso di ricorso al procedimento di riscossione mediante ruolo, legittimamente il contribuente socio di s.n.c. poteva far valere il *beneficium excussionis* con l'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento, atteso che l'iscrizione a ruolo avvenuta in violazione del *beneficium excussionis*, conformando l'attività di riscossione, sarebbe illegittima, e tale illegittimità, riguardando il presupposto indefettibile della predisposizione e della notificazione della cartella, si riverberava su di essa, determinandone un vizio proprio, con conseguente nullità della cartella di

pagamento notificata direttamente al socio di s.n.c. senza la preventiva escussione del patrimonio sociale.

A composizione di tale contrasto, **Sez. U n. 28709/2020, Perrino, Rv. 659872-01**, al fine di identificare la portata soggettiva del titolo esecutivo nella riscossione e nell'esecuzione a mezzo ruolo di imposte, in relazione ai coobbligati in via sussidiaria, nonché i margini entro i quali costoro possono esercitare il proprio diritto di difesa, ha escluso che l'escussione del patrimonio sociale debba comunque precedere la notificazione della cartella al socio, e che la violazione del *beneficium excussionis* configuri *ab origine* un vizio di nullità proprio della cartella, ma nello stesso tempo ha chiarito che, in tema di riscossione ed esecuzione a mezzo ruolo di tributi, il cui presupposto impositivo sia stato realizzato dalla società e la cui debenza risulti da un avviso di accertamento notificato alla società e da questa non impugnato, il socio può impugnare la cartella notificatagli eccependo (tra l'altro) la violazione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale.

Ha poi ulteriormente specificato che: se si tratta di società semplice (o irregolare) incombe sul socio l'onere di provare che il creditore possa soddisfarsi in tutto o in parte sul patrimonio sociale; se si tratta, invece, di società in nome collettivo, in accomandita semplice o per azioni, è l'amministrazione creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale (a meno che non risulti *aliunde* dimostrata in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito, come, ad esempio, in caso in cui la società sia cancellata), con la ulteriore conseguenza che: se l'amministrazione prova la totale incapienza patrimoniale, il ricorso andrà respinto; se il coobbligato beneficiato prova la sufficienza del patrimonio, il ricorso andrà accolto; se la prova della capienza è parziale, il ricorso sarà accolto negli stessi limiti. Se, invece, non si riesce a dare nessuna prova, l'applicazione della regola suppletiva posta dall'art. 2697 c.c. comporterà che il ricorso sarà accolto o respinto, a seconda che l'onere della prova gravi sul creditore, oppure sul coobbligato sussidiario.

La cartella di pagamento va, dunque, ricompresa nell'ambito di un processo di natura amministrativa, dotato di una disciplina sua propria, con la conseguenza che, stante la specialità del rapporto tributario e delle regole che presiedono alla realizzazione della pretesa impositiva, non vi può essere totale coincidenza con le prescrizioni generali dettate per l'atto di precetto, di cui, pure, la cartella mutua la sostanza, né è applicabile alla cartella di pagamento la disposizione di cui all'art. 12, comma 4, del d.P.R. n. 602 del 1973, che prevede la sottoscrizione del ruolo ed è riferibile solo ed esclusivamente a tale atto.

Tra l'altro, il difetto di sottoscrizione del ruolo da parte del capo dell'Ufficio non incide in alcun modo sulla validità dell'iscrizione a ruolo del tributo, poiché si tratta di atto interno, privo di autonomo rilievo esterno, trasfuso nella cartella da notificare al contribuente, la quale deve essere notificata al contribuente e per la quale neanche è prescritta la sottoscrizione del titolare dell'Ufficio; il ruolo esattoriale - quale atto amministrativo - è assistito da una presunzione di legittimità che spetta al contribuente superare mediante prova contraria, sicché, ove lamenti la carenza di sottoscrizione prescritta dall'art. 12, comma 4, del d.P.R. n. 602 del 1973, deve darne dimostrazione tramite istanza di accesso, fermo restando che, in virtù del principio di tassatività delle nullità, in mancanza di sanzione espressa, la violazione di detta disposizione non dà luogo ad alcuna invalidità. (Sez. 5, n. 12243/2018, Mancuso, Rv. 648369-01).

Con riferimento alla definizione agevolata delle controversie mediante cd. "pace fiscale", secondo **Sez. 5, n. 11817/2020, Cavallari, Rv. 658928-01**, ai fini dell'annullamento, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.l. n. 119 del 2018, conv., con modif., dalla l. n. 136 del 2018, dei debiti tributari la cui riscossione sia stata affidata agli agenti di riscossione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2010, il limite di mille euro di valore del debito è riferito al "singolo carico affidato", per tale dovendo intendersi la singola partita di ruolo, e cioè l'insieme dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi accessori, sicché vi rientrano le cartelle anche di importo complessivo superiore a detto valore, il cui singolo carico affidato all'agente della riscossione non superi l'importo di mille euro, costituendo oggetto del condono il singolo debito e non l'importo complessivo della cartella; di contrario avviso **Sez. 3, n. 17966/2020, Fiecconi, Rv. 658627-01,** ha ritenuto che il limite di valore del debito (mille euro) non deve essere riferito ai singoli carichi risultanti da ciascuna cartella esattoriale ma alla sommatoria di essi e, se i debiti sono di diversa natura, al valore complessivo dei carichi omogenei.

3.1. Contenuto.

La cartella esattoriale, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo il modello approvato con d.m. che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, essendo sufficiente la sua intestazione per verificarne la provenienza nonché l'indicazione, oltre che della somma da pagare, della causale tramite apposito numero di codice.

L'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia

inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo, tanto più che, a norma dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo l'apposito modello, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, ma solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice (Sez. 5, n. 31605/2019, Manzon, Rv. 656366-01; Sez. 5, n. 21844/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650680-01; Sez. 5, n. 21290/2018, Cinque, Rv. 650058-01).

Tale principio corrisponde ad un pacifico insegnamento del diritto vivente, autorevolmente confermato tra l'altro da Corte Cost. n. 117/2000, che, attinta proprio sullo specifico rilievo della legittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevedeva che la cartella di pagamento fosse provvista di sottoscrizione autografa ha avuto modo di chiarire che «l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente prevista dalla legge, ed è regola sufficiente che dai dati contenuti nel documento sia possibile individuare con certezza l'Autorità da cui l'atto proviene».

Inoltre, in caso di notifica a mezzo PEC, la copia su supporto informatico della cartella di pagamento, in origine cartacea, non deve necessariamente essere sottoscritta con firma digitale, in assenza di prescrizioni normative di segno diverso. (Sez. 5, n. 30948/2019, Fichera, Rv. 656343-01).

Sulla questione dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento risulta ormai consolidato l'orientamento secondo cui non è affetta da nullità la cartella esattoriale, priva di tale indicazione, se riferita a ruoli consegnati agli agenti della riscossione in data anteriore al 1° giugno 2008, atteso che l'art. 36, comma 4-*ter*, del d.l. n. 248 del 2007, conv. dalla l. n. 31 del 2008, ha previsto tale sanzione solo in relazione alle cartelle di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 riferite ai ruoli consegnati a decorrere dalla predetta data, norma ritenuta legittima da Corte Cost. n. 58/2009 (Sez. 5, n. 21290/2018, Cinque, Rv. 650058-02; Sez. 5, n. 27856/2018, Balsamo, Rv. 651091-01), e non anche per gli atti dell'Amministrazione finanziaria. (Sez. U, n. 11722/2010, Botta, Rv. 613232-01: conf. Sez. 5, n. 11856/2017, Zoso, Rv. 644115-01); ad ulteriore chiarimento Sez. 5, n. 29652/2019, Fanticini, Rv. 655747-01, ha precisato che l'indicazione del responsabile del procedimento deve intendersi riferita alla persona responsabile del procedimento a prescindere dalla funzione apicale o meno dalla stessa effettivamente esercitata, essendo tale indicazione sufficiente ad assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino nonché la garanzia del diritto di difesa.

Il contenuto essenziale della cartella di pagamento va modulato a seconda che la stessa costituisca o meno il primo o unico atto con cui viene esercitata la pretesa tributaria; sicuramente la cartella di pagamento, in quanto atto impositivo, deve essere motivata in relazione ai presupposti di fatto e di diritto che hanno originato la pretesa, dovendo tuttavia differenziarsi la portata precettiva di tale obbligo a seconda del contenuto prescritto dalle norme per ciascun atto impositivo.

La cartella esattoriale che non sia stata preceduta da un avviso di accertamento deve essere motivata in modo congruo, sufficiente ed intellegibile, derivando tale obbligo dai principi di carattere generale indicati, per ogni provvedimento amministrativo, dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990, e recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 st.contr. (Sez. 5, n. 09799/2017, Zoso, Rv. 643628-01).

Anche con riguardo alla cartella che costituisca il primo atto va però distinto tra l'atto di liquidazione dell'imposta e l'atto accertativo della pretesa fiscale; per cui l'obbligo di motivazione, in funzione delle finalità conoscitive e di difesa del contribuente, risulta ineludibile allorché a mezzo della cartella si rettifichino i risultati della dichiarazione ed essa divenga perciò estrinsecazione di una pretesa ulteriore, in tal caso configurandosi l'esercizio di una vera e propria potestà impositiva riconducibile all'ordinaria attività accertatrice e dovendo la cartella essere debitamente motivata in adesione a quanto più specificamente prescritto dall'art. 42, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, e dall'art. 56, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

L'obbligo di motivazione si atteggia diversamente laddove la cartella, nel quadro delle attività di controllo che hanno rilievo solo cartolare (v. artt. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972), si sovrapponga alla dichiarazione del contribuente e si proceda perciò alla liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente o rinvenibili negli archivi dell'anagrafe tributaria, in tal caso essendosi ripetutamente affermato che il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante il mero richiamo alla dichiarazione medesima (Sez. 5, n. 21804/2017, Nicastro, Rv. 645620-01).

Sez. 5, n. 30791/2018, Fanticini, Rv. 651619-01 ha quindi escluso che in tema di controllo cd. cartolare della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria possa emettere la cartella di pagamento ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 ove venga in rilievo non già un errore materiale o di calcolo bensì l'interpretazione di una disposizione normativa (nella specie, quella dell'art. 43-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973), e coerentemente confermato la sentenza di merito che aveva annullato una

cartella avente tale contenuto perché priva di adeguata motivazione; di contro, la notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima, anche se non preceduta dalla comunicazione del cd. "avviso bonario", nel caso in cui non vengano riscontrate irregolarità nella dichiarazione; né il contraddittorio endoprocedimentale è invariabilmente imposto dall'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000, il quale lo prevede soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti al citato art. 36-*bis*, che implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo (Sez. 5, n. 33344/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 656408-01).

Per Sez. 5, n. 17972/2019, d'Oriano, Rv. 654706-01, l'Amministrazione finanziaria, in sede di liquidazione dell'imposta dovuta e non versata ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, può immediatamente iscrivere a ruolo ed emettere la cartella per le somme dovute a titolo di interessi e sanzioni, nella misura stabilita dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, senza che a tal fine sia necessaria la preventiva emissione di un avviso di accertamento o di un avviso bonario, trattandosi di importi il cui computo deriva direttamente dalla legge.

Ancora diversa è l'ipotesi in cui la cartella esattoriale di pagamento faccia seguito ad un avviso di accertamento divenuto definitivo, ed in cui esaurendosi in un'intimazione di pagamento della somma dovuta in base all'avviso, non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo; essendo stata preceduta dalla notifica di altro atto propriamente impositivo, non potrà dunque essere annullata per vizio di motivazione, anche qualora non contenga l'indicazione del contenuto essenziale dell'atto presupposto, conosciuto ed autonomamente impugnato dal contribuente.

Il difetto di motivazione della cartella esattoriale, che faccia rinvio ad altro atto costituente il presupposto dell'imposizione senza indicarne i relativi estremi in modo esatto, non potrà condurre alla dichiarazione di nullità allorché la cartella sia stata impugnata dal contribuente, il quale abbia dimostrato, in tal modo, di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati; inoltre non potrà ravvisarsi un difetto di motivazione nell'atto impositivo vincolato, che espressamente indichi gli anteriori avvisi di accertamento già notificati all'intimato ed in relazione ai quali sia pendente contenzioso, mentre invece erroneamente l'accertamento era stato indicato come definitivo anziché provvisorio, non sussistendo un'effettiva limitazione del diritto di difesa, che ricorre unicamente qualora il contribuente non sia stato posto in grado di conoscere le ragioni dell'intimazione di pagamento ricevuta e

alleghi il pregiudizio patito effettivamente (Sez. 5, n. 09778/2017, Iofrida, Rv. 643806-01).

In applicazione di tale principio, Sez. 6-5, n. 18224/2018, Conti, Rv. 649805-01, ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto viziata la cartella di pagamento che per indicare le ragioni di una riduzione dell'originaria pretesa aveva rinviato ad una comunicazione d'irregolarità non allegata e non comunicata previamente al contribuente, mentre Sez. 6-5, n. 25343/2018, Napolitano, Rv. 651432-01, ribadito che per la validità del ruolo e della cartella esattoriale, non è indispensabile l'indicazione degli estremi identificativi o della data di notifica dell'accertamento precedentemente emesso, al quale detti atti facciano riferimento, essendo sufficiente l'indicazione di circostanze univoche che consentano l'individuazione di quell'atto, al fine di tutelare il diritto di difesa del contribuente rispetto alla verifica della procedura di riscossione promossa nei suoi confronti, ha ritenuto adeguatamente motivate le cartelle di pagamento, che contenevano il richiamo ad accertamenti previamente notificati, divenuti definitivi per il minore importo derivante dal giudicato che li aveva in parte confermati, dei quali il contribuente era, dunque, pienamente a conoscenza.

Nel caso in cui il titolo da cui deriva la pretesa tributaria provenga da uno Stato estero, al fine di assicurare il diritto di difesa del contribuente, ed ai sensi della Convenzione di reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra Stati membri del Consiglio d'Europa e Paesi membri dell'OCSE, ratificata con l. n. 19 del 2005, la cartella di pagamento deve contenere elementi sufficienti a consentire al destinatario di valutare se contestarla, dovendosi commisurare la congruità di tale contenuto all'ambito, ristretto, delle questioni che egli possa sottoporre alla giurisdizione italiana; detti requisiti sono soddisfatti quando l'Amministrazione finanziaria italiana dichiari di procedere, in adempimento della menzionata Convenzione, nell'interesse e per conto del collaterale ufficio straniero, alla riscossione di un debito tributario dall'importo determinato che l'Amministrazione fiscale estera vanta in forza di un titolo esecutivo ed in relazione ad imposte dovute per un anno specifico. In applicazione di tale principio**, Sez. 5, n. 20189/2020, Cataldi, Rv. 659045-02** ha ritenuto che i dati riportati nella cartella fossero sufficienti a consentire una "ragionevole verifica" al destinatario, risolvendosi eventuali ulteriori informazioni sull'*an* e sul *quantum* della pretesa tributaria in dati che il contribuente non avrebbe comunque potuto far valere innanzi al giudice tributario italiano.

Anche con riguardo alla responsabilità solidale del socio per le obbligazioni tributarie della società in nome collettivo, nel caso in cui il socio abbia receduto dalla società in epoca antecedente alla notifica alla

stessa dell'avviso di accertamento (o, comunque, del primo atto impositivo), l'amministrazione finanziaria è tenuta a notificare tale atto anche al socio, e in difetto di notifica, la cartella di pagamento successivamente emessa e notificata al socio non può limitarsi a rinviare all'avviso di accertamento precedentemente notificato alla società, ma deve contenere l'illustrazione degli elementi di fatto e delle ragioni di diritto posti a fondamento della pretesa, atteso che - diversamente dall'ipotesi in cui il recesso abbia luogo in epoca successiva alla notifica dell'avviso di accertamento alla società - non avendo qui il socio il potere di consultare i documenti relativi alla stessa, a norma dell'art. 2261 c.c., si determinerebbe un'inaccettabile compressione del suo diritto di difesa. (**Sez. 5, n. 01281/2020, Catallozzi, Rv. 656740-01)**

Sempre a tutela del diritto di difesa del contribuente, **Sez. 5, n. 07795/2020, Locatelli, Rv. 657550-01** ha affermato che, in caso di iscrizione nel ruolo straordinario previsto dall'art. 15-bis del d.P.R. n. 602 del 1973 - che consente all'amministrazione di procedere, sulla base di accertamenti non definitivi e perciò passibili di annullamento totale o parziale ad opera del giudice, alla riscossione dell'intero importo delle imposte, sanzioni ed interessi in luogo della riscossione del solo terzo delle imposte e degli interessi (con esclusione delle sanzioni) - istituto di carattere eccezionale che presuppone la sussistenza di un fondato pericolo per la riscossione, in capo all'amministrazione, ai sensi degli artt. 7, comma 3, della l. n. 212 del 2000 e 12, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, si impone l'obbligo di indicare nella cartella, anche in forma sintetica e con motivazione *per relationem*, le ragioni per cui, in deroga alla procedura ordinaria, siano stati ritenuti sussistenti fatti indicativi di un fondato *periculum in mora* tali da giustificare l'integrale riscossione del credito.

Nell'ipotesi in cui il concessionario della riscossione emetta una nuova cartella di pagamento, che sostituisca quella precedentemente notificata affetta da vizi che ne determinano la nullità, sempre che non sia decorso il relativo termine di decadenza e non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato sul ricorso contro la prima cartella, non sarà invece necessaria una motivazione dell'atto, in quanto il secondo avrà il medesimo contenuto di quello precedente poiché emanato allo scopo di reiterare la stessa pretesa impositiva (Sez. 5, n. 08292/2018, Zoso, Rv. 647703-01).

Per Sez. 5, n. 22221/2019, Fasano, Rv. 654829-01, l'Agenzia delle entrate, al fine di recuperare di somme erroneamente oggetto di sgravio, ha facoltà di emettere una nuova cartella di pagamento nel rispetto, per l'anno di imposta di riferimento, dei termini di decadenza stabiliti dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, sempreché sulla prima cartella impugnata, notificata in relazione all'originaria iscrizione a ruolo, non sia stata

pronunciata sentenza passata in giudicato, e fermo restando l'onere per l'Ufficio, prima di procedere alla reiscrizione a ruolo ed al successivo invio della cartella esattoriale, di provvedere ad una comunicazione preventiva in favore del contribuente.

In caso di transazione fiscale conclusa nell'ambito della procedura di concordato preventivo ai sensi dell'art. 182-ter, comma 5, l.f., che comporta la cessazione della materia del contendere e deve essere dichiarata dal giudice di legittimità anche d'ufficio, con conseguente inefficacia sopravvenuta della sentenza impugnata, non vertendosi in una delle tipologie decisorie di cui agli artt. 382, comma 3, c.p.c., 383 e 384 c.p.c., l'intervenuto accordo negoziale consente di escludere che l'Amministrazione finanziaria possa emettere una cartella esattoriale volta al recupero delle somme oggetto della transazione stessa, riespandendosi il potere impositivo solo ove essa venga meno in conseguenza dell'inadempimento del contribuente poiché, anche prima delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 159 del 2015, l'esistenza di una transazione perfezionatasi e puntualmente eseguita esclude un qualsiasi pregiudizio per l'erario. **(Sez. 5, n. 16755/2020, Condello, Rv. 658653-01)**

Con riferimento ad una cartella di pagamento emessa per un debito riconosciuto in una sentenza passata in giudicato, il richiamo alla pronuncia giudiziale e all'atto impositivo su cui la stessa è intervenuta, risulterà idoneo ad assolvere all'onere motivazionale limitatamente alla parte del credito erariale interessato dall'accertamento, divenuto definitivo, compiuto dal giudice, ma non anche per le ulteriori voci di credito che non sono state in precedenza richieste, relativamente alle quali la cartella di pagamento costituisce il primo atto di esercizio della pretesa impositiva. Ne deriva che la cartella esattoriale, seppure fondata su una sentenza passata in giudicato, deve essere motivata nella parte in cui con la stessa venga richiesto per la prima volta il pagamento di crediti diversi da quelli oggetto dell'atto impositivo oggetto del giudizio, come ad esempio quelli afferenti gli interessi per i quali deve essere, pertanto, indicato il criterio di calcolo seguito (Sez. 5, n. 21851/2018, Catallozzi, Rv. 650331-01), onde consentire al contribuente di verificarne la correttezza, tanto più che alle cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore della l. n. 212 del 2000 deve in ogni caso allegarsi la sentenza (Sez. 6-5, n. 15554/2017, Iofrida, Rv. 644721-01).

Dal momento che la cartella di pagamento deve indicare le modalità di calcolo degli interessi per consentirne il controllo, ai fini di un effettivo esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente, Sez. 6-5, n. 17767/2018, Solaini, Rv. 649723-01, ha annullato la sentenza impugnata che aveva ritenuto congruamente motivata la cartella che, rispetto ad un periodo di ventotto anni, non aveva indicato le modalità di calcolo degli

interessi, assumendone un'agevole conoscibilità in ragione della pubblicizzazione dei medesimi nelle forme di legge.

Si è tuttavia precisato che nell'ipotesi di liquidazione dell'imposta ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, effettuata quindi sulla base degli elementi indicati nella dichiarazione dal contribuente, la cartella di pagamento è congruamente motivata con riguardo al calcolo degli interessi mediante il riferimento alla dichiarazione dalla quale deriva il debito di imposta, ed al conseguente periodo di competenza, in quanto, essendo il criterio di liquidazione predeterminato *ex lege* dall'art. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973, esso si risolve in una mera operazione matematica, mentre, quanto alle sanzioni, è sufficiente il riferimento alla norma di legge che ne prevede i criteri di calcolo o alla tipologia della violazione da cui è possibile desumere gli stessi (Sez. 5, n. 06812/2019, Bernazzani, Rv. 653315-01; Sez. 5, n. 08508/2019, Bernazzani, Rv. 653345-01).

In caso di accoglimento solo parziale del ricorso del contribuente e di conferma della legittimità del titolo impugnato, l'intervenuta sospensione giudiziale della riscossione di cartelle di pagamento non determina poi la necessità di una nuova iscrizione a ruolo per gli interessi legali intanto maturati sull'imposta dovuta, la cui misura è quella stabilita dall'art. 30 del d.P.R. n. 602 del 1973, fondandosi tale pretesa sul principio generale di cui all'art. 1282, comma 1, c.c. secondo cui i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto in misura del tasso legale, salvo che la legge o il titolo dispongano diversamente.

Né la conclusione muta a seguito dell'introduzione, nell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, del comma 8-bis, ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. r, n. 4, del d.lgs. n. 156 del 2015, secondo cui durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa, giacché l'innovazione introdotta da tale norma non consiste nell'aver previsto l'applicazione, durante il periodo di sospensione cautelare, di interessi che prima, in mancanza di espressa previsione, andavano esclusi, ma solo nell'aver parificato il tasso di interesse applicabile in detto periodo a quello che sarebbe stato da applicare laddove, anziché di sospensione giudiziale, si fosse trattato di sospensione amministrativa disposta ex art. 39 del d.P.R. n. 602 del 1973. **(Sez. 6-5, n. 20361/2020, Conti, Rv. 658890-02 e Sez. 5, n. 23548/2020, Giudicepietro, Rv. 659475-01)**

Sempre in tema di interessi di riscossione, **Sez. 5, n. 16778/2020, Nonno, Rv. 658696-01,** premesso che la mancata emissione del decreto ministeriale che, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 602 del 1973, determina annualmente la misura degli interessi di mora computabili dalla data di notifica della cartella fino alla data del pagamento, implica l'applicazione non già del tasso legale codicistico bensì del tasso fissato dall'ultimo

decreto (o provvedimento dell'Agenzia delle entrate), che resta efficace fino alla deliberazione del nuovo provvedimento, ha ritenuto, per il periodo 2001-2008, in difetto del d.m. relativo a tali annualità, fosse valido il saggio previsto nell'ultimo decreto emesso per l'anno 2000.

Nel processo tributario, la cartella di pagamento può essere impugnata solo per vizi suoi propri e non per quelli che attengono l'accertamento fiscale, salvo che il contribuente non sia venuto a conoscenza della pretesa impositiva solo con la notificazione della cartella predetta (Sez. 5, n. 11610/2017, Diotallevi, Rv. 644102-01); ne consegue che, in sede di impugnazione, non può essere dedotta la violazione del termine di decadenza di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, trattandosi di un vizio dell'avviso di accertamento presupposto che deve essere fatto valere mediante la proposizione di tempestivo ricorso contro tale atto, ove regolarmente notificato, potendo, in detta ipotesi, la cartella di pagamento essere contestata soltanto per vizi propri (Sez. 5, n. 12759/2018, Giudicepietro, Rv. 648512-01).

Sempre sul piano processuale va rimarcato che ove si censuri la sentenza della C.T. sotto il profilo del giudizio espresso in ordine alla motivazione di una cartella di pagamento - la quale è atto amministrativo e non processuale - il ricorrente, a pena di inammissibilità, deve trascrivere testualmente il contenuto dell'atto impugnato che assume erroneamente interpretato o pretermesso dal giudice di merito al fine di consentire alla Corte di cassazione la verifica della doglianza esclusivamente mediante l'esame del ricorso (Sez. 5, n. 28570/2019, D'Ovidio, Rv. 655730-01).

La tardività della notificazione della cartella, rispetto ad eventuali termini di decadenza o prescrizione, non costituisce poi un vizio proprio di questa, tale da legittimare in via esclusiva il concessionario a contraddire nel relativo giudizio: la legittimazione passiva spetta, pertanto, all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, al quale, se è fatto destinatario dell'impugnazione, incombe l'onere di chiamare in giudizio l'ente predetto, se non vuole rispondere all'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario (Sez. 5, n. 10019/2018, Nonno, Rv. 647963-01).

Nell'ipotesi in cui la cartella di pagamento sia emessa a seguito di controllo automatizzato e, in assenza di previo avviso di accertamento, rappresenti il primo ed unico atto con il quale la pretesa fiscale viene comunicata, il contribuente, pur in presenza di un atto della riscossione, può avere ancora accesso alla definizione della lite pendente, ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011; istanza che non è invece ammissibile se la controversia attiene all'impugnazione di una cartella successiva ad un avviso di accertamento

del quale costituisce mero atto esecutivo di una pretesa impositiva ormai definitiva (Sez. 5, n. 03759/2019, Saija, Rv. 652343-01).

3.2. Notificazione.

La notifica della cartella di pagamento costituisce un momento centrale dell'esecuzione esattoriale. Se con tale atto il contribuente acquisisce per la prima volta conoscenza della pretesa impositiva o prova di aver avuto solo con tale atto conoscenza della stessa, per omessa notifica degli atti presupposti, egli avrà la possibilità di far valere in giudizio anche contestazioni in ordine al merito della pretesa; qualora invece la notifica della cartella segua la regolare e tempestiva notifica di altro atto impositivo, il contribuente potrà far valere solo vizi propri della stessa.

Il contribuente non può, pertanto, mediante l'impugnazione dell'estratto del ruolo, formulare l'eccezione di prescrizione e decadenza per mancata notifica nei termini di legge delle relative cartelle di pagamento, dovendo essa proporsi entro il termine di impugnazione di quest'ultime, decorso il quale, divengono definitive (Sez. 5, n. 19010/2019, Russo, Rv. 654419-01).

L'omessa impugnazione della cartella di pagamento ovvero degli altri titoli che legittimano la riscossione coattiva dei crediti dell'Erario, una volta che siano stati ritualmente notificati al contribuente, determina la decadenza di quest'ultimo dal potere di ricorrere avverso gli stessi, anche per motivi attinenti al merito della pretesa, producendo l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito fiscale, seppur già prescritto prima della notifica della cartella ovvero di altro titolo impugnato. (Sez. 5, n. 29978/2018, Conti, Rv. 651839-01), ma non anche la cd. conversione del termine di prescrizione breve - eventualmente previsto per il tributo - in quello ordinario decennale, di cui all'art. 2953 c.c. (Sez. 6-5, n. 11760/2019, Conti, Rv. 654144-01).

La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è garantita mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario; ne consegue che l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato.

Posto che la riscossione coattiva si realizza mediante una sequenza di atti che, pur se autonomamente impugnabili per vizi propri, trovano il loro presupposto nel medesimo atto impositivo, la cassazione della pronuncia di annullamento della pretesa impositiva determina un effetto espansivo cd. esterno, ex art. 336, comma 2, c.p.c., nel giudizio di

impugnazione del correlato atto di riscossione costituito dalla cartella di pagamento (Sez. 5, n. 21801/2019, Fanticini, Rv. 654827-01).

L'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 consente, tuttavia, al contribuente di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria; spetterà quindi al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta, con la conseguenza che nel primo caso dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale, con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda della decorrenza dei termini di decadenza, mentre nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza o meno di tale pretesa (Sez. U, n. 5791/2008, Botta, Rv. 602254-01; conf. Sez. 5, n. 01144/2018, Tricomi L., Rv. 646699-01).

Anche di recente, in conformità a quanto statuito da Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, cit., in tema di cartella di pagamento invalidamente notificata e conosciuta dal contribuente solo attraverso un estratto di ruolo, è stato così ribadito che il contribuente può impugnare, con l'estratto di ruolo, il ruolo e la cartella di pagamento che non siano mai stati notificati, non essendo a ciò di ostacolo il disposto dell'art. 19, comma 3, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992, perché una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che la previsione, ivi contenuta, dell'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere la mancanza di una valida notifica dell'atto precedente, del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza, e non escluda quindi la possibilità di far valere tale mancanza anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione (Sez. 6-5, 22507/2019, Luciotti, Rv. 655083-01; Sez. 5, n. 27799/2018, Mondini, Rv. 651082-01).

È invece inammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo riportante il credito erariale trasfuso in cartella di pagamento precedentemente notificata da parte del debitore che chieda procedersi ad accertamento negativo, giacché, altrimenti, si produrrebbe l'effetto distorto di rimettere in termini il contribuente consentendogli di opporre

una cartella già nota nella sua esistenza e contenuto per effetto di regolare notificazione. **(Sez. 6-5, n. 21289/2020, Luciotti, Rv. 659353-01)**.

Qualora il contribuente intenda contestare l'effettuazione della notifica della cartella di pagamento o la sua regolarità, e il primo atto di manifestazione esterna della pretesa tributaria iscritta a ruolo sia un successivo atto esecutivo (come ad es. un preavviso di fermo amministrativo, un'iscrizione ipotecaria, un pignoramento presso terzi), per il principio del recupero del diritto alla difesa, l'oggetto sostanziale della controversia sarà costituito dalla nullità della notifica della cartella di pagamento mediante la quale l'ente creditore ha esercitato la pretesa tributaria, e la eventuale nullità degli atti esecutivi successivi sarà soltanto la conseguenza della nullità della notifica per la presenza di un vizio della sequela procedimentale dettata dalla legge.

Nel caso in cui l'atto successivo sia costituito da un pignoramento, la controversia rientrerà comunque nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, atteso che il controllo delle cartelle esattoriali, e degli atti ad esse prodromici, spetta sempre a questo giudice quando il merito della pretesa abbia ad oggetto tributi (Sez. U, n. 14667/2011, Botta, Rv. 618199-01); in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è infatti ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario (Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, Rv. 644556-01; conf. Sez. 5, n. 11481/2018, Castorina, Rv. 648078-01).

Con ampia ed articolata motivazione **Sez. U, n. 07822/2020, Frasca, Rv. 657531-03** ha statuito che in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici; alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in

ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo cha abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione

In caso di impugnazione dell'atto di pignoramento, non rileva la natura di tale atto, quella cioè di primo atto dell'espropriazione forzata, bensì la natura del vizio che sia stato dedotto; premesso che le controversie prima della notifica della cartella, comprese quelle in cui si contesti l'omessa o invalida notifica della stessa, vanno proposte al giudice tributario e quelle successive al ordinario, l'impugnazione del pignoramento o di altri atti dell'esecuzione forzata che il contribuente assume essere invalidi, perché non preceduti dalla suddetta notificazione, integrano un'opposizione ex art. 617 c.p.c., nella quale viene fatta valere la nullità derivata dell'atto espropriativo, che va devoluta al giudice tributario, mentre resta irrilevante, in questa fase, la fondatezza della doglianza (Sez. 5, n. 31090/2019, Caprioli, Rv. 656085-01).

Seguendo la medesima linea interpretativa, Sez. 5, n. 32203/2019, Federici, Rv. 656017-01, posto che il pignoramento del credito presso terzi ex art. 72-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 è una forma speciale di esecuzione, con procedimento semplificato interamente stragiudiziale, che non prevede l'intervento del giudice dell'esecuzione se al comando segue l'adempimento del terzo pignorato, il quale ha immediato effetto satisfattivo del credito, ha ritenuto che la conseguente opposizione agli atti esecutivi, avverso l'atto di pignoramento che si asserisce viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario.

L'eccezione di prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento, sollevata dal curatore in sede di ammissione al passivo fallimentare, è quindi devoluta alla cognizione del giudice delegato (in sede di verifica dei crediti) e del tribunale (in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva), e non già del giudice tributario, segnando la notifica della cartella il consolidamento della pretesa fiscale e l'esaurimento del potere impositivo. (Sez. U, n. 34447/2019, Lamorgese, Rv. 656487-01)

Nell'ipotesi in cui il destinatario della cartella esattoriale ne contesti la notifica, l'agente della riscossione può dimostrarla producendo copia della stessa, senza che abbia l'onere di depositarne né l'originale (e ciò anche in caso di disconoscimento, in quanto lo stesso non produce gli

effetti di cui all'art. 215, comma 2, c.p.c. e potendo quindi il giudice avvalersi di altri mezzi di prova, comprese le presunzioni), né la copia integrale, non essendovi alcuna norma che lo imponga o che ne sanzioni l'omissione con la nullità della stessa o della sua notifica. (Sez. 6-5, n. 25292/2018, Luciotti, Rv. 650980-01).

In ogni caso, analogamente a quanto avviene per l'avviso di accertamento (Sez. 5, n. 21071/2018, Succio, Rv. 650056-01), la proposizione del ricorso del contribuente avverso una cartella esattoriale produce l'effetto di sanare le nullità della notificazione della cartella esattoriale per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c.; la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta, infatti, all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria, sicché il rinvio disposto dall'art. 26, comma 5, del d.P.R. n. 602 del 1973 (in tema di notifica della cartella di pagamento) all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di nullità della notificazione della cartella di pagamento, l'applicazione dell'istituto della sanatoria (Sez. 5, n. 27561/2018, Chiesi, Rv. 651066-02; conf. Sez. 6-5, n. 06417/2019, Delli Priscoli, Rv. 653074-01, in riferimento ad una irritualità della notificazione a mezzo PEC imputabile all'avvenuta trasmissione di un file con estensione "pdf" anziché ".p7m").

Si è anche precisato che la nullità della notifica dell'atto prodromico a quello oggetto di successiva impugnazione da parte del contribuente non è suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156, comma 3, c.p.c., ove il vizio sia costituito dall'effettuazione della stessa nei confronti di un soggetto non legittimato a ricevere l'atto; Sez. 5, n. 24433/2018, Nonno, Rv. 650397-01, ha così ritenuto che la nullità della notifica della cartella di pagamento al legale rappresentante delle società incorporate non poteva ritenersi sanata dall'impugnazione, ad opera del legale rappresentante della società incorporante, destinataria rituale della notifica, del successivo atto di intimazione.

Analogamente è affetta da nullità insanabile, con conseguente inoperatività dell'art. 156, comma 3, c.p.c., la notifica degli atti impositivi o della riscossione che, nell'ipotesi di decesso del contribuente noto all'Ufficio, non sia compiuta nei confronti degli eredi, con la precisazione che qualora gli stessi non abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973, tale notifica va effettuata presso l'ultimo domicilio del *de cuius* collettivamente ed impersonalmente, mentre, nell'ipotesi in cui abbiano effettuato tale

incombente, personalmente e nominativamente nel domicilio fiscale di ciascuno di essi (Sez. 5, n. 13760/2019, Fasano, Rv. 653949-01).

La S.C. ha precisato che la notifica collettivamente ed impersonalmente agli eredi che rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa non costituisce un dato puramente formale, ma va ad incidere sul momento strutturale del rapporto tributario che non è configurabile nei confronti di un soggetto non più esistente, chiarendo tuttavia che l'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973 considera, e disciplina di conseguenza, la sola ipotesi in cui la morte del soggetto passivo del rapporto sia comunque a conoscenza dell'Amministrazione poiché, in caso contrario, non sussisterebbe la giuridica possibilità di osservare le formalità della notifica impersonale prevista dalla legge.

In caso di morte del contribuente, la notificazione della cartella esattoriale a lui intestata è legittimamente effettuata presso l'ultimo domicilio del defunto ed è efficace nei confronti degli eredi, ove questi ultimi non abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non potendo trovare applicazione l'art. 60, ultimo comma, del medesimo d.P.R., il quale si riferisce alle sole variazioni anagrafiche riguardanti l'indirizzo del destinatario, e non assumendo alcun rilievo le indicazioni contenute nella dichiarazione dei redditi, le quali non possono validamente sostituire la predetta comunicazione, che dev'essere presentata direttamente all'Ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. (**Sez. 5, n. 24047/2020, Triscari, Rv. 659482-01)**

La notifica di una cartella esattoriale effettuata a mani di uno dei soci della società di persone dopo la sua estinzione a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, è valida giacché - analogamente a quanto previsto dall'art. 65, comma 4, del d.p.r. n. 600 del 1973 per il caso di morte del debitore e di notifica effettuata impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso, con effetti valevoli nei confronti degli eredi - essa trova fondamento nel fenomeno successorio che si realizza con riferimento alle situazioni debitorie gravanti sul dante causa, con ciò realizzandosi comunque lo scopo della citata disciplina, che è quello di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa validamente azionata nei confronti della società. **(Sez. 6-5, n. 24793/2020, Ragonesi, Rv. 659465-01)**

La sanatoria per raggiungimento dello scopo non può operare infine anche nel caso in cui il vizio consista nella mancata indicazione nella copia della cartella di pagamento della data nella quale la stessa è avvenuta e sia stato proposto un ricorso intempestivo (e che quindi sarebbe da dichiarare inammissibile decadenza della domanda per tardività), poiché il relativo

principio non può essere applicato nell'ipotesi in cui dalla notifica dell'atto decorra un termine perentorio e non vi sia certezza della data della stessa; peraltro, la mancanza di detto requisito legale della notifica opera oggettivamente ed il destinatario non ha quindi l'onere di dedurre di aver subito alcun pregiudizio, derivando la nullità insanabile dalla mancanza di uno dei requisiti della fattispecie previsti dalla legge (Sez. 5, n. 08245/2019, Luciotti, Rv. 653399-01).

Sul piano processuale non va dimenticato che ove con il ricorso per cassazione si contesti la rituale notifica delle cartelle di pagamento, per il rispetto del principio di autosufficienza, è necessaria la trascrizione integrale delle relate e degli atti relativi al procedimento notificatorio, al fine di consentire la verifica della fondatezza della doglianza in base alla sola lettura del ricorso, senza necessità di accedere a fonti esterne allo stesso (Sez. 5, n. 31038/2018, Fasano, Rv. 651622-01).

Si tratta ovviamente di una specificazione del principio generale di autosufficienza del ricorso per cassazione, per il quale ove sia dedotta la omessa o viziata valutazione di documenti, deve procedersi ad un sintetico ma completo resoconto del loro contenuto, nonché alla specifica indicazione del luogo in cui ne è avvenuta la produzione, al fine di consentire la verifica della fondatezza della doglianza sulla base del solo ricorso, senza necessità di fare rinvio od accesso a fonti esterne ad esso (su cui Sez. 1, n. 05478/2018, Di Marzio, Rv. 647747-01), con la precisazione che, ove sia dedotto il vizio di una relata di notifica, la trascrizione integrale della medesima si rende necessaria soltanto qualora sia strettamente funzionale alla comprensione del motivo, atteso che l'adempimento dei requisiti di contenuto-forma previsti dall'art. 366 c.p.c. non è fine a se stesso, ma è strumentale al dispiegamento della funzione che è propria di detti requisiti (Sez. 5, n. 01150/2019, Saija, Rv. 652710-02).

Se comunque la parte destinataria di una cartella di pagamento contesti esclusivamente di averne ricevuto la notificazione e l'agente per la riscossione dia prova della regolare esecuzione della stessa, resta preclusa la deduzione di vizi concernenti la cartella non tempestivamente opposti né sussiste un onere, in capo all'agente, di produrre in giudizio la copia integrale della cartella stessa (Sez. 6-3, n. 21533/2017, Barreca, Rv. 645709-02).

La notifica di una cartella esattoriale può avvenire secondo le forme ordinarie o con messo notificatore, ovvero mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento.

A norma dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, la notificazione può essere eseguita dai soggetti indicati dalla prima parte del comma 1, della disposizione succitata (ufficiali della riscossione, soggetti da questi abilitati, messi comunali e agenti della polizia municipale) o anche mediante invio

diretto dell'atto a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento: in quest'ultima ipotesi non rileva che il concessionario, agente della riscossione, non sia inserito nel novero dei soggetti abilitati né la norma prevede, in caso di opzione, da parte del concessionario della riscossione, per la notifica a mezzo posta, che la consegna all'ufficiale postale debba essere necessariamente effettuata da determinati soggetti, ed in particolare da quelli suindicati.

Costituisce *ius receptum* il principio per il quale la notificazione della cartella emessa per la riscossione di imposte o sanzioni può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di raccomandata con avviso di ricevimento; in questo caso la notifica si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario, senza che sia necessario redigere un'apposita relata di notifica, in quanto l'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 prescrive solo l'onere per l'esattore di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con l'avviso di ricevimento.

In tale sistema è proprio l'ufficiale postale a garantire, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, operando gli artt. 32 e 39 del d.m. 9 aprile 2001, secondo i quali è sufficiente, per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senz'altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente, con la precisazione che, persino se manchino nell'avviso di ricevimento le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato e/o la relativa sottoscrizione sia inintelligibile, l'atto è comunque valido, poiché la relazione tra la persona cui esso è destinato e quella cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c. (Sez. 5, n. 27561/2018, Chiesi, Rv. 651066-01; conf. Sez. 6-5, n. 04275/2018, Cirillo E., Rv. 647134-01; Sez. 6-5, n. 16949/2014, Bognanni, Rv. 632505-01).

Si è inoltre precisato che, qualora la notifica della cartella di pagamento sia eseguita mediante invio diretto da parte del concessionario di raccomandata con avviso di ricevimento, ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della l. n. 890 del 1982, e che quindi, secondo le regole che sottendono la ricezione degli atti per posta ordinaria, l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di

conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione (Sez. 6-5, n. 12083/2016, Conti, Rv. 640025-01), ed ancora che in questa ipotesi non è necessario l'invio di una successiva raccomandata informativa, senza che possa attribuirsi efficacia retroattiva, ex art. 11 preleggi, alla modifica legislativa di cui all'art. 1, comma 883, della l. n. 145 del 2018, che ha reintrodotto l'obbligo per l'operatore postale della successiva raccomandata in caso di consegna a persona diversa dal destinatario. (Sez. 6-5, n. 10037/2019, La Torre, Rv. 653680-01).

Ai fini del perfezionamento della notifica diretta effettuata, a mezzo posta, dall'incaricato della riscossione è dunque sufficiente la consegna del plico al domicilio del destinatario, senza nessun altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la propria firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltreché sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente, essendo la notifica valida anche se manchi l'indicazione delle generalità della persona cui l'atto è stato consegnato, trattandosi di adempimento non previsto da alcuna norma.(**Sez. 5, n. 00946/2020, Di Marzio, Rv. 656665-01)**

Anche la Corte cost., con sentenza n. 175/2018, ha dichiarato la conformità a Costituzione dell'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 affermando che tale forma semplificata di notificazione si giustifica in relazione alla funzione pubblicistica svolta dall'agente per la riscossione volta ad assicurare la pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato (Sez. 6-5, n. 28872/2018, Luciotti, Rv. 651834-01), fermo restando che il contribuente che assuma, in concreto, la mancanza di conoscenza effettiva dell'atto per causa a sé non imputabile può chiedere, come ricordato nella stessa pronuncia del Giudice delle leggi, la rimessione in termini ex art. 153 c.p.c. (Sez. 6-5, n. 29710/2018, Napolitano, Rv. 651838-01), disposizione la cui applicabilità al giudizio tributario è riconosciuta anche con riferimento alle decadenze ad esse esterne, come l'impugnazione degli atti impositivi (Sez. 5, n. 12544/2015, Ferro, Rv. 636356-01).

In caso di notifica tramite posta privata di atto tributario - fattispecie diversa da quella della notifica degli atti processuali, decisa **Sez. U, n. 00299/2020, Perrino, Rv. 656575-01 -** per effetto dell'art. 4 del d.lgs. n. 261 del 1999 e succ. modif., deve ritenersi valida la notifica compiuta - nel periodo intercorrente tra la parziale liberalizzazione attuata col d.lgs. n. 58 del 2011 e quella portata a pieno compimento dalla l. n. 124 del 2017 - tramite operatore postale privato in possesso dello specifico titolo abilitativo costituito dalla "licenza individuale" di cui all'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 261 cit., configurandosi l'ipotesi di inesistenza della

notificazione in casi assolutamente residuali (**Sez. 5, n. 15360/2020, Napolitano, Rv. 658427-01,** nonché **Sez. 5, n. 25521/2020, Guida, Rv. 659646-01,** che ribadisce la distinzione tra atti tributari e amministrativi ed atti giudiziari, ivi compresi i ricorsi introduttivi del processo tributario, per i quali la gestione del servizio, in forza di ragioni di ordine pubblico, correlate a peculiari requisiti di rafforzata affidabilità dell'agente notificatore, è riservata, nel regime del d.lgs. n. 58 del 2011, al solo gestore del "servizio postale universale" e, nel successivo regime della l. n. 124 del 2017, ai soli titolari di licenza individuale speciale).

Sez. 5, n. 16528/2018, Condello, Rv. 649227-02, e Sez. 5, n. 33563/2018, Condello, Rv. 652126-01 hanno ribadito che in tema di notifica della cartella esattoriale ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione è assolta dal notificante mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, poiché, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, la cartella esattoriale deve ritenersi a lui ritualmente consegnata, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., fondata sulle univoche e concludenti circostanze (integranti i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.) della spedizione e dell'ordinaria regolarità del servizio postale, superabile solo ove il destinatario medesimo dimostri di essersi trovato, senza colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione, come nel caso in cui sia fornita la prova che il plico in realtà non conteneva alcun atto al suo interno (ovvero conteneva un atto diverso da quello che si assume spedito); in entrambe le pronunce si precisa che la prova dell'arrivo della raccomandata fa presumere l'invio e la conoscenza dell'atto, mentre l'onere di provare eventualmente che il plico non conteneva l'atto o conteneva un atto diverso, rispetto a quello indicato dal mittente, spetta non già al mittente, bensì al destinatario, che non può quindi limitarsi ad una generica contestazione dell'invio della raccomandata medesima (in tal senso, già Sez. 1, n. 22687/2017, Campanile, Rv. 645523-01).

In tali decisioni si dà anche atto dell'esistenza di un contrasto tra il suindicato orientamento prevalente, conforme al principio generale di cd. vicinanza della prova, poiché la sfera di conoscibilità del mittente incontra limiti oggettivi nella fase successiva alla consegna del plico per la spedizione, mentre la sfera di conoscibilità del destinatario si incentra proprio nella fase finale della ricezione, ben potendo egli dimostrare (ed essendone perciò onerato), in ipotesi anche avvalendosi di testimoni, che al momento dell'apertura il plico era in realtà privo di contenuto, ed altro minoritario difforme, secondo cui nel caso di notifica della cartella di pagamento mediante l'invio diretto di una busta chiusa raccomandata postale, è onere del mittente il plico raccomandato fornire la

dimostrazione del suo esatto contenuto, allorché risulti solo la cartolina di ricevimento ed il destinatario contesti il contenuto della busta medesima (cfr. Sez. 6-5, n. 18252/2013, Caracciolo, Rv. 628326-01).

Il principio secondo cui in tema di notifica della cartella esattoriale ai sensi dell'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, la prova del perfezionamento del procedimento di notifica e della relativa data è assolta mediante la produzione della relazione di notificazione e/o dell'avviso di ricevimento, recanti il numero identificativo della cartella, non essendo necessaria la produzione in giudizio della copia della cartella stessa, già affermato da Sez. 6-3, n. 23902/2017, Tatangelo, Rv. 646629-01, è stato confermato da Sez. 5, n. 24323/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650704-01.

La notificazione ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 600 del 1973 è, invece, ritualmente eseguita solo nell'ipotesi in cui, nonostante le ricerche che il messo notificatore deve svolgere nell'ambito del Comune di domicilio fiscale, in esso non rinvenga l'effettiva abitazione o l'ufficio o l'azienda del contribuente. Solo in questi casi la notificazione è ritualmente effettuata mediante deposito dell'atto nella casa comunale e affissione dell'avviso di deposito nell'albo del Comune senza necessità di comunicazione all'interessato a mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno, né di ulteriori ricerche al di fuori del detto Comune; è dunque invalida la notifica di alcune cartelle di pagamento, eseguita ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e, cit., sebbene l'agente della riscossione fosse a conoscenza del nuovo indirizzo effettivo del contribuente, diverso dal domicilio fiscale, per avere colà precedentemente notificato altre cartelle.**(Sez. 5, n. 03378/2020, Penta, Rv. 656967-01)**

Occorre comunque ricordare che l'agente della riscossione, quando è parte di un giudizio nel quale è richiesto di dare prova dell'espletamento di una attività notificatoria, non ha il potere di attribuire autenticità agli avvisi di ricevimento degli atti notificati, che costituiscono documenti di provenienza dell'ufficiale postale, poiché l'autenticazione della copia può essere fatta esclusivamente dal pubblico ufficiale dal quale l'atto è stato emesso o presso il quale è depositato l'originale; il concessionario della riscossione, infatti, pur essendo pubblico ufficiale o incaricato di pubblico servizio secondo le disposizioni contenute nei titoli I e II del d.P.R. n. 602 del 1973, nell'ambito delle attività di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 237 del 1997, non ha il potere di autenticare le copie delle notifiche degli avvisi di ricevimento, pur essendone depositario, in quanto si tratta di atti formati, nel suo interesse, dall'ufficiale postale (Sez. 6-5, n. 07736/2019, Castorina, Rv. 653396-01).

Qualora la produzione dell'avviso di ricevimento sia avvenuta mediante l'allegazione di fotocopia non autenticata, trova applicazione la regola generale di cui all'art. 2719 c.c. per la quale le copie fotografiche o

fotostatiche hanno la stessa efficacia di quelle autentiche se la loro conformità all'originale è attestata dal pubblico ufficiale competente o se detta conformità non sia disconosciuta dalla controparte (Sez. 5, n. 01974/2018, Zoso, Rv. 646923-01; v. anche Sez. 6-3, n. 21003/2017, Tatangelo, Rv. 645480-01); inoltre, il disconoscimento delle copie fotostatiche di scritture prodotte in giudizio, ai sensi dell'art. 2719 c.c., impone che, pur senza vincoli di forma, la contestazione della loro conformità all'originale sia operata, a pena di inefficacia, attraverso una dichiarazione che evidenzi in modo chiaro e univoco sia il documento che si intende contestare, sia gli aspetti differenziali di quello prodotto rispetto all'originale, non essendo invece a tal fine sufficienti né il ricorso a clausole di stile né generiche asserzioni (Sez. 5, n. 16557/2019, Balsamo, Rv. 654386-01).

Va anche precisato che il disconoscimento della conformità di una copia fotografica o fotostatica all'originale di una scrittura, ai sensi dell'art. 2719 c.c., non ha gli stessi effetti del disconoscimento della scrittura privata previsto dall'art. 215, comma 1, n. 2, c.p.c., giacché mentre quest'ultimo, in mancanza di richiesta di verificazione, preclude l'utilizzabilità della scrittura, la contestazione di cui all'art. 2719 c.c. non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni, con la conseguenza che l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento, se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, non vincola il giudice, potendo egli apprezzare l'efficacia rappresentativa della copia suddetta.

Ne consegue che, laddove l'agente della riscossione produca in giudizio copia fotostatica della relata di notifica o dell'avviso di ricevimento (recanti il numero identificativo della cartella) e l'obbligato contesti la conformità delle copie prodotte agli originali, ai sensi dell'art. 2719 c.c., il giudice che escluda l'esistenza di una rituale certificazione di conformità agli originali, non può limitarsi a negare ogni efficacia probatoria alle copie prodotte, ma deve valutare le specifiche difformità contestate alla luce degli elementi istruttori disponibili, compresi quelli di natura presuntiva, attribuendo il giusto rilievo anche all'eventuale attestazione, da parte dell'agente della riscossione, della conformità delle copie prodotte alle riproduzioni informatiche degli originali in suo possesso. (**Sez. 5, n. 23426/2020, Succio, Rv. 659342-01)**

Nell'ipotesi in cui la notifica venga effettuata nelle forme ordinarie si pongono poi tutte le questioni che generalmente hanno ad oggetto il procedimento notificatorio, nonché alcune più specifiche di seguito considerate.

In conformità a Sez. L, n. 08418/2018, Boghetich, Rv. 648194-01, si è affermato che anche in caso di notifica della cartella esattoriale, ai sensi dell'art. 139, comma 2, c.p.c., la qualità di persona di famiglia o di addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda di chi ha ricevuto l'atto si presume *iuris tantum* dalle dichiarazioni recepite dall'ufficiale giudiziario nella relata di notifica, incombendo al destinatario, che contesti la validità della notificazione, l'onere di fornire la prova contraria ed, in particolare, l'inesistenza di alcun rapporto con il consegnatario comportante una delle qualità suindicate, con conseguente rigetto del ricorso del contribuente che, pur avendo provato *per tabulas* che la consegnataria dell'atto non era sua moglie, non aveva tuttavia dimostrato che ella non fosse, comunque, una persona di famiglia o addetta alla casa ivi presente solo occasionalmente (Sez. 5, n. 27587/2018, Guida, Rv. 650963-01).

La consegna dell'atto da notificare "a persona di famiglia", secondo il disposto dell'art. 139 c.p.c., non postula necessariamente ne´ il solo rapporto di parentela - cui è da ritenersi equiparato quello di affinità - ne´ l'ulteriore requisito della convivenza del familiare con il destinatario dell'atto, non espressamente menzionato dalla norma, risultando sufficiente l'esistenza di un vincolo di parentela o di affinità che giustifichi la presunzione che la "persona di famiglia" consegnerà l'atto al destinatario stesso; resta, in ogni caso, a carico di colui che assume di non aver ricevuto l'atto l'onere di provare il carattere del tutto occasionale della presenza del consegnatario in casa propria, senza che a tal fine rilevino le sole certificazioni anagrafiche del familiare medesimo; l'operatività di tali principi è però subordinata all'accertamento che il luogo di ricezione della notificazione è quello di residenza o domicilio del destinatario, circostanza che, ove contestata dall'interessato, deve essere verificata dal giudice, tenendo conto delle prove agli atti. **(Sez. 5, n. 11815/2020, Cavallari, Rv. 660075-01)**

In particolare, costituisce orientamento pacifico in tema di notifica della cartella di pagamento, che nei casi di "irreperibilità cd. relativa" del destinatario, all'esito di Corte Cost. n. 258/2012 relativa all'art. 26, comma 3 (ora 4), del d.P.R. n. 602 del 1973, va applicato l'art. 140 c.p.c., in virtù del combinato disposto del citato art. 26, ultimo comma, e dell'art. 60, comma 1, alinea [e], del d.P.R. n. 600 del 1973, sicché è necessario, ai fini del suo perfezionamento, che siano effettuati tutti gli adempimenti ivi prescritti, incluso l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, non essendone sufficiente la sola spedizione, alla stregua di quanto risultante da Corte Cost. n. 3/2010, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 140 c.p.c., disposizione richiamata dall'art. 26 cit., nella parte in cui prevede che la notifica si perfeziona, per il destinatario,

con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione. A seguito di tale sentenza, pertanto, la notificazione effettuata ai sensi di tale disposizione si perfeziona, per il destinatario, con il ricevimento della raccomandata informativa, se anteriore al maturarsi della compiuta giacenza, ovvero, in caso contrario, con il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione (Sez. 5, n. 27825/2018, Guida, Rv. 651408-01; conf. Sez. 6-5, n. 9782/2018 Luciotti, Rv. 647736-01).

Premesso che nel caso di irreperibilità relativa del destinatario, il procedimento da seguire è quello disciplinato dall'art. 140 c.p.c., è necessario che venga prodotta in giudizio, a prova del perfezionamento del procedimento notificatorio, l'avviso di ricevimento (o di compiuta giacenza) della raccomandata che dà atto dell'avvenuto deposito dell'atto da notificare presso la casa comunale; avviso che, sia esso sottoscritto dal destinatario o da persone abilitate, sia esso annotato dall'agente postale in ordine all'assenza di persone atte a ricevere l'avviso medesimo, è parte integrante della relazione di notifica ai sensi dell'art. 140 c.p.c., in quanto persegue lo scopo di consentire la verifica che l'atto sia pervenuto nella sfera di conoscibilità del destinatario. **(Sez. 5, n. 25351/2020, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 659503-01)**

Nel ritenere l'invalidità della notificazione della cartella esattoriale eseguita, in ipotesi di irreperibilità relativa del contribuente, mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento senza l'osservanza delle formalità previste dall'art. 140 c.p.c., come prescritto dall'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, nel testo risultante da Corte cost. n. 258/2012, Sez. 5, n. 33610/2019 Saieva, Rv. 656398-01, ha affermato che nel caso di dichiarazione di illegittimità costituzionale di una norma processuale, fin quando la validità ed efficacia degli atti disciplinati da detta norma sono *sub judice*, il rapporto processuale non può considerarsi esaurito, sicché, nel momento in cui viene in discussione la ritualità dell'atto, la valutazione della sua conformità alla disposizione va valutata avendo riguardo alla modificazione conseguita dalla sentenza di illegittimità costituzionale, indipendentemente dal tempo in cui l'atto è stato compiuto.

La produzione dell'avviso di ricevimento della raccomandata informativa, quale prova del regolare compimento delle formalità previste dall'art. 140 c.p.c., è poi necessaria anche ove la notifica della cartella di pagamento sia avvenuta prima di Corte Cost. n. 3/2010, stante l'efficacia retroattiva delle pronunce additive della Consulta, tenuto conto del fatto che la notifica non è un rapporto giuridico a sé, rispetto al quale deve valutarsi l'avvenuto consolidamento, ma un atto strumentale all'instaurazione della controversia o al consolidamento dell'obbligo di

pagamento in capo al contribuente per omessa impugnazione (Sez. 6-5, n. 10519/2019, Castorina, Rv. 653681-01).

Qualora la notifica della cartella di pagamento avvenga presso la sede legale della società, e non alla persona fisica del legale rappresentante nel luogo di residenza dello stesso, l'atto deve essere consegnato, secondo un innovativo principio, solo ai soggetti indicati dall'art. 145, comma 1, c.p.c., ossia al «*rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa*», tra i quali non è, pertanto, compreso il «familiare convivente» del legale rappresentante dell'ente, sicché è nulla la notifica eseguita nelle mani del medesimo (Sez. 5, n. 08472/2018, Fasano, Rv. 647704-01). Questa decisione, affrontando per la prima volta la problematica, supera, con riguardo all'ipotesi di notifica eseguita presso la sede della società, la tradizionale presunzione di legittimità della notifica eseguita nelle mani di "familiare convivente", fondandosi su una attenta lettura del combinato disposto degli artt. 139 e 145 c.p.c.

Con riguardo alla notifica a mezzo posta è stato precisato che, anche in caso di notifica di una cartella di pagamento, il vizio consistente nell'omessa esibizione dell'avviso di ricevimento della raccomandata informativa che va inviata nell'ipotesi di consegna dell'atto a mezzo del servizio postale non effettuata direttamente al destinatario (nella specie, a familiare convivente), è sanato per raggiungimento dello scopo ove il contribuente abbia conosciuto il contenuto della cartella, trovando applicazione, anche per gli atti impositivi, il principio di cui all'art. 156, comma 3, c.p.c., e non abbia prospettato le ragioni per le quali tale vizio avrebbe comportato una lesione del diritto all'effettività della tutela giurisdizionale ed al giusto processo.(Sez. 5, n. 11051/2018, Delli Priscoli, Rv. 648200-02).

Sempre in tema di notificazioni a mezzo posta, è stato ribadito che l'annotazione dell'agente postale sull'avviso di ricevimento, dalla quale risulti il rifiuto senza ulteriore specificazione circa il soggetto (destinatario, oppure persona diversa abilitata a ricevere il plico) che ha in concreto opposto il rifiuto, può legittimamente presumersi riferita al rifiuto di ricevere il plico o di firmare il registro di consegna opposto dal destinatario, con conseguente completezza dell'avviso, e dunque legittimità e validità della notificazione (Sez. 5, n. 16237/2018, Condello, Rv. 649197-01); ove l'atto sia consegnato all'indirizzo del destinatario a persona che abbia sottoscritto l'avviso di ricevimento, con grafia illeggibile, nello spazio relativo alla "firma del destinatario o di persona delegata", e non risulti che il piego sia stato consegnato dall'agente postale a persona diversa dal destinatario tra quelle indicate dall'art. 7, comma 2, della legge n. 890 del 1982, la consegna deve ritenersi validamente

effettuata a mani proprie del destinatario, fino a querela di falso, a nulla rilevando che nell'avviso non sia stata sbarrata la relativa casella e non sia altrimenti indicata la qualità del consegnatario, non essendo integrata alcuna delle ipotesi di nullità di cui all' art. 160 c.p.c. (**Sez. 6-5, n. 04556/2020, Esposito, Rv. 657324-01)**

Sul presupposto che la responsabilità solidale ed illimitata dei soci per i debiti della società di persone, prevista dall'art. 2291 c.c., è operante anche nei rapporti tributari, il socio di una società in nome collettivo ben può essere destinatario della pretesa tributaria anche quando questa si riferisca alla società, individuata dalle norme tributarie quale unico soggetto passivo d'imposta, rispondendo il socio solidalmente dei debiti tributari di quest'ultima, a nulla rilevando che egli sia rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo e, pur essendo privo della qualità di obbligato d'imposta, resta sottoposto, a seguito dell'iscrizione a ruolo a carico della società, all'esazione del debito, alla condizione, posta dall'art. 2304 c.c., che il creditore non abbia potuto soddisfarsi sul patrimonio della società.

Dal momento che delle obbligazioni tributarie della società in nome collettivo rispondono solidalmente, ai sensi dell'art. 2291 c.c., tutti i soci, in quanto il debito della società è un debito degli stessi, l'interruzione della prescrizione conseguente alla notificazione della cartella alla società, in applicazione del principio di cui all'art. 1310 c.c., ha efficacia anche rispetto ai soci. **(Sez. 6-5, n. 06997/2020, La Torre, Rv. 657561-01)**

La S.C. ha inoltre ritenuto legittima la notifica ai soci della cartella di pagamento, anche in difetto di previa notifica agli stessi dell'avviso di accertamento, in quanto la possibilità di agire per la riscossione di un debito tributario, accertato nei confronti della società in nome collettivo, procedendo alla notifica della cartella di pagamento (o dell'avviso di mora) ad uno dei soci illimitatamente responsabili, non integra un deficit del diritto di difesa di quest'ultimo, sia in quanto la cartella di pagamento (o l'avviso di mora) può costituire atto idoneo a veicolare la conoscenza delle ragioni della pretesa tributaria, sia in quanto il socio destinatario della notifica è legittimato espressamente dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 ad impugnare unitamente alla cartella di pagamento (o all'avviso di mora) anche tutti gli atti presupposti (ad es., avviso di rettifica) che non gli fossero stati notificati facendo valere i vizi propri di quelli. (Sez. 5, n. 13113/2018, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 648666- 01).

Posto che il diritto di difesa del socio è garantito dalla possibilità di impugnare, contestualmente alla cartella di pagamento (o all'avviso di mora) l'atto impositivo presupposto, ove il socio illimitatamente responsabile abbia poi impugnato la sola cartella di pagamento, quale unico atto notificatogli per debiti sociali, gli atti presupposti non possono

considerarsi definitivi, con la conseguenza che, nell'ipotesi di successione normativa in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, deve trovare applicazione la legge sopravvenuta più favorevole, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 199 (Sez. 5, n. 02580/2019, Nonno, Rv. 652588-01).

Estendendo un principio già affermato in riferimento agli atti impositivi, si è statuito che la tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei confronti degli stessi la decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto, in materia tributaria, a differenza di quella civile, trova applicazione, anche in detta ipotesi, l'art. 1310, comma 1, c.c., sebbene dettato in tema di prescrizione, in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie (Sez. 6-5, n. 02545/2018, Manzon, Rv. 647191-01).

In tema di avvisi di accertamento si era, infatti, già affermato che, alla stregua della disciplina dettata dal codice civile con riguardo alla solidarietà fra coobbligati, applicabile - in mancanza di specifiche deroghe di legge - anche alla solidarietà tra debitori d'imposta, la notifica solo ad alcuni condebitori spiega, nei loro confronti, tutti gli effetti che gli sono propri, mentre, nei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e gli altri condebitori, cui l'atto impositivo non sia stato notificato o sia stato invalidamente notificato, lo stesso, benché inidoneo a produrre effetti che possano comportare pregiudizio di posizioni soggettive dei contribuenti, quali il decorso dei termini di decadenza per insorgere avverso l'accertamento medesimo, determina pur sempre l'effetto conservativo d'impedire la decadenza per l'Amministrazione dal diritto all'accertamento, consentendole di procedere alla notifica, o alla sua rinnovazione, anche dopo lo spirare del termine all'uopo stabilito (Sez. 6-5, n. 13248/2017, Mocci, Rv. 644935-01).

La Corte di cassazione ha specificato che l'inapplicabilità alla fattispecie del principio civilistico secondo cui in tema di solidarietà tra coobbligati, il primo comma dell'art. 1310 c.c., dettato in materia di prescrizione, non è applicabile anche in tema di decadenza, non solo per la chiarezza del testo normativo, riferito solo alla prescrizione, ma anche per la profonda diversità dei due istituti, è giustificata dalla diversità e dalla specialità della disciplina tributaria, in particolare procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico, dunque ben diversa da quella di diritto privato sicuramente de-procedimentalizzata, regolata da sue proprie norme, quali appunto quella di cui all'art. 25, comma 1, del d.P.R. 602 del 1973.

Sempre in relazione a profili attinenti la solidarietà, si è statuito che, qualora l'atto di accertamento in rettifica sia stato emesso nei confronti dell'importatore, la cartella esattoriale è legittimamente notificata al rappresentante fiscale pur in mancanza della previa emissione e notifica di un autonomo avviso di accertamento nei confronti di quest'ultimo, coobbligato solidale (Sez. 5, n. 12713/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 648855-01); anche qualora l'atto di accertamento sia stato emesso nei confronti di un'associazione sportiva non riconosciuta, la cartella esattoriale è legittimamente notificata al rappresentante legale anche in mancanza della previa emissione e notifica di un autonomo atto impositivo a detto rappresentante, in qualità di coobbligato solidale, poiché il diritto di difesa del medesimo è garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando, unitamente all'atto notificato, anche quelli presupposti, la cui notificazione risulti irregolare o sia stata del tutto omessa (Sez. 5, n. 19982/2019, Leuzzi, Rv. 654762-01).

Premesso che il rappresentante fiscale è coobbligato in misura paritaria sia per gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme ex art. 17, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, sia per il pagamento dell'imposta doganale, essendo affiancato al proprietario e destinatario delle merci nella relativa dichiarazione, e rilevando anche la mera fattuale ingerenza nel perfezionamento dell'operazione d'importazione, a giudizio della Corte di legittimità è irrilevante che lo stesso sia rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo, perché potrà impugnare, unitamente all'avviso di mora o alla cartella, anche gli atti presupposti che non gli fossero stati notificati personalmente o fossero stati emessi nei confronti del solo debitore principale; tali atti, infatti, cumulano la natura esattiva e quella di primo atto partecipativo della pretesa fiscale, sicché nulla vieta al destinatario (rappresentante del soggetto passivo) di far valere le proprie ragioni nel processo tributario, impugnando l'avviso e svolgendo in quella sede le opportune difese dirette, eventualmente, a contestare non soltanto il rapporto di rappresentanza e la propria responsabilità, ma, occorrendo, la stessa esistenza o entità del debito principale.

3.3. La decadenza ex art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Nelle ipotesi di riscossione a mezzo ruolo il concessionario è tenuto a notificare la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, entro i termini fissati a pena di decadenza dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Tale norma risulta di complessa applicazione in quanto è stata oggetto di numerosi interventi legislativi e di ripetute pronunce del Giudice delle leggi.

Il termine di quattro mesi dalla consegna del ruolo al concessionario per la notifica della cartella, di cui al comma 1, introdotto dal d.lgs. n. 46 del 1999 è stato abrogato dal d.lgs. n. 193 del 2001, per poi essere sostituito dai termini più ampi di cui al d.l. 17 giugno 2005, n. 106, conv., con modif., in l. 31 luglio 2005, n. 156, come modif. dal d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2006 ed infine dal d.lgs. n. 159 del 2015.

Nel testo attualmente in vigore la cartella di pagamento va notificata a pena di decadenza entro il 31 dicembre:

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli artt. 19 e 20 T.U.I.R.;

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'art. 36-*ter* del cit. d.P.R. n. 600 del 1973;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'Ufficio.

Particolarmente complessa risulta la disciplina della suddetta decadenza nelle ipotesi in cui la cartella di pagamento da notificare segua il controllo formale cd automatizzato di cui all'art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600 del 1973.

L'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, come modif. dal d.lgs. n. 193 del 2001, era stato dichiarato costituzionalmente illegittimo da Corte cost. n. 280/2005 nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario avrebbe dovuto notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973. La Consulta aveva ritenuto tale disposizione in contrasto con l'art. 24 Cost., non potendo il contribuente essere assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole considerando che tale procedimento comporta una elementare operazione di verifica meramente formale.

All'esito di tale pronuncia il legislatore è intervenuto con i commi 5-*bis* e 5-*ter* dell'art. 1 del d.l. n. 106 del 2005, conv. dalla l. n. 156 del 2005, introducendo un termine decadenziale, prima non previsto, anche per la

notificazione delle cartelle di pagamento emesse a seguito di controllo formale automatizzato, con una disciplina «a regime» (di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dal cit. comma 5-*ter*) e una «transitoria» (quella di cui al cit. comma 5-*bis*). Quella a regime fissa quale termine decadenziale per la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate a decorrere dall'entrata in vigore della legge di conversione citata (10 agosto 2006) il terzo anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni; quella transitoria prevede termini decadenziali differenziati a seconda della data di presentazione delle dichiarazioni, quali: a) il terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1 gennaio 2004; b) il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; c) il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001.

Allorché il contribuente eccepisca in primo grado la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di iscrizione a ruolo ex art. 17 d.P.R. n. 602 del 1973, il giudice di appello che accerti e dichiari la tardività della notifica della cartella esattoriale per violazione del termine di cui all'art. 1, comma 5 bis, del d.l. n. 106 del 2005, conv., con modif., dalla l. n. 156 del 2005, non rileva d'ufficio un'eccezione non proposta, ma si limita a qualificare in termini giuridici diversi la già formulata deduzione di decadenza. (**Sez. 5, n. 14850/2020, Nocella, Rv. 658345-01**)

Sez. 5, n. 15750/2020, Guida, Rv. 658404-01 ha poi precisato che il termine annuale per la rettifica cd. formale automatizzata, previsto dall'art. 36 bis d.P.R. n. 600 del 1973, ha un rilievo tutto interno all'apparato organizzativo dell'Amministrazione finanziaria, mentre nel rapporto esterno, tra contribuente e fisco, rileva solo il diverso termine - avente invece natura perentoria - entro il quale il concessionario, a pena di decadenza, deve notificare al debitore la conseguente cartella di pagamento (entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

In merito a tale disciplina transitoria si è chiarito che i termini decadenziali previsti in via transitoria dall'art. 1, commi 5-*bis* e 5-*ter*, del d.l. n. 105 del 2005 cit. per la notificazione delle cartelle di pagamento emesse a seguito della liquidazione delle dichiarazioni presentate dagli stessi contribuenti, si applicano, sussistendone i presupposti temporali, anche con riferimento alle cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore della cit. legge di conversione ed a prescindere dal rispetto dei termini per l'iscrizione a ruolo e di quelli per la liquidazione dell'imposta mediante procedure automatizzate, in quanto la relativa disciplina è volta

a garantire, oltre che l'interesse del contribuente a non essere assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato, anche quello dell'erario ad evitare che, nella fase transitoria, un termine di decadenza eccessivamente ristretto possa precludere od ostacolare la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate prima dell'entrata in vigore della suddetta l. n. 156 del 2005 e, quindi, pregiudicare la riscossione dei tributi (Sez. 5, n. 01782/2019, Antezza, Rv. 652713-01), ed ancora che la disciplina della decadenza di cui all'art. 1, comma 5-*bis* cit., non costituisce una deroga rispetto a quella prevista dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, trattandosi di una disciplina transitoria che, pertanto, non viola gli artt. 1, comma 1, e 3, comma 3, st.contr., disposizioni che, peraltro, non hanno una valenza superiore rispetto a quella della legge ordinaria. (Sez. 5, n. 02870/2019, Antezza, Rv. 652275-01)

La norma, infatti, è volta a regolare i rapporti tributari pendenti alla data della sua entrata in vigore, e dunque anche quelli relativi a dichiarazioni depositate nei periodi temporali dalla stessa previsti e interessate da controlli liquidatori, ma per le quali l'emissione e notificazione delle relative cartelle sia avvenuta successivamente alla sua entrata in vigore, i quali sono perciò sottratti al termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo di cui all'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto abrogato dalla stessa norma e ritenuto irrilevante anche dalla sentenza della Corte costituzionale n. 280 del 2005 perché relativo a un atto interno**.(Sez. 5, n. 01858/2020, D'Auria, Rv. 656746-01)**

Il controllo formale delle dichiarazioni soggiace ai termini di decadenza previsti dalla disciplina transitoria di cui all'art. 36, comma 2, del d.lgs. n. 46 del 1999 (come modificato dall'art. 1, comma 5-*ter*, lett. b), n. 2, del d.l. n. 106 del 2005 cit.), e da quella dettata in via generale dall'art. 1, comma 5-*bis*, del cit. decreto, aventi entrambe effetto retroattivo, mentre la disciplina "a regime" del nuovo art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, estesa anche alle cartelle di pagamento emesse a seguito di accertamento d'ufficio, riguarda le sole cartelle notificate successivamente all'entrata in vigore della stessa l. n. 156 del 2005 (Sez. 5, 04375/2019, Cavallari, Rv. 652947-01), con la precisazione che la regola transitoria opera per le dichiarazioni presentate sino dalla data del 4 luglio 2006, di entrata in vigore dell'art. 37, comma 40, del d.l. n. 223 del 226, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2006, dovendosi escludere che tale norma, nel regolamentare in via generale la materia, abbia inciso in modo retroattivo su tale disciplina transitoria (Sez. 5, n. 10875/2019, Saija, Rv. 653717-01).

A titolo esemplificativo ne consegue che in presenza di una dichiarazione presentata nel 2002, in relazione a redditi del 2001, la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 va notificata entro il quarto anno successivo a quello di

presentazione della dichiarazione (Sez. 5, n. 05565/2019, Napolitano, Rv. 652788-01), mentre in tema di notificazione delle cartelle di pagamento relative ad indennità di fine rapporto e prestazioni pensionistiche di cui, rispettivamente, agli artt. 19 e 20 T.U.I.R., la disciplina dettata dall'art. 1, comma 5-*bis*, del d.l. n. 106 del 2005 cit., in ordine ai termini di decadenza, ha carattere transitorio ed opera per le dichiarazioni presentate e oggetto di controlli nei periodi temporali ricompresi nella stessa disposizione, mentre l'art. 37, comma 40, del d.l. n. 223 del 2006, conv. con modif. dalla l. n. 248 del 2006, che ha modificato l'art. 25, comma 1, lett. a) ultima parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, regola la disciplina a regime, sicché non incide su fattispecie ricadenti sotto l'applicazione della disciplina transitoria, in quanto inerenti a dichiarazioni presentate negli anni da essa considerati (Sez. 5, n. 13335/2019, Antezza, Rv. 653995-01).

Per **Sez. 5, n. 23513/2020, Perrino, Rv. 659639-01**, in caso di riscossione delle imposte, a seguito della dichiarazione di fallimento del contribuente, ove il credito impositivo sia stato ammesso al passivo, la notifica della cartella di pagamento effettuata successivamente alla chiusura del fallimento non determina la decadenza dell'Amministrazione finanziaria in quanto il termine, finché pende il fallimento, non inizia a decorrere, non potendo essere notificata al socio fallito la cartella prodromica all'esecuzione individuale.

Mentre **Sez. 5, n. 24892/2020, Lo Sardo, Rv. 659555-01** ha precisato che in tema di imposta di successione, la notifica della cartella di pagamento, che assolve alla sola funzione di mezzo di riscossione, non è soggetta a termini di decadenza, senza che ciò contrasti con l'esigenza, costituzionalmente inderogabile, di non lasciare troppo a lungo esposto il contribuente all'azione esecutiva del fisco, posto che detta esigenza rileva nei soli casi in cui la liquidazione dell'imposta debba avvenire esclusivamente a mezzo della cartella, ma non anche quando ciò avvenga mediante l'apposito avviso e sia l'attività di liquidazione ad essere soggetta a termini di decadenza, come stabilito, in materia, dall'art. 27 del d.lgs. n. 346 del 1990, che prevede un termine di decadenza biennale per la notifica dell'avviso di liquidazione, e dal successivo art. 41, che prevede la soggezione del credito da riscuotere, dopo la sua liquidazione, all'ordinaria prescrizione decennale; anche in caso di riscossione di crediti fiscali di Stati membri dell'UE, l'Amministrazione erariale italiana, richiesta della riscossione da parte di altro Stato membro, nell'emettere la cartella non è tenuta al rispetto dei termini fissati dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto il richiamo a tale decreto operato dal d.lgs. n. 67 del 2003, è limitato unicamente alla procedura da utilizzare per la riscossione in esito alla richiesta di assistenza, e non anche ai termini ivi previsti per la

riscossione dei tributi nazionali. (**Sez. 5, n. 27490/2020, Crucitti, Rv. 660033-01).**

4. L'avviso di intimazione.

Ai sensi dell'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, il concessionario della riscossione non può iniziare la procedura esecutiva se è decorso più di un anno dalla notifica della cartella di pagamento, ma deve notificare un atto, l`intimazione di pagamento, che ha sostituito l'avviso di mora, con cui intima al debitore di provvedere al pagamento del debito entro i successivi 5 giorni; nel caso in cui entro il predetto termine non dovesse intervenire il pagamento, il concessionario può iniziare l'esecuzione forzata del credito erariale.

L'avviso di intimazione, la cui funzione è quella di riattivare il procedimento di riscossione del credito tributario, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro 5 giorni, va redatto, come la cartella, in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze ed a sua volta perde efficacia trascorsi centottanta giorni dalla data della notifica per cui può essere notificato anche più volte, risultando sempre idoneo ad interrompere eventuali termini di prescrizione; alla intimazione di pagamento non è poi applicabile il termine di decadenza previsto esclusivamente per le cartelle di pagamento dall'art. 1, comma 5-*bis*, del d.l. n. 106 del 2005 cit., potendo la stessa essere notificata entro il termine di prescrizione, calcolato a decorrere dalla notificazione della cartella, operante per i tributi iscritti a ruolo (Sez. 5, n. 11760/2019, Conti, Rv. 654144-01).

L'idoneità a produrre gli effetti interruttivi della prescrizione, di cui all'art. 2943 c.c., agli atti della sequenza procedimentale specificamente contenenti l'intimazione ad adempiere - come l'avviso di mora di cui all'art. 46 del d.P.R. n. 602 del 1973 (nel testo anteriore alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 46 del 1999), o come l'avviso contenente l'intimazione ad adempiere entro il termine di giorni cinque, di cui all'art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973 (nel testo vigente) è stata ribadita da Sez. 5, n. 02227/2018, Campanile, Rv. 646703-01.

L'intimazione può essere impugnata per vizi propri, oppure, in caso di mancata notificazione della cartella di pagamento, per far valere un vizio della sequenza procedimentale, deducendone la nullità per omessa notifica dell'atto presupposto, o per contestare, in via alternativa, la stessa pretesa tributaria azionata di cui il contribuente può dedurre di essere venuto per la prima volta a conoscenza; trattandosi in ogni caso di atti diversi, ove all'impugnazione della cartella esattoriale segua quella della successiva intimazione di pagamento, emessa per gli stessi tributi a carico del medesimo contribuente, non sussiste violazione del principio del *ne bis in*

idem processuale, trattandosi di giudizi aventi *petitum* e *causa petendi* differenti. (Sez. 5, n. 27581/2018, Castorina, Rv. 651404-01).

In caso di impugnazione dell'avviso di mora, la legittimazione passiva discende dalle contestazioni effettuate dal contribuente, spettando all'amministrazione, in quanto titolare del diritto di credito, e non al concessionario, in quanto mero destinatario del pagamento, quando venga contestata la stessa pretesa tributaria. In tale evenienza, tuttavia, se l'azione è rivolta nei confronti del concessionario, quest'ultimo, ai sensi degli artt. 40 del d.P.R. n. 43 del 1988 e 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, ha l'onere di chiamare in causa l'ente titolare al fine di evitare di rispondere dell'esito sfavorevole della lite, senza che l'eventuale omissione determini l'inammissibilità della domanda o imponga al giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio. **(Sez. 6-5, n. 03955/2020, Luciotti, Rv. 657310-01)**

In presenza di un'intimazione di pagamento regolarmente notificata e non opposta nei termini di legge, è quindi inammissibile l'impugnazione di un estratto di ruolo successivamente conseguito, rivolta a far valere l'invalidità dell'intimazione per l'omessa notifica delle prodromiche cartelle di pagamento, in quanto l'estratto di ruolo non è un atto autonomamente impugnabile, non contenendo qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva, diretta o indiretta (Sez. 5, n. 31240/2019, Giudicepietro, Rv. 656289-01).

Seguendo la notifica della cartella di pagamento, l'avviso non ha necessità di particolare motivazione, risultando sufficiente che in esso siano richiamate le cartelle di pagamento che ne costituiscono il presupposto e che contengono le ragioni della pretesa tributaria (Sez. 5, n. 27216/2014, Iofrida, Rv. 634138-01); come chiarito da Sez. 5, n. 28689/2018, Nonno, Rv. 651272-01, l'avviso di intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo, da notificarsi al contribuente ai sensi dell'art. 50, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, ha un contenuto vincolato, in quanto deve essere redatto in conformità all'apposito modello approvato sicché è sufficiente che la motivazione faccia riferimento alla cartella di pagamento in precedenza notificata.

Sez. 5, n. 06531/2018, Di Geronimo, Rv. 647469-01**,** ha affermato che, in tema di accertamento ai fini IRAP e IVA a carico di una società di persone, non ricorrendo un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra la stessa ed i soci, atteso che l'atto impositivo non implica una rettifica del reddito dell'ente e, quindi, di quello dei soci, l'Amministrazione finanziaria può notificare l'avviso di mora per l'obbligazione dell'ente direttamente al socio, poiché il diritto di difesa dello stesso è garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando contestualmente gli atti presupposti, la cui notificazione sia stata omessa o risulti irregolare.

In ogni caso l'avviso di rettifica in tema di IVA, emesso dall'Ufficio nei confronti di una società in nome collettivo ai sensi degli artt. 54 e 56 del d.P.R. n. 633 del 1972, può legittimamente già contenere l'indicazione, come condebitori solidali, dei nominativi dei soci, sia palesi che occulti, ed essere notificato anche a costoro per la contestazione di tale loro qualità, in vista della successiva procedura di riscossione: la responsabilità solidale ed illimitata dei soci per i debiti della società, prevista dall'art. 2291 c.c. ed operante anche nei rapporti tributari, pur consentendo all'Amministrazione finanziaria di procedere in via esecutiva nei loro confronti direttamente con la notifica dell'avviso di mora, mediante la semplice indicazione della qualità attribuita (non essendo previsto per quell'atto un particolare obbligo di motivazione), non esclude infatti che la contestazione di detta qualità possa aver luogo anche in occasione della notifica dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, fermo restando per il destinatario l'onere di impugnare il provvedimento, facendo valere in quella sede tutte le sue ragioni, senza limitazione alcuna, al fine di evitare gli effetti preclusivi altrimenti inevitabilmente conseguenti alla definitività dell'accertamento impugnato. **(Sez. 5, n. 01504/2020, D'Orazio, Rv. 656712-01)**

Nello stesso tempo si è ribadito che, in caso di errata indicazione in un atto di accertamento del legale rappresentante della società di capitali cui lo stesso è rivolto, tale persona fisica, mentre è priva di interesse ad impugnarlo direttamente, con la conseguenza che l'eventuale ricorso da essa proposto va dichiarato inammissibile, qualora l'esattore dia inizio all'azione di riscossione nei suoi confronti, ha la possibilità di ricorrere contro l'avviso di mora, al fine di contestare il rapporto di rappresentanza e la propria responsabilità (Sez. 5, n. 07763/2019, Nonno, Rv. 653052-01).

5. Il preavviso di fermo amministrativo.

Il preavviso di fermo è stato istituito dall'Agenzia delle Entrate con nota n. 57413 del 2003, con la quale si è disposto che i concessionari, una volta emesso il provvedimento di fermo amministrativo dell'auto, ma prima di procedere alla iscrizione del medesimo, sono tenuti a comunicare al contribuente moroso - che non abbia cioè provveduto a pagare il dovuto entro i 60 giorni dalla notifica della cartella - un avviso ad adempiere al debito entro 20 giorni, decorsi i quali poi è possibile provvedere a rendere operativo il fermo stesso.

La richiamata nota agenziale, al fine di superare il disposto dell'art. 86, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - in forza del quale il concessionario deve dare comunicazione del provvedimento di fermo al soggetto nei cui confronti si procede, decorsi sessanta giorni dalla notificazione della cartella esattoriale - dispone inoltre che nell'ipotesi di

persistente inadempimento, il preavviso vale come comunicazione di iscrizione del fermo a decorrere dal ventesimo giorno successivo.

Il preavviso è pertanto l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo dell'autoveicolo e si colloca all'interno di una sequela procedimentale - emanazione del provvedimento di fermo, preavviso, iscrizione del provvedimento emanato - finalizzata ad assicurare, mediante una pronta conoscibilità del fermo, un'ampia tutela del contribuente che di quel provvedimento è il destinatario, svolgendo una funzione assolutamente analoga a quella dell'avviso di mora nel quadro della comune procedura esecutiva esattoriale; tale l'atto potrebbe infatti anche essere il primo con il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una pretesa tributaria che egli ha interesse a contrastare.

Sulla base di queste premesse, la S.C. ha ritenuto che il preavviso di fermo amministrativo che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è certamente impugnabile innanzi al giudice tributario in quanto atto funzionale, in una prospettiva di tutela del diritto di difesa del contribuente e del principio di buon andamento della pubblica amministrazione, a portare a conoscenza del medesimo contribuente, destinatario del provvedimento di fermo, una determinata pretesa tributaria rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c. l'interesse alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (Sez. U, n. 10672/2009, Botta, Rv. 608133-01).

Occorre ricordare che, ai fini del riparto di giurisdizione, con riferimento alle controversie aventi per oggetto il provvedimento di fermo di beni mobili registrati, di cui all'art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1972, e quindi anche il preavviso dello stesso, rileva la natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di fermo, con la conseguenza che la giurisdizione spetterà al giudice tributario o al giudice ordinario a seconda della natura tributaria o meno dei crediti, ovvero ad entrambi se il provvedimento di fermo si riferisce in parte a crediti tributari e in parte a crediti non tributari. (Sez. U, n. 14831/2008, Botta, Rv. 603317-01, e da ultimo Sez. 3, n. 06135/2018, Sestini, Rv. 648419-01).

Il fatto che il preavviso di fermo non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, non è stato ritenuto un ostacolo in quanto, secondo un altro principio consolidato (Sez. 5, n. 27601/2018, Zoso, Rv. 650966-01 e Sez. 6-5, n. 3775/2018, Mocci, Rv. 647116-01), tale elencazione va interpretata in senso estensivo, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), con la conseguenza che deve ritenersi impugnabile ogni atto che

porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico.

Il preavviso di fermo amministrativo emesso ex art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 per crediti tributari è impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge l'interesse ex art. 100 c.p.c. alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva, a nulla rilevando che detto preavviso non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto tale elencazione va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la l. n. 448 del 2001.

Ferma l'autonoma impugnabilità, resta tuttavia il principio generale secondo cui, ove gli atti impositivi presupposti siano diventati definitivi, essendo stati regolarmente notificati e non impugnati entro i termini di legge, potranno essere fatti valere solo vizi propri del preavviso e non già censure proprie dei suddetti atti impositivi presupposti. (Sez. 6-5, n. 701/2014, Di Blasi, Rv. 629329-01).

Poiché il preavviso di fermo amministrativo, così come il fermo dei beni mobili registrati, è atto funzionale a portare a conoscenza del debitore la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ma non è inserito come tale nella sequenza procedimentale dell'espropriazione forzata, va escluso che il concessionario debba provvedere anche alla preventiva notifica dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligazione risultante dal ruolo ex art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, disposizione, questa, applicabile solo nel circoscritto ambito dell'esecuzione forzata.

In quanto redatto in conformità al modello ministeriale, il preavviso è correttamente motivato mediante richiamo agli atti presupposti, che, già destinati alla stessa parte, sono da questa conosciuti o conoscibili, e non necessitano perciò di allegazione all'atto impugnato. (Sez. 6-3, n. 22018/2017, Barreca, Rv. 645719-01 e Rv. 645719-05); inoltre, dato il suo contenuto "informativo" della pretesa tributaria, e valendo altresì come richiesta di pagamento a garanzia della quale si avvisa il contribuente che sarà iscritto il fermo in caso di inadempimento, è atto idoneo ad

interrompere la prescrizione (Sez. 6-5, n. 05469/2019, Cricenti, Rv. 653067-01).

Va poi escluso che il preavviso di fermo sia affetto da nullità ove non rechi l'indicazione del responsabile del procedimento, quale che sia la data di consegna del relativo ruolo al concessionario stesso. (Sez. 5, n. 01150/2019, Saija, Rv. 652710-03).

Tale atto, infatti, a cui non è applicabile la sanzione di cui all'art. 36, comma 4-*ter*, del d.l. n. 248 del 2007, conv., con modif., in l. n. 31 del 2008, introdotta per le sole cartelle di pagamento, come gli altri atti dell'Amministrazione finanziaria rientra nell'egida dell'art. 7, comma 2, lett. a), della l. n. 212 del 2000, a mente del quale «*Gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento*», previsione che, secondo la giurisprudenza della Corte (Sez. U, n. 11722/2010, Botta, Rv. 613234-01; Sez. 5, n. 11856/2017, Zoso, Rv. 644115-01) non è dettata a pena di nullità, vizio che, in assenza di espressa previsione, non può desumersi né dall'art. 97 Cost., né dai principi del diritto tributario e dell'azione amministrativa.

Gli stessi principi affermati in relazione al preavviso valgono in riferimento al consequenziale fermo amministrativo di beni mobili registrati, che ha natura non già di atto di espropriazione forzata, ma di procedura a questa alternativa, trattandosi di misura puramente afflittiva volta ad indurre il debitore all'adempimento, sicché la sua impugnativa, sostanziandosi in un'azione di accertamento negativo della pretesa creditoria, seguirà la giurisdizione del credito sottostante, e potrà avvenire o per vizi propri o per far valere vizi degli atti presupposti di cui attraverso lo stesso si è venuti per la prima volta a conoscenza.

Sez. 6-5, n. 08086/2018, Napolitano, Rv. 647723-01, ha infine ritenuto che il preavviso di fermo amministrativo può essere notificato, da parte del concessionario, mediante invio diretto di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in applicazione, stante l'identità di *ratio*, della disciplina stabilita dall'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, per la notifica della cartella di pagamento, che, nella seconda parte, contempla tale modalità di notificazione, affidata al concessionario ed all'ufficio postale, alternativa a quella prevista nella prima parte della stessa disposizione e rimessa ai soggetti ivi indicati: ne deriva che detta notifica si perfeziona con la ricezione dell'atto alla data risultante dall'avviso di ricevimento, nel quale l'ufficiale postale ne garantisce l'esecuzione su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario dell'atto, senza che sia pertanto necessaria un'apposita relata.

6. L'iscrizione ipotecaria.

Anche in tema di iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973 sono stati da tempo affermati principi analoghi a quelli innanzi delineati con riferimento al fermo amministrativo ed al suo preavviso, sia con riferimento alla giurisdizione che all'autonoma impugnabilità per far valere vizi propri o derivati.

Le Sez. U della Corte di cassazione, rivedendo il precedente orientamento che, sulla base della "collocazione topografica" nel capo II del d.P.R. n. 602 del 1973, dedicato alla espropriazione forzata e delle caratteristiche dell'atto, riconosceva all'iscrizione ipotecaria natura di provvedimento preordinato all'espropriazione forzata, e specie a seguito delle modifiche apportate all'art. 19, comma 1, lett. e-*bis*), del d.lgs. n. 546 del 1992, dall'art. 35, comma 26-*quinquies*, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2006, n. 248, hanno affermato che ai fini della giurisdizione rileva la natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di iscrizione suddetta, con la conseguenza che la giurisdizione spetterà al giudice tributario o al giudice ordinario a seconda della natura (tributaria o meno) dei crediti, ovvero ad entrambi - ciascuno per il proprio ambito come appena individuato - se quel provvedimento si riferisce in parte a crediti tributari ed in parte a crediti non tributari (Sez. U, n. 17111/2017, Chindemi, Rv. 644920-01).

La polizza fideiussoria prevista dall'art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, avendo una funzione indennitaria e non satisfattoria dell'obbligazione principale, costituisce però titolo e rapporto autonomo da quello principale, con la conseguenza che l'impugnazione dell'iscrizione di ipoteca sui beni del contribuente, operata dall'istituto o impresa di assicurazione a seguito dell'escussione della polizza, o, comunque, degli atti della fase concomitante e successiva alla sua escussione, appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario, in quanto relativa ad atti indipendenti ed autonomi dalla pretesa tributaria. **(Sez. 5, n. 01285/2020, Perrino, Rv. 656741-01).**

Escluso che l'iscrizione ipotecaria prevista nell'ambito della riscossione coattiva costituisca atto dell'espropriazione forzata, in quanto riferita ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, si è ritenuto che la stessa possa essere effettuata anche senza la necessità di procedere alla notifica dell'intimazione di cui all'art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, prescritta per l'ipotesi in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento (Sez. U, n. 19667/2014, Botta, Rv. 632587-01).

Posto che, in quanto atto impugnabile innanzi al giudice tributario, se ne presuppone una specifica comunicazione ai contribuente, che la l. n. 241 del 1990, all'art. 21 prevede un obbligo generalizzato di

comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari, e l'iscrizione ipotecaria costituisce fuor di dubbio un atto che limita fortemente la sfera giuridica del contribuente, che l'art. 6 dello Statuto del contribuente, a sua volta, prevede che debba essere garantita l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, ed ancora che sussiste un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, secondo cui è doverosa la comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto, in particolare nel processo tributario che è strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente, si è inoltre affermato, con principio innovativo, che, in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2-*bis*, del cit. d.P.R.), in 30 giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 CFUE, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità (Sez. U, n. 19667/2014, Botta, Rv. 632586-01; conf. Sez. 5, n. 05577/2019, D'Orazio, Rv. 652721-03).

Sempre dalla natura di atto solo preordinato all'esecuzione, avente funzione di garanzia e di cautela, si è fatto discendere che il vincolo di destinazione gravante sugli immobili delle aziende territoriali (ATER, ex IACP), non osta all'iscrizione su di essi dell'ipoteca, ex art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, atteso che l'indisponibilità ed impignorabilità di detti immobili, ex artt. 828-830 c.c., assume rilevanza dopo che sia iniziata l'espropriazione forzata con l'effettuazione del pignoramento (Sez. 5, n. 13618/2018, Stalla, Rv. 648675-01).

Come per il preavviso di fermo, la notifica dell'iscrizione ipotecaria può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che

è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal penultimo comma del cit. art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione (Sez. 5, n. 17248/2017, Fasano, Rv. 644897-01).

Sul piano processuale si è chiarito che in tema di iscrizione ipotecaria per crediti erariali, l'illegittimità del relativo avviso derivante dal superamento della soglia legale di euro ventimila per l'iscrivibilità dell'ipoteca deve essere tempestivamente dedotta dal contribuente con il ricorso introduttivo della lite tributaria, trattandosi di vizio dell'atto riscossivo non rilevabile d'ufficio (Sez. 6-5, n. 22859/2018, Luciotti, Rv. 650815-01, conforme a Sez. 6-5, n. 12699/2017, Manzon, Rv. 644259-01), ed ancora che, ove la parte ne deduca, con il ricorso introduttivo, l'invalidità a causa dell'omessa notifica delle cartelle di pagamento presupposte, e solo con memoria ex art. 32, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, lamenti la nullità del procedimento notificatorio, a seguito della produzione da parte dell'agente della riscossione della relativa documentazione, non si determina una modifica della domanda iniziale o un ampliamento del *thema decidendum*, poiché la successiva deduzione integra una controeccezione in senso lato, rilevabile anche d'ufficio dal giudice (Sez. 5, n. 08470/2018, Fasano, Rv. 647690-01).

Data la natura di impugnazione-merito del processo tributario, il giudice, adito in una causa di impugnazione di ipoteca iscritta ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, che ne abbia accertato l'invalidità derivata per il motivo, di carattere sostanziale, dell'intervenuto annullamento, in via giudiziale o di autotutela, di una delle cartelle di pagamento iscritte a ruolo e della conseguente insussistenza parziale, rispetto alle originarie somme, del suo presupposto legittimante, non può invalidare "in toto" l'iscrizione, ma è tenuto a ricondurre la stessa alla misura corretta, annullandola soltanto nella parte avente titolo nelle somme originariamente iscritte, e a ordinare la riduzione dell'ipoteca ex art. 2872 c.c. dell'importo per il quale era stata iscritta al doppio di quello complessivo del minor credito ancora a ruolo. (**Sez. 5, n. 29364/2020, Nicastro, Rv. 659987-01.)**

CAPITOLO VIII

I RIMBORSI

(di Stefano Pepe)

SOMMARIO: 1. Premessa: presupposti e limiti dei rimborsi d'imposta. – 2. Rimborso delle imposte dirette. – 3. Rimborso delle imposte indirette. – 3.1 Rimborso dell'iva di gruppo - 3.2 Rimborso IVA e condono - 4. Il procedimento di rimborso. – 4.1 Posizione processuale del contribuente, in particolare sulla necessità di un obbligo di motivazione del provvedimento di diniego di rimborso.

1. Premessa: presupposti e limiti dei rimborsi d'imposta.

Il contribuente può essere creditore dell'Amministrazione finanziaria per aver effettuato pagamenti indebiti o aver versato somme superiori a quelle dovute (ad es, acconti risultati eccessivi al termine del periodo di imposta) o, infine, in ragione della previsione di crediti d'imposta da parte del legislatore.

Le ragioni poste a fondamento di un'istanza di rimborso da parte del contribuente possono essere le seguenti:

- il tributo è stato riscosso in mancanza di un fondamento normativo, cui è equiparata la dichiarazione di incostituzionalità del presupposto impositivo ovvero il contrasto dello stesso con il diritto unionale;
- il tributo è stato assolto spontaneamente in virtù di accertamenti o dichiarazioni erronee;
- il tributo è stato riscosso erroneamente (duplicazioni o errori di calcolo).

Il rimborso si pone, dunque, quale corollario del principio di tipicità cui è sottoposta l'attività di riscossione e di regola deve essere richiesto dal contribuente con istanza all'Agenzia delle entrate entro il termine previsto dalle singole norme di imposta.

In particolare, il diritto al rimborso è posto a presidio del principio secondo cui soggetto passivo di imposta è solo colui che tale viene individuato dal legislatore, con la conseguenza che il versamento effettuato da chi non vi era tenuto, nell'erroneo ma scusabile convincimento di esservi personalmente obbligato, configura un indebito soggettivo *ex latere solventis*.

Al *solvens*, pertanto, è attribuita l'azione di ripetizione che, nel diritto tributario, si traduce nella possibilità di presentare istanza di rimborso.

In ragione della diversa natura delle imposte, diversa è la disciplina del rimborso ad esse relativa.

Con riferimento alle imposte aventi natura periodica, l'eventuale diritto di credito del contribuente trova sempre origine da una dichiarazione. In particolare, in tali casi, l'eventuale credito nasce dalla dichiarazione periodica e può essere oggetto di una domanda di rimborso ovvero può esser portato in detrazione o compensazione oppure può essere oggetto di una dichiarazione in rettifica della precedente. La dichiarazione di rettifica e l'istanza di rimborso sono sottoposte a precisi termini e condizioni assumendo all'uopo rilievo gli artt. 2 e 8 del d.p.r. n. 322 del 1998, oggetto di modifica ad opera del d.l. n. 193 del 2016, conv. con la legge n. 225 del 2016, (in vigore dal 3.12.2006) con il quale sono stati riscritti i commi 8 e 8-bis dell'art. 2 del d.r.r. n. 322 del 1998, nonché introdotti *ex novo* i commi 6-*bis*, 6-*ter*, 6-*quater* e 6-*quinquies* nell'art. 8 del medesimo decreto. Con tale novella è stata riscritta la disciplina della dichiarazione integrativa di favore per il contribuente, sia in tema di imposte sui redditi, sia con riguardo all'IVA, e ciò a seguito della sentenza Sez. U, n. 13378/2016, Iacobellis, Rv. 640206 - 01, ed anche stata prevista la possibilità per il contribuente di far valere anche in giudizio eventuali errori che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria. Prima dell'intervenuta modifica, per effetto dell'art. 2, comma 8 e 8 *bis* cit., la Corte con la sentenza indicata aveva affermato che in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa poteva essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998) e, dunque, entro i termini previsti per l'accertamento (oggi fissati in cinque anni). Diversamente, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontrava il limite del termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. Restava ferma per il contribuente la possibilità di chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento (art. 38 d.p.r. n. 602 1973) ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria. Le norme indicate, per come interpretate dalla sentenza n. 13378 del 2016, fissavano un diverso termine per l'emenda in caso di rettifica a favore o a danno del contribuente, così ponendolo in una condizione di disparità rispetto al Fisco. Oggi l'art. 2, comma 8 e l'art. 8, comma 6-bis cit., prevedono che la dichiarazione integrativa può essere presentata, entro i termini stabiliti per l'accertamento dall'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973, per le imposte sui redditi e dall'art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1973 per l'IVA, ossia entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a

quello di presentazione della dichiarazione, sia nel caso di dichiarazione rettificativa a favore o a danno del contribuente, sia a danno del contribuente. La novella del 2016 ha anche inciso sull'art. 1, comma 640 della legge n. 190 del 2014 prevedendo che in caso di dichiarazione integrativa i termini per l'accertamento dell'Amministrazione decorrono dalla presentazione di quest'ultima con riferimento agli elementi oggetto di integrazione.

Per quanto attiene più specificatamente l'IVA, l'art. 8, comma 6-*ter*, cit. disciplina l'utilizzo dell'eventuale credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni integrative, consentendone l'impiego in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, oppure in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ovvero la richiesta a rimborso, sempreché ricorrano i requisiti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ai sensi del nuovo comma 6-*quater*, l'eventuale credito può essere chiesto a rimborso ove ricorrano, per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti prescritti, ovvero essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti, ma solo se maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Infine, i commi 8-*bis* dell'art. 2 e comma 6-*quinquies* dell'art. 8 del d.p.r. n. 322 del 1998 prevedono per il contribuente, sia nel caso di rettifica ai fini reddito che ai fini IVA, la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito.

Sez. 5, n. 26109/2020, Guida, Rv. 659876 - 02 ha, poi, precisato che «*In tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, poiché avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione il quale, invece, in conformità della "ratio" dell'istituto, deve ritenersi intangibile*».

Per quanto più specificatamente attiene alla richiesta di rimborso, questa deve essere proposta entro i diversi termini previsti, a pena di decadenza, nelle varie leggi di imposta relative a ciascun tributo, dovendo poi l'istante eventualmente impugnare il diniego opposto dall'Ufficio entro sessanta giorni dalla sua notifica ovvero il suo silenzio-rifiuto nel termine prescrizionale decennale.

In particolare, in materia di imposte sui redditi, gli artt. 37 e 38 d.P.R. n. 602 del 1973 fissano il termine di 48 mesi dal pagamento, avendo Sez. 5, n. 12919/2019, Cataldi, Rv. 653992-01, precisato che l'art. 38 concerne l'ipotesi in cui il relativo versamento non sia dovuto *ab origine*, mentre, quando il diritto alla restituzione sia sorto solo in data posteriore a quella del pagamento della stessa, trova applicazione l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, avente carattere residuale e di chiusura del sistema e per effetto del quale l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

In materia di IVA, occorre distinguere tra il rimborso dell'imposta indebitamente versata e la rideterminazione dell'imposta per effetto del sistema applicativo del tributo, ipotesi quest'ultima che ricorre quando risulta un credito d'imposta dalla dichiarazione annuale del contribuente a causa dell'eccedenza dell'ammontare detraibile rispetto all'imposta relativa alle operazioni imponibili. Con riferimento a tale ipotesi l'art. 30 d.p.r. 633 del 1972 prevede che il rimborso va chiesto all'atto della dichiarazione.

In materia di imposta di registro l'art. 77 d.p.r. n. 131 del 1986 indica tre anni dal versamento o dal momento in cui è sorto il diritto alla restituzione.

Per i tributi locali il rimborso delle some versate e non dovute dal contribuente deve essere richiesto entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione (art. 1 comma 164 l. n. 296 del 2006).

In assenza di specifica disposizione vale la regola di cui all'art. 21 comma 2 ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992 secondo la quale: «*La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione*».

Va in questa sede precisato che per le imposte non soggette a dichiarazione annuale e, dunque, non aventi il carattere della periodicità - imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle donazioni, sulle successioni - la domanda di rimborso non può trovare sede nella dichiarazione annuale ma è oggetto di un'autonoma istanza che non richiede particolari forme, potendo essere presentata all'Amministrazione anche in carta semplice.

A seguito dell'inoltro della domanda di rimborso, l'Amministrazione può: accogliere l'istanza; rigettarla interamente o parzialmente con provvedimento impugnabile entro 60 giorni dalla notifica dinnanzi alla Commissione tributaria provinciale; opporre il cd. silenzio-rifiuto. In questo ultimo caso, decorsi almeno 90 giorni dalla presentazione della domanda di rimborso, il contribuente potrà ricorrere dinanzi alla competente Commissione tributaria e proporre ricorso (art.

19, comma primo, lett. g), e 21 d.gs. n. 546/1992) fino a quando il diritto stesso non si sarà prescritto nel termine decennale di cui all'art. 2946 c.c.

Va, infine, rilevato che **Sez. 5, n. 24517/2020, Gilotta, Rv. 659808 - 01**, ha affermato che «In tema di violazioni tributarie, la sanzione prevista per la dichiarazione di credito inesistente non è applicabile alla fattispecie di rimborso non dovuto, atteso che il principio di stretta legalità che informa il sistema delle sanzioni tributarie, in assenza di una medesima "ratio" sanzionatoria, preclude l'applicazione della sanzione a fattispecie diversa da quella prevista».

2. Rimborso delle imposte dirette.

In materia di imposte sui redditi, **Sez. 5, n. 4659 del 21/02/2020, Saieva Rv. 657350 - 01**, ha precisato che in tema di determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. a) e b) del d.P.R. n. 917 del 1986 (ora art. 67, comma 1, lett. a e b dello stesso d.P.R., come modificato dall'art. 1 del d.lgs. n. 344 del 2003), nel caso di opzione per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili a norma dell'art. 7 della legge n. 448 del 2001, una volta soddisfatte le condizioni previste da tale disposizione (redazione della perizia giurata di stima e versamento dell'intera imposta sostitutiva o, in caso di pagamento rateale, della prima rata), si determina l'irreversibile perfezionamento dell'obbligazione tributaria, per cui il contribuente non può più ottenere il rimborso delle somme corrisposte, sia che abbia scelto di avvalersi del pagamento in unica soluzione sia che abbia scelto di avvalersi di quello rateale. Il principio in esame è stato affermato nell'ambito di una controversia in cui i contribuenti avevano impugnato gli avvisi di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate provvedeva a recuperare a tassazione *ex* art. 81 del T.U.I.R. le plusvalenze dagli stessi realizzate per la cessione di un terreno edificabile, sul presupposto che essi ritenevano che la rivalutazione dagli stessi operata del valore del terreno ex legge. 448 del 2001 non si fosse perfezionata. La Commissione Provinciale respingeva i ricorsi evidenziando che il corretto versamento dell'imposta costituiva vera e propria condizione per il perfezionamento della rivalutazione (art. 7 Legge 448 del 2001) e che avendo i ricorrenti indicato in sede di dichiarazione, un valore rideterminato inferiore a quello corretto e versato un'imposta inferiore a quella dovuta, mancavano i presupposti per l'agevolazione, di cui alla Legge 448/2001. In sede d'appello veniva accolto l'originario ricorso dei contribuenti e la sentenza veniva riformata con la sentenza in esame con l'affermazione del principio sopra riportato.

3. Rimborso delle imposte indirette.

In materia di IVA, **Sez. 5, n. 24708/2020, Saija Rv. 659713 - 01** si è ha affermato che, nel caso di fusione per incorporazione di una o più società in altra, ai fini del calcolo della percentuale detraibile da quest'ultima in relazione al compimento di operazioni esenti (c.d. pro rata) per l'anno d'imposta in cui si è perfezionata la fusione, occorre avere riguardo all'ammontare complessivo e aggregato delle operazioni imponibili ed esenti effettuate da tutte le società coinvolte, senza che sia possibile tener conto di distinti *pro rata*, per ciascuna delle società incorporate, per il periodo antecedente alla fusione stessa. Ne consegue, secondo quanto riportato nella sentenza in esame, che la società incorporante non può legittimamente chiedere a rimborso un credito IVA vantato da una società incorporata e derivante dalle operazioni effettuate nell'anno di perfezionamento della fusione, in quanto - avuto riguardo alla disciplina dettata dagli artt. 2504, comma 4, c.c. e dall'art. 19, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo vigente *ratione temporis* - la fusione stessa determina l'estinzione delle società incorporate, col subentro dell'incorporante nell'esercizio dei relativi diritti ed obblighi, mentre il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, anche se definitivamente conseguito dalla stessa società incorporata, va ulteriormente conformato alle risultanze emergenti dall'unica dichiarazione IVA annuale presentata dalla società incorporante, ai fini del suo esercizio.

Sez. 5, n. 20843/2020, Catallozzi, Rv. 659064 – 01, sempre in tema di rimborso IVA, ha affermato che nel caso in cui sia erroneamente emessa fattura per operazioni non imponibili, il contribuente ha diritto al rimborso dell'imposta versata qualora provveda alla rettifica della fattura ai sensi dell'art. 26, d.P.R. n. 633 del 1972, ovvero qualora sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del destinatario della fattura ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta in via di rivalsa. Con tale decisione si è anche precisato che l'accertamento del definitivo venir meno di un siffatto rischio presuppone l'accertamento che la fattura erroneamente emessa sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale, annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione, ovvero che l'Amministrazione finanziaria abbia contestato e definitivamente disconosciuto con provvedimento divenuto definitivo - o riconosciuto legittimo con accertamento passato in giudicato - il diritto alla detrazione vantato dal destinatario della predetta fattura. In conclusione, si è osservato che la domanda di rimborso dell'IVA assolta in relazione ad un'operazione non imponibile avanzata ai sensi dell'art. 21, secondo

comma, d.P.R. n. 633 del 1972, presuppone che sia offerta dimostrazione della definitiva eliminazione del rischio di perdita del gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del destinatario della fattura ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione.

Sulla stessa linea del principio in ultimo affermato **Sez. 5, n. 10103 del 28/05/2020, Catallozzi, Rv. 657730 - 01** ha osservato che, in tema d'IVA, laddove il cedente provveda alla sua regolarizzazione in un momento successivo rispetto alla cessione dei beni, emettendo fatture e versando all'erario l'importo dovuto, in difetto del rischio di evasione fiscale il correlato termine di decadenza per rimborso decorre - secondo l'interpretazione dell'art. 178 dir. 2006/112/CE datane dalla giurisprudenza unionale conforme al principio di effettività (CGUE 21 marzo 2018, Volkswagen; Id. 15 settembre 2016, Senatex) - solo a partire dal momento in cui il cessionario è venuto in possesso delle fatture, essendo stato, in precedenza, oggettivamente impossibilitato ad esercitare il diritto alla detrazione proprio in ragione dell'indisponibilità materiale dei documenti e dell'ignoranza in ordine alla debenza dell'IVA.

Infine, con riferimento alla domanda di rimborso IVA da parte di soggetto non residente nel territorio nazionale **Sez. 5, n. 21684/2020, Triscari, Rv. 659070 - 01** ha scrutinato la vicenda relativa al diniego di rimborso da parte dell'Agenzia delle entrate richiesto da una società avente sede in Francia, relativamente ad una fattura di acquisto di beni in Italia; il diniego era stato motivato in ragione del fatto che la società francese aveva nominato un proprio rappresentante fiscale. La Corte ha confermato la sentenza emessa dalla CTR che aveva accolto l'appello della contribuente e, dunque, riconosciuto il diritto al rimborso, sul rilievo che essa, seppure priva di stabile organizzazione in Italia, aveva nominato un proprio rappresentante fiscale. In particolare, il Collegio dopo aver riportato il testo dell'art. 38 ter d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo *ratione temporis* applicabile, ne ha fornito una interpretazione conforme alla normativa e giurisprudenza comunitaria, secondo cui per effetto di esso non può essere negato il diritto al rimborso in favore di soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri UE senza stabile organizzazione in Italia, qualora i suddetti soggetti abbiano nominato un rappresentate fiscale, non potendo equipararsi la nomina del rappresentante fiscale ad un "centro di attività stabile" presso lo Stato ove sia avvenuta la nomina.

3.1. Rimborso dell'IVA di gruppo.

Sez. 5, n. 15363 del 20/07/2020, D'Aquino, Rv. 658428 - 02 ha affermato il principio secondo cui «In tema di liquidazione dell'IVA di gruppo, il contribuente, controllante un gruppo di imprese, che richiede il rimborso dell'imposta versata in eccedenza dalle società controllate deve

preventivamente prestare le garanzie cauzionali di cui all'art. 38-bis, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972 o, in alternativa, conformemente all'art. 1291 c.c., deve soddisfare gli adempimenti previsti dal nuovo sistema di garanzie improprie di cui al comma 3 dello stesso art. 38-bis - che esige l'apposizione del cd. "visto pesante" e l'allegazione dell'atto notorio relativo alla solidità ed affidabilità del contribuente - attinenti all'esistenza "prima facie" del credito utilizzato e alla condizione soggettiva del richiedente, onde mantenere indenne dal rischio di rimborso di crediti inesistenti l'Amministrazione finanziaria sulla quale, peraltro, una volta trasferita l'eccedenza di imposta alla controllante, non ha grava alcun ulteriore onere di controllo nei confronti delle controllate». Il principio è stato affermato a seguito dell'esame del meccanismo dei rimborsi nell'ambito della disciplina dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972. Tale norma introduce un meccanismo semplificato di liquidazione dell'IVA (sia periodica, sia in sede di conguaglio di fine anno), che comporta per le società facenti parte di un gruppo societario (e aderenti su base opzionale alla procedura) il trasferimento dei rispettivi crediti e debiti d'imposta alla società controllante. Quest'ultima è il soggetto legittimato al versamento del saldo netto risultante dalla mera somma algebrica delle posizioni debitorie e creditorie delle società controllate aderenti, operando la compensazione dei debiti IVA propri e delle controllate con i saldi attivi eventualmente trasferiti dalle società controllate che si trovino in credito di imposta. Per effetto dell'adesione delle società facenti parte di un gruppo di imprese alla liquidazione dell'IVA di gruppo, le eventuali eccedenze di imposta delle società controllate, le quali perdono la disponibilità dei saldi attivi (oltre che la titolarità dei saldi passivi) risultanti dalle proprie liquidazioni, vengono trasferite alla società controllante e la liquidazione dell'IVA diviene una procedura interna al gruppo di imprese, al cui espletamento è legittimata la società controllante. Il sistema prevede, quindi, una liquidazione agevolata, consentendo (in caso di eccedenze di imposta superiori ai debiti IVA del gruppo), anche un rimborso «iperaccelerato». Nel qual caso, non risultando i tempi di erogazione del rimborso compatibili con i tempi dell'accertamento dell'esistenza sostanziale dei crediti, la liquidazione dell'IVA di gruppo prescinde dalla verifica della effettiva sussistenza delle eccedenze di imposta in capo alle società originarie titolari dei crediti di imposta. In caso di rimborsi, come anche per l'accesso alla compensazione dei crediti di imposta infragruppo, l'ordinamento introduce un procedimento analogo a quello previsto dall'art. 38- bis d.P.R. n. 633 del 1972 in caso di rimborsi spettanti ai contribuenti che si trovino nelle condizioni sostanziali di cui all'art. 30 del d.P.R. ult. cit. A tal fine, l'art. 6, comma 3, d.m. 13 dicembre 1979, emanato in attuazione dell'art. 73,

comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, impone al contribuente che acceda alla liquidazione dell'IVA di gruppo (società controllante) la prestazione di garanzia per i crediti delle società controllate oggetto di utilizzo mediante compensazione nelle forme dell'art. 38- bis d.P.R. ult. cit. («per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, si applicano le disposizioni del secondo comma dell'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia stato estinto, per l'ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale. In caso di mancata prestazione delle garanzie l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale»). La Corte ha affermato che dette garanzie hanno natura cauzionale, dovendo essere prestate in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, ovvero mediante fideiussione bancaria o polizza fideiussoria, consorzio fidi o mediante fideiussione di soggetti imprenditoriali di particolare solidità patrimoniale. In sostanza, la prestazione di una garanzia cauzionale resa a termini dell'art. 6, comma 3, d.m. 13 dicembre 1979, pari all'importo dei crediti utilizzati in compensazione da parte della società controllante costituisce, pertanto, condizione per l'adesione al regime agevolato di liquidazione dell'IVA di gruppo e per l'esercizio della compensazione interna al gruppo di imprese; garanzia che deve essere allegata - secondo la disciplina *pro tempore applicabile* - al modello IVA 26 da parte della controllante al momento della presentazione della dichiarazione annuale IVA, occorrendo, altrimenti, versare all'Ufficio finanziario, entro il termine di presentazione della dichiarazione, l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate. Precisa il Collegio con la sentenza in esame che il contribuente, controllante un gruppo di imprese e che si trovi a debito IVA, ha la scelta tra due prestazioni, dedotte in modo disgiuntivo e poste su un piano di parità: egli può, difatti, optare tra l'esecuzione della prestazione pecuniaria (versamento dell'IVA a debito), ovvero per la liquidazione dell'IVA di gruppo, che gli consente di utilizzare in compensazione (o a rimborso) le eccedenze di IVA delle società controllate. In questo secondo caso, il contribuente viene onerato (anche) della prestazione delle garanzie richieste dall'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972. Uno schema, questo, compatibile sia con la tendenziale idoneità di ciascuna prestazione (pagamento o prestazione di garanzia) a soddisfare l'interesse del creditore, sia con la natura meramente facoltativa di adesione delle società del gruppo alla liquidazione dell'IVA di gruppo, sia

(infine) con il principio di neutralità dell'IVA, risultando indifferente il soggetto che si avvalga dell'eccedenza di imposta. All'atto della scelta del contribuente per l'opzione della liquidazione dell'IVA di gruppo si determina, pertanto, la concentrazione dell'obbligazione sull'unica prestazione, consistente (anche) nella prestazione di garanzia, il cui esatto adempimento libera il debitore. Diversamente, l'inesatto adempimento della prestazione richiesta per l'adesione all'IVA di gruppo, che si verifica ove non sia stata prestata la garanzia richiesta dall'art. 6 d.m. 13 dicembre 1979, comporta la mancata liberazione del debitore e l'obbligo dell'esecuzione della originaria prestazione pecuniaria (versamento dell'IVA a debito). Nella pronuncia in esame viene, poi, precisato che l'estinzione dell'obbligazione originaria di versamento dell'IVA a debito, conseguente alla opzione della controllante per la liquidazione dell'IVA di gruppo, costituisce un *posterius* rispetto all'esatto adempimento della prestazione delle garanzie. La mancata o inesatta esecuzione della prestazione comporta il venir meno *ex tunc* degli effetti della compensazione, la quale si regge sull'osservanza dei presupposti formali imposti al contribuente per beneficiare della liquidazione dell'IVA di gruppo, in coerenza con il principio secondo cui la compensazione, in materia tributaria, è ammessa nei soli casi previsti dalla legge, non diversamente dal caso dell'errato utilizzo di un credito di imposta in compensazione. Precisa, infine, il Collegio che procedimento di liquidazione impone all'Ufficio il mero controllo formale della presentazione, unitamente al deposito del prospetto di liquidazione e delle garanzie, della dichiarazione IVA della controllante e delle controllate, delle quali la controllante fa propri i contenuti tramite la sottoscrizione del proprio legale rappresentante. L'Ufficio è, da un lato, ugualmente soddisfatto (al pari che nel caso del versamento dell'imposta) dalla prestazione delle garanzie cauzionali, per cui non ha interesse al controllo preventivo dell'esistenza del credito al momento della liquidazione dell'imposta. Dall'altro, l'eccedenza di imposta risulta trasferita dal soggetto titolare (società controllata) alla controllante, per cui l'Ufficio non ha alcun ulteriore onere di controllo nei confronti delle controllate. L'Ufficio fa affidamento sulle garanzie cauzionali prestate dal contribuente all'atto dell'opzione della liquidazione dell'IVA di gruppo, le quali surrogano l'interesse del suddetto creditore al versamento dell'IVA dovuta a debito; ne consegue che l'Ufficio non ha interesse, all'atto del deposito delle garanzie, a un immediato accertamento dell'esistenza del credito opposto in compensazione, se non al momento in cui, accertata l'inesistenza del credito, si vedrà costretto ad escutere le garanzie. La Corte ha escluso la ravvisabilità di una violazione dei principi eurounitari di proporzionalità e neutralità dell'IVA, nonché dei principi costituzionali

3.2. Rimborso IVA e condono.

Sez. 5, n. 7661 del 02/04/2020, Guida, Rv. 657540 - 01 ha affrontato il ricorso proposto da una contribuente che, con dichiarazione del 1995, aveva chiesto il rimborso di un credito d'imposta IRPEG in applicazione dell'agevolazione prevista dall'art. 6, del d.P.R. n. 601 del 1973, concernente la riduzione alla metà del medesimo tributo. L'Ufficio, non ritenendo applicabile l'agevolazione, notificava alla contribuente un avviso di accertamento di una maggiore imposta IRPEG con relative sanzioni, e il contenzioso che ne scaturì vide la contribuente vittoriosa innanzi alle Commissioni di merito. In seguito all'emanazione della legge n. 289 del 2002, la contribuente decise di definire la lite fiscale pendente, ai sensi dell'art. 16 della stessa legge, con il pagamento integrale delle somme dovute e, ritenendo che per effetto di tale definizione si fosse consolidato il proprio credito esposto nella precedente dichiarazione, presentava un'istanza di rimborso che l'Ufficio rigettava e che con la sentenza in esame è stato ritenuto legittimo dalla Corte. In particolare, il Collegio ha affermato che «In tema di contenzioso tributario, ove il contribuente abbia impugnato il silenzio rifiuto formatosi su un'istanza di rimborso d'imposta, l'Amministrazione finanziaria può eccepire per la prima volta anche in appello l'adesione del contribuente al condono ex art. 16 l. n. 289 del 2002, con conseguente preclusione del diritto al rimborso delle somme già versate ed effetto estintivo del relativo giudizio, trattandosi di questione di ordine pubblico, rilevabile d'ufficio dal giudice, senza che occorra una specifica deduzione a opera della parte interessata a farla valere».

4. Il procedimento di rimborso.

La prima sentenza che merita di essere riportata è la **Sez. U, ì n. 2320 del 31/01/2020, Sambito, Rv. 656706 - 01** intervenuta al fine di comporre un contrasto giurisprudenziale, in ordine al rimborso del credito IVA a favore del contribuente – da una parte – e alle misure cautelari applicabili dal Fisco che vanti un controcredito – dall'altra. La sentenza, dopo avere esaminato le diverse disposizioni che nel caso di specie assumo rilievo, hanno affermato che «In tema di rimborsi IVA, l'amministrazione finanziaria che abbia chiesto e ottenuto dal contribuente la garanzia in base all'art. 38 bis, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972, durante il periodo di vigenza della medesima non può fare uso degli strumenti cautelari, rispetto ad essa alternativi, previsti dagli artt. 23, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 e 69 del r.d. n. 2440 del 1923, determinandosi, altrimenti, una ingiustificata duplicazione della cautela in favore dell'amministrazione ed un carico eccessivo per il contribuente, in violazione del principio di

collaborazione e buona fede posto dall'art. 10, comma 1, l. n. 212 del 2000, nonché del principio di solidarietà sancito dall'art. 2 Cost. che deve ispirare anche i rapporti tra Pubblica amministrazione e cittadino». In sostanza l'Erario non può cumulare le garanzie previste dai diversi contesti normativi, diversamente opinando si violerebbero i principi sopra riportati. La vicenda processuale oggetto di scrutinio da parte delle Sezioni unite vedeva un contribuente agire nei confronti dell'Erario al fine di ottenere un rimborso di un credito IVA; corredava l'istanza di una fideiussione dell'importo pari al credito vantato, come richiesto dall'art. 38 bis DPR 633/1972 applicabile *ratione temporis* (modificato successivamente ai fatti di causa). L'Agenzia delle Entrate sospendeva il rimborso del credito del contribuente (*ex* art. 23 c. 2 d. lgs. 472/1997), in quanto era pendente un altro contenzioso sulla rettifica e liquidazione dell'imposta di registro per un importo superiore al credito vantato. La società contribuente agiva contro il provvedimento di sospensione e la Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso, anche perché, nelle more, era stato annullato l'avviso di accertamento relativo all'imposta di registro. L'Agenzia delle Entrate ricorreva alla Commissione tributaria regionale. Il gravame veniva rigettato. L'Ufficio finanziario ricorreva in Cassazione, ove la questione viene rimessa al vaglio delle Sezioni Unite, stante il contrasto giurisprudenziale riscontrato in ordine al rapporto tra le disposizioni normative in rilievo. Le Sezioni Unite nell'affermare il principio sopra indicato hanno, dunque, ritenuto che l'Amministrazione non possa cautelarsi due volte con riferimento allo stesso credito del contribuente, seppur perseguendo finalità distinte. Pertanto, il Fisco non può emettere un provvedimento di fermo contabile durante la vigenza di altra garanzia (cauzione o fideiussione) prestata dal contribuente ex art. 38 bis cit., risultando tale cumulo di garanzie ingiustificato. In conclusione, tra la disposizione di cui all'art. 38 bis c. 1 d.P.R. cit. e gli istituti cautelari (ex artt. 69 RD cit. e 23 d. lgs. cit.) deve ravvisarsi un rapporto di alternatività: «a fronte della prestazione della garanzia ed in costanza di sua validità, il fermo cautelare non può essere opposto, e, viceversa, potrà essere opposto nei casi di assenza di garanzia».

Sez. 5, n. 23157/2020, Antezza, Rv. 659085 - 01, si è occupata della fattispecie in cui il contribuente, a seguito della liquidazione parziale delle somme richieste a titolo di rimborso IVA, aveva proposto una nuova istanza di liquidazione afferente agli importi non liquidati e impugnato il silenzio rifiuto formatosi su di essa. La CTR, in riforma della sentenza di primo grado che non aveva accolto l'impugnazione, in forza della decadenza maturatasi (*ex* artt. 19 e 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) per la mancata impugnazione del rigetto parziale dell'istanza di rimborso, ritenne non operante il termine decadenziale biennale di cui all'art. 21,

comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, bensì il termine prescrizionale ordinario di cui all'art. 2946 c.c., non avendo l'Amministrazione rettificato la dichiarazione.

La Corte, in accoglimento del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate ha affermato che, qualora, a fronte di un'istanza di rimborso d'imposta, l'Amministrazione finanziaria si limiti ad emettere un provvedimento di rimborso parziale, senza evidenziare alcuna riserva o indicazione nel senso di una sua eventuale natura interlocutoria, il provvedimento, per la parte relativa all'importo non rimborsato, ha valore di rigetto - sia pure implicito - della richiesta originariamente presentata dal contribuente. Ne consegue che detto provvedimento costituisce atto impugnabile quale rifiuto espresso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, ai sensi degli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, ed è improponibile una seconda istanza di rimborso per il mancato accoglimento integrale della prima, con conseguente inidoneità della stessa alla formazione di un silenzio-rifiuto impugnabile.

Nello stesso senso, **Sez. 6 - 5, n. 18830//2020, Capozzi, Rv. 658664 – 01** ha affermato che «In tema di contenzioso tributario, il contribuente quando impugna il silenzio rifiuto su di un'istanza di rimborso d'imposta, deve dimostrare, in punto di fatto, che non sussiste alcuna delle ipotesi che legittimano il rifiuto, mentre l'Amministrazione finanziaria può difendersi senza alcun vincolo ad una specifica motivazione di rigetto, sì che le eventuali incongruenze del ricorso introduttivo possono legittimamente essere eccepite dall'Ufficio anche in grado di appello a prescindere dalla preclusione posta dall'art .57 del d.lgs. n. 546 del 1992, trattandosi comunque di rilievi pur sempre attinenti all'originario tema del decidere e cioè la sussistenza o meno dei presupposti idonei a legittimare il rifiuto del richiesto rimborso».

Sez. 5, n. 2615 del 05/02/2020, Antezza, Rv. 656960 - 01 ha affrontato la questione se debba ritenersi legittimamente presentata una istanza di rimborso in materia di accise all'A.E., priva di competenza in materia, in luogo della competente A.D. La Corte ha dato risposta negativa in ragione dell'insussistenza di un rapporto di immedesimazione organica tra le dette Agenzie ed il Ministero (attualmente Ministero dell'Economia e delle Finanze). In applicazione del suindicato principio la Corte ha affermato che in tema di accise, la presentazione di un'istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate, in luogo dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, deve ritenersi effettuata presso un Ufficio incompetente, in ragione dell'assenza di un rapporto di immedesimazione organica con il Ministero (ora, dell'Economia e delle Finanze), delle dette Agenzie, in quanto distinti soggetti di diritto, in ragione della separazione tra la titolarità dell'obbligazione tributaria, tuttora riservata allo Stato, e

l'esercizio dei poteri statali in materia d'imposizione fiscale, trasferito alle Agenzie dal d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300.

4.1. Posizione processuale del contribuente, in particolare sulla necessità di un obbligo di motivazione del provvedimento di diniego di rimborso.

In ordine alla posizione processuale che assume il contribuente nell'ambito del giudizio avente ad oggetto il riconoscimento del rimborso richiesto, l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità è univoco nell'affermare che ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale – come nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo – ma anche sostanziale, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno costituito la motivazione di rigetto dell'istanza in sede amministrativa (Sez. 5, n. 17239/2019, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 654509-01). Tale sentenza assume rilievo per il fatto che, muovendo dal principio sopra riportato, ha affermato l'infondatezza della censura proposta dal contribuente, per violazione e falsa applicazione degli artt. 7 della l. n. 212 del 2000 e 3 della l. n. 241 del 1990, per essere l'atto di diniego del rimborso richiesto privo di motivazione. La Corte, dopo aver ribadito l'obbligo di motivazione che le norme richiamate dal contribuente impongono all'Amministrazione circa la motivazione degli atti impositivi, ha precisato che tale obbligo non sussiste nel caso di rimborso di imposta. Esso, infatti, dà origine ad un rapporto giuridico nel quale, con una netta inversione dei ruoli rispetto allo schema paradigmatico del rapporto tributario, è il contribuente a rivestire il ruolo attivo, assumendo nei confronti dell'Erario la posizione di creditore di una determinata somma di denaro, per il fatto di avergliela in precedenza versata. In sostanza, l'Amministrazione in tali fattispecie riveste - al contrario di quanto accade in quello impositivo, o in sede di riscossione, o nel rapporto sanzionatorio - il ruolo passivo che pertiene al debitore nel rapporto giuridico ordinario. In conclusione, il silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso non soggiace alle regole poste in tema di motivazione per gli atti impositivi in quanto non ha la natura di questi ultimi.

Nello stesso senso si pone **Sez. 5, n. 23862/2020, D'Auria, Rv. 659532 - 02** che, nel rigettare specifico motivo di ricorso, ha affermato che nei casi di impugnazione del silenzio rifiuto formatosi su un'istanza di rimborso presentata, l'attore, anche in senso sostanziale, è il contribuente con la conseguenza che non violano il divieto di proporre nuove eccezioni in appello gravante sull'Ufficio, soccombente in primo grado, le

argomentazioni con le quali quest'ultimo nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituendo mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale. La questione relativa alla inesistenza del credito va qualificata come mera difesa, in quanto configurata come contestazione della sussistenza, in tutti i suoi elementi, del fatto costitutivo del diritto al rimborso del credito.

Infine**, Sez. 6 - 5, n. 18830/2020, Capozzi, Rv. 658664 - 01** ha, altresì, precisato che, a fronte della suindicata posizione processuale del contribuente, l'Amministrazione finanziaria può difendersi a tutto campo, senza doversi ritenere vincolata ad una specifica motivazione di rigetto, si che le eventuali incongruenze del ricorso introduttivo possono legittimamente essere eccepite dall'Ufficio anche in grado di appello, a prescindere dalla preclusione posta dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, trattandosi comunque di rilievi pur sempre attinenti all'originario tema del decidere e cioè la sussistenza o meno di presupposti idonei a legittimare il rifiuto del chiesto rimborso.

CAPITOLO IX

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

(di Maria Elena Mele)

SOMMARIO 1. Profili generali. – 2. Elemento soggettivo. – 3. Responsabili in solido. – 3.1. La responsabilità delle persone giuridiche. – 4. Sanzioni irrogabili e regime del cumulo. – 5. Cause di non punibilità. – 6. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni. – 6.1. Rapporto tra procedimento amministrativo sanzionatorio e processo penale. – 7. Ravvedimento operoso. – 8. Definizione agevolata. – 9. Le varie sanzioni amministrative.

1. Profili generali.

La disciplina delle sanzioni amministrative applicabili in ambito tributario trova fondamento in due provvedimenti normativi coevi: i d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472, il primo dedicato all'individuazione degli illeciti comportanti l'irrogazione delle sanzioni, il secondo disciplinante i principi generali, ricalcanti in gran parte quelli valevoli in materia penale.

Successivamente, il legislatore delegato ha provveduto alla revisione del sistema sanzionatorio, penale ed amministrativo, con il d.lgs. 24 settembre 2015, n.158, attuativo dell'art. 8, comma 1, della l. 11 marzo 2014, n. 23: la novella, pur apportando alcune rilevanti modifiche, specie in relazione all'entità delle sanzioni ed ai criteri di quantificazione delle stesse, ha lasciato immutati i principi generali disciplinanti la materia.

La successione normativa è particolarmente rilevante nella materia delle sanzioni amministrative, stante l'operatività nella stessa, come in quella penale, del principio di legalità, sancito dall'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui «*Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione ed esclusivamente nei casi considerati dalla legge*» e che nei due commi seguenti regola, in conformità del principio del *favor rei*, il fenomeno della successione delle leggi sanzionatorie nel tempo.

Ha fatto di recente applicazione principio **Sez. 5, n. 24517/2020, Gilotta, Rv. 659808-01** la quale ha affermato che la sanzione prevista per la dichiarazione di credito inesistente non è applicabile alla fattispecie di rimborso non dovuto, atteso che il principio di stretta legalità che informa il sistema delle sanzioni tributarie, in assenza di una medesima *ratio* sanzionatoria, preclude l'applicazione della sanzione a fattispecie diversa da quella prevista.

Pronunciandosi sulla questione concernente la portata del d.lgs. n. 158 del 2015, **Sez. 5, n. 19286/2020, Nicastro, Rv. 658994-02** ha ribadito l'orientamento (già affermato, *ex plurimis*, da Sez. 5, n. 29046/2019, Conti R.G., Rv. 656117-01 e da Sez. 5, n. 31062/2018, Condello, Rv. 651772-01) secondo cui le modifiche di favore apportate dall'art. 15 del citato decreto al d.lgs. n. 471 del 1997 non operano in modo generalizzato in senso favorevole al reo, con la conseguenza che la mera affermazione di uno *ius superveniens* migliorativo non rende automaticamente la sanzione irrogata illegale, in mancanza della specifica deduzione dell'applicabilità - in concreto - di una sanzione tributaria inferiore a quella comminata. Nella specie, la S.C. ha accolto la richiesta subordinata di applicazione dello *ius superveniens*, avendo la società ricorrente trascritto nella memoria lo stralcio dell'avviso di accertamento dal quale risultava la violazione accertata e la sanzione in concreto applicata e avendo altresì rideterminato il "nuovo" minimo edittale da irrogare, corrispondente al 90 per cento della maggior imposta dovuta.

Secondo **Sez. 5, n. 14848/2020, Catallozzi, Rv. 658197-01** per effetto delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158 del 2015 all'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, il pagamento tardivo da parte del contribuente comporta l'applicazione del trattamento sanzionatorio più favorevole anche per i giudizi in corso, in ragione del principio di *favor rei* previsto dall'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997. La S.C. ha fatto applicazione del principio in fattispecie relativa ad accisa pagata con ritardo di 32 giorni, inferiore ai 90 giorni previsti dalla disciplina sopravvenuta, con conseguente riduzione della metà della sanzione irrogata.

In tema di decadenza e prescrizione **Sez. 5, n. 2613/2020, Antezza, Rv. 656959-01** ha precisato che l'art. 20 del d.lgs. n. 472 del 1997 ha mutuato l'impostazione penalistica distinguendo tra termine di decadenza per la notificazione dell'atto di contestazione (o di irrogazione), indicato al comma 1 (e corrispondente ai termini di prescrizione del reato di cui all'art. 157 c.p.) e termine di prescrizione del diritto alla riscossione, indicato al comma 3 (e corrispondente ai termini di prescrizione delle pene di cui all'art. 172 c.p.); ne consegue che, a livello applicativo, ove l'atto di contestazione sia divenuto definitivo per mancata impugnazione, non rileva più il termine di decadenza previsto dal comma 1 ma solo quello di prescrizione di cui al comma 3, trattandosi di "esecuzione" mediante iscrizione a ruolo e successiva notificazione della cartella di pagamento, non già di un titolo giudiziale, bensì di un atto amministrativo divenuto definitivo per acquiescenza del contribuente.

2. Elemento soggettivo.

Affinché possa essere integrato un illecito tributario, oltre ad un comportamento, commissivo od omissivo, che viola una norma, deve sussistere l'elemento psicologico, ossia la colpevolezza, integrata dal dolo ovvero dalla colpa.

Secondo **Sez. 5, n. 2139/2020, Novik, Rv. 656818-02 l'art. 5 d.lgs. n. 472 del 1997**, applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dall'art. 3 l. n. 689 del 1981, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, a cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente. È comunque sufficiente la coscienza e la volontà della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente e va distinta dalla prova della buona fede, che rileva, come esimente, solo se l'agente è incorso in un errore inevitabile, per essere incolpevole l'ignoranza dei presupposti dell'illecito e dunque non superabile con l'uso della normale diligenza.

3. Responsabili in solido.

L'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede la responsabilità solidale del cessionario d'azienda per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni dovute dal cedente. Esso distingue l'ipotesi della cessione lecita, in cui la responsabilità del cessionario è sussidiaria e limitata (commi da 1 a 3), dalla cessione in frode al fisco, in cui la responsabilità è paritaria e illimitata (comma 4); in nessuno dei due casi, tuttavia, l'avviso di accertamento diretto al cedente deve essere notificato anche al cessionario, in mancanza di espressa deroga al principio generale, desumibile dall'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui l'avviso di accertamento è notificato al contribuente e non agli altri soggetti che, a vario titolo, possano essere tenuti al pagamento dell'imposta accertata (**Sez. 5, n. 26480/2020, Guida, Rv. 659507-02**).

3.1. La responsabilità delle persone giuridiche.

Con riguardo alla applicabilità della sanzione alla persona giuridica ai sensi dell'art. 7 comma 1, del d.l. n. 269 del 2003 (conv. con modif. dalla l.n. 326 del 2003), **Sez. 5,n. 25757/2020, Fichera, Rv. 659649-01** ha affermato che tale deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione di cui all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, si applica soltanto quando la persona fisica che ha realizzato la violazione abbia agito nell'interesse ed a vantaggio della persona giuridica,

effettiva beneficiaria della condotta, ma non anche quando abbia operato nel proprio esclusivo interesse, poiché, in tal caso, viene meno la *ratio* che giustifica l'applicazione della disposizione di cui all'art. 7.

Inoltre, **Sez. 5, n. 09448/2020, Cataldi, Rv. 657722-01** ha chiarito che, ai sensi dell'art. 7 d.l. n. 260 del 2003, conv. in l. n. 326 del 2003, le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, mentre sono sanzionabili, ex art. 9 d.lgs. n. 472 del 1997, i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica. In applicazione del principio, si è pertanto ritenuta irrilevante la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 d.l. cit. sollevata per ritenuta discriminazione tra i suddetti soggetti, risolvendosi nell'estensione del preteso trattamento deteriore e nell'introduzione di una nuova ipotesi di responsabilità in violazione del principio di legalità.

Analogamente, **Sez. 5, n. 21390/2020, Antezza, Rv. 659472-01** ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in relazione all'art. 3 Cost., dell'art. 7 d.l. n. 260 del 2003 cit., nella parte in cui, limitando la riferibilità delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie commesse da persona fisica in rapporto di dipendenza, organico o altro rispetto alla persona giuridica, al rapporto fiscale proprio di società o enti riconosciuti, con esclusione di qualunque responsabilità della persona fisica (salva quella penale eventualmente configurabile), non si applica ai soggetti privi di personalità giuridica. La Corte ha affermato che la scelta discrezionale del legislatore di derogare al principio della punibilità diretta della persona fisica autrice della violazione (cd. principio di personalizzazione della sanzione) solo in caso di sussistenza della personalità giuridica in capo all'ente o alla società, cui il rapporto fiscale si riferisce, non sia irragionevole, stante la diversità delle due situazioni considerate. In applicazione del principio, è stata pertanto confermata la decisione della C.T.R. che aveva ritenuto inoperante l'art. 7 cit. non solo perché inapplicabile agli enti privi di personalità, ma anche in forza dell'accertata artificiosa costituzione della società da parte delle persone fisiche, effettive beneficiarie dell'evasione dell'accisa.

4. Sanzioni irrogabili e regime del cumulo.

In tema di applicazione della disciplina del cumulo giuridico prevista dall'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, **Sez. 5, n. 25509/2020, Succio, Rv. 659513-01** ha affermato che in materia di dazi doganali, nel

caso di più violazioni realizzate, ex art. 303, comma 1, TULD, dall'operatore nella singola dichiarazione doganale o in più dichiarazioni riconducibili ad una unica (cd. dichiarazione cumulativa), si è in presenza di un concorso formale omogeneo, dal momento che ogni violazione è il risultato di un'unica condotta materiale, ossia la presentazione della dichiarazione doganale, di talché in applicazione del regime del cumulo giuridico si applica un'unica sanzione per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio. Diversamente, nei casi di violazione del limite del 5% tra quanto dichiarato e quanto accertato, ai sensi del comma 3 dell'art. 303, TULD, si applica una sanzione in via progressiva a seconda della gravità riscontrata, dovendosi riferire tale limite alla singola dichiarazione o, nel caso di dichiarazione cumulativa per plurime partite di merci, in conformità al diritto unionale, all'insieme delle singole partite di merci contenute nell'ambito dell'unica dichiarazione, mentre, sotto il profilo sanzionatorio, si avranno tante violazioni per quante sono le partite che hanno concorso a determinare l'eccedenza così configurandosi un concorso formale omogeneo con conseguente applicabilità del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Sez. 5, n. 28938/2020, Antezza, Rv. 659970-03 ha chiarito che la disciplina del citato art. 12 opera anche nelle ipotesi di cd. "concorso materiale omogeneo", ossia quando, con più azioni od omissioni, si commettono diverse violazioni della stessa disposizione, "formali" e non "sostanziali" perché non incidenti sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, ma tali da arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo. Conseguentemente, detto principio opera nel caso di plurime ritardate autofatturazioni, e delle conseguenti registrazioni, nel sistema di inversione contabile (cd. *reverse charge*), rispetto al momento dell'estrazione dei beni dal deposito IVA, di cui all'art. 50-bis del d.l. n. 331 del 1993, comunque avvenute nel termine per la comunicazione della dichiarazione periodica IVA.

In campo processuale, l'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, stabilisce un analogo principio disponendo che in caso di processi separati relativi ad avvisi contenenti irrogazione di sanzioni della stessa indole, commesse in periodi di imposta diversi, l'ultimo giudice è competente a rideterminare la "sanzione complessiva" fino a che le precedenti sentenze non siano passate in giudicato. È quanto affermato da **Sez. 5, n. 5648/2020, Condello, Rv. 657376-01** (in senso conforme v., Sez. 5, n. 9501/2017, Bruschetta, Rv. 643921-01), in fattispecie in tema di sanzioni,

irrogate per periodi d'imposta diversi, originate tutte dal recupero di base imponibile effettuato in dipendenza della pattuizione contenuta nel medesimo contratto. In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza della CTR che aveva annullato la sanzione irrogata per l'ultima annualità oggetto di contestazione.

Il regime della continuazione di cui all'art. 12, comma 5, cit., è stato invece ritenuto inapplicabile in materia di sanzioni doganali, dal momento che postulando la commissione delle violazioni "in periodi di imposta diversi", si riferisce a nozione estranea al diritto doganale, senza che ad essa possa ritenersi equivalente il compimento delle singole operazioni di importazione ed esportazione (**Sez. 5, n. 19633/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 658874-01**).

Sempre in materia doganale, **Sez. 5, n. 01974/2020, Leuzzi, Rv. 657328-01** ha ritenuto applicabile la disciplina di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, affermando tuttavia che il concorso materiale omogeneo assume rilevanza, ai fini dell'applicazione dell'istituto della continuazione, solo ove si tratti di più violazioni di carattere formale e non invece nel caso di ripetute violazioni di carattere sostanziale che hanno dato luogo all'emissione di atti di irrogazione di sanzioni distinti per ciascuna delle violazioni. La S.C. ha pertanto cassato con rinvio la sentenza impugnata che aveva applicato la continuazione alle sanzioni irrogate per plurime infedeli dichiarazioni doganali dell'importatore in ordine al valore della merce indicato nelle bollette.

In tema di ICI, secondo **Sez. 5, n. 11612/2020, Cavallari Rv. 657982-01** la continuazione tributaria ex art. 12, comma 6, d.lgs. n. 472 del 1997 è applicabile anche per le infrazioni relative a periodi di imposta successivi alla sua interruzione in quanto l'istituto - interpretato in favore del contribuente alla luce della disciplina penale premiale, avente valenza indiretta (sebbene non ne contempli l'interruzione) - è volto ad adeguare la sanzione alle circostanze concrete e a ridurne l'incidenza, altrimenti eccessiva, in presenza violazioni sempre identiche della medesima indole, sicché, essendo i singoli periodi di imposta tra loro autonomi, è prospettabile una distinta e rinnovata operatività della continuazione anche dopo la prima interruzione.

5. Cause di non punibilità.

L'art. 6 del d.lgs. n. 472 del 1997 contempla cinque cause di esclusione della punibilità:

a) errore incolpevole sul fatto;

b) errore di diritto, derivato da ignoranza inevitabile della legge tributaria;

c) incerta portata della legge tributaria;

d) imputabilità ad un terzo dell'omesso pagamento del tributo;

e) forza maggiore.

Con riguardo all'ipotesi di incertezza normativa oggettiva di cui alla lett. c) della citata disposizione **Sez. 6-5, Ordinanza n. 4169/2020, Castorina, Rv. 657313-01** ha affermato che essa è caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza, al termine di un procedimento interpretativo corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, si distingue dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto - come emerge dall'art. 6 del d.lgs. n. 472 del 1997, che distingue le due figure pur ricollegandovi i medesimi effetti - e costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria. In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto che, con riferimento agli impianti di produzione di energia idroelettrica, dopo l'entrata in vigore dell'art. 1 *quinquies* del d.l. n. 44 del 2005, conv., con modif., dalla l. n. 88 del 2005, sussisteva obiettiva incertezza normativa in ordine alla concreta individuazione dei manufatti che avrebbero dovuto essere considerati ai fini della determinazione della base imponibile ICI e del valore da attribuire agli stessi.

Ulteriori ipotesi di non punibilità sono previste dall'art. 10 del cd. Statuto del contribuente. In particolare, il comma 2 della disposizione citata prescrive che «*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*».

Sez. 5, n. 26477/2020, Giudicepietro, Rv. 659506-01 ha tuttavia escluso la rilevanza di tale previsione in tema di recupero di aiuti di Stato erogati ex art. 5-*sexies* del d.l. n. 282 del 2002, secondo il quale l'attestazione contenente gli elementi necessari per individuare l'aiuto fruito, che il beneficiario deve presentare ai sensi dell'art. 24, comma 2, della l. n. 29 del 2006, prescinde dal fatto che il beneficiario abbia il diritto di trattenere l'aiuto o debba, invece, restituirlo in tutto o in parte, come depone la previsione dell'obbligo della sua presentazione anche in caso di autoliquidazione negativa. Il principio è stato affermato in fattispecie in cui l'aiuto erogato, espressamente sottoposto dalla legge nazionale alla condizione sospensiva della sua approvazione da parte dell'Unione europea, era stato successivamente dichiarato illegittimo dalla Commissione europea.

Il comma 3 dell'art. 10 dello Statuto del contribuente prevede un'ulteriore ipotesi di non punibilità escludendo l'assoggettamento a sanzioni per violazioni aventi rilevanza meramente formale.

La giurisprudenza di legittimità è intervenuta più volte a chiarire quando una violazione abbia tale rilevanza o piuttosto abbia valore sostanziale, affermando che costituiscono violazioni formali quelle che, pur non incidendo sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta, come quelle di carattere sostanziale, comportano un pregiudizio all'attività di accertamento, mentre sono violazioni meramente formali quelle irrilevanti anche sotto tale profilo che, pertanto, non sono punibili (Sez. 5, n. 901/2019, Condello, Rv. 652459-01).

In applicazione di tale criterio, nel periodo di riferimento**, Sez. 5, n. 28938/2020, Antezza, Rv. 659970-02** ha statuito che, in base al combinato disposto di cui agli artt. 10, comma 3, st.contr. e 6, comma 5-*bis*, d.lgs. n. 472 del 1997, le violazioni tributarie possono essere "sostanziali", se incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento, "formali", se pregiudicano l'esercizio delle azioni di controllo pur non incidendo sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento, oppure "meramente formali", perché non influenti sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e non arrecanti pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo; solo tali ultime violazioni non sono punibili per inoffensività, dovendo la valutazione concreta circa la natura "formale" o "meramente formale" della violazione compiersi in base all'idoneità *ex ante* della condotta a recare detto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

Secondo **Sez. 5, n. 16624/2020, Saja, Rv. 658650-01**, in tema di accise, in caso di circolazione di oli minerali, alcole e bevande alcoliche, la mancata redazione del documento di accompagnamento semplificato (D.A.S.), secondo l'apposito modello ovvero mediante altro idoneo documento commerciale, implicante la presunzione di provenienza illecita, costituisce una violazione non meramente formale, siccome connessa ad adempimento strumentale con finalità di controllo, e concreta la fattispecie amministrativa "di pericolo" sanzionata dall'art. 49, comma 1 e 2, d.lgs. n. 504 del 1995 (*ratione temporis* vigente).

In tema di compensazione di crediti IVA, **Sez. 6-5, n. 5289/2020, Crolla, Rv. 657322-01**, ha affermato che la mancata apposizione, sulla dichiarazione del contribuente, del visto di conformità del responsabile del centro di assistenza fiscale, previsto dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del d.l. n. 78 del 2009, conv. in l. n. 102 del 2009, configura, anche ai fini dell'applicazione delle relative sanzioni, una violazione meramente formale, non equiparabile ad un omesso versamento, in quanto non pregiudica l'esercizio delle attività di controllo da parte dell'ente accertatore e non incide sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo.

Con specifico riferimento alla materia dei dazi doganali **Sez. 5, n. 16625/2020, Saja, Rv. 658594-01** ha chiarito che, ai fini dell'irrogazione delle sanzioni nei confronti del rappresentante doganale indiretto, non rileva l'esimente della buona fede dell'importatore come codificata dall'art. 220 CDC, concernente il recupero dei dazi "a posteriori", ma si applicano gli artt. 302 T.U. dogane, 5, 6 e 10 d.lgs. n. 472 del 1997, sicché, essendogli richiesta la diligenza qualificata secondo lo specifico parametro dell'art. 1176, comma 2, c.c., la negligenza del comportamento sanzionabile deve essere "indiscutibile" e l'erroneità della dichiarazione non deve derivare da colpa, sia essa endogena o esogena. Nella specie, la S.C. ha rigettato il ricorso agenziale avverso la sentenza d'appello favorevole al CAD, nel rilievo che, agendo quale rappresentante indiretto, con la normale diligenza, non potesse essere a conoscenza dell'operato dell'importatore - condannato per contrabbando aggravato - per il quale aveva presentato la dichiarazione sull'importazione della merce, scortata dal certificato FORM A, attestante l'origine cinese, e dalle corrispondenti fatture d'acquisto.

6. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni.

Sez. 5, n. 20864/2020, Nonno, Rv. 659048-01 ha chiarito che il procedimento per l'irrogazione delle sanzioni è del tutto autonomo rispetto al procedimento di accertamento dei tributi ed è soggetto unicamente all'applicazione degli artt. 16-18 del d.lgs. n. 472 del 1997. Pertanto, l'istituto dell'accertamento per adesione di cui al d.lgs. n. 218 del 1997 non trova applicazione nel caso di atto di contestazione delle sanzioni, anche se emesso contestualmente ad un avviso di accertamento relativo ai tributi cui le sanzioni si riferiscano, sicché l'eventuale proposizione dell'istanza non sospende il termine per la sua impugnazione.

Sez. 5, n. 25762/2020, Condello, Rv. 659701-01 ha affermato che, in caso di mancato versamento dell'imposta dichiarata, la previsione del preventivo invito al pagamento, ex art. 60, comma 6, del d.P.R. n. 1972, quale adempimento prodomico all'iscrizione a ruolo dell'imposta, non è previsto a pena di nullità di tale iscrizione e degli atti successivi, ma comporta, in caso di omissione, una mera irregolarità, inidonea ad incidere sull'efficacia dell'atto, sia in quanto non è prevista la sanzione della nullità, avendo il previo invito al pagamento l'unica funzione di dare al contribuente la possibilità di attenuare le conseguenze sanzionatorie dell'omissione di versamento, sia in quanto il contribuente può comunque pagare, con riduzione della sanzione, una volta ricevuta la notifica della cartella.

Sez. 5, n. 15581/2020, Nocella, Rv. 658402-01 ha ribadito che il procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie per violazioni sulla determinazione dell'imposta (cd. sostanziali "correlate al

tributo"), regolato dall'art. 17 del d.lgs. n. 472 del 1997, esclude la necessità della previa contestazione e del conseguente contraddittorio anticipato.

6.1. Rapporto tra procedimento amministrativo sanzionatorio e processo penale.

Sez. 5, n. 21694/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 659071-07 ha affrontato il tema del rapporto tra il procedimento amministrativo di irrogazione delle sanzioni tributarie e il processo penale ritenendo irrilevante e manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non prevede l'impossibilità di instaurare o di proseguire un procedimento amministrativo volto all'irrogazione di una sanzione penale formalmente amministrativa ma avente natura sostanzialmente penale, per violazione dell'art. 117 Cost., in relazione all'art. 4 Prot. n. 7 CEDU, in quanto il rapporto tra il suindicato procedimento amministrativo ed il processo penale trova una specifica disciplina negli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000.

La medesima pronuncia ha altresì affermato che in tema di violazioni in materia di IVA, in relazione agli illeciti penal-tributari di cui al Titolo II d.lgs. n. 74 del 2000 va escluso che il procedimento amministrativo sanzionatorio debba essere dichiarato improcedibile in ragione dell'intervenuta sentenza penale irrevocabile di assoluzione ancorché pronunciata con l'ampia formula "perché il fatto non sussiste", la quale determina l'ineseguibilità definitiva della sanzione tributaria, ferma la necessità di accertare, in concreto, nel giudizio avente ad oggetto l'eventuale riscossione avviata dall'Ufficio, l'identità del "fatto" rispetto agli elementi costitutivi sia dell'illecito amministrativo tributario che della corrispondente fattispecie incriminatrice.

Ha altresì ritenuto producibile in cassazione ex art. 372 c.p.c. la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, relativa ai medesimi fatti oggetto della sanzione tributaria controversa, ove il contribuente intenda far valere l'improcedibilità, l'improponibilità o, comunque, l'estinzione, in tutto o in parte, del giudizio tributario per violazione - pur dedotta per la prima volta in sede di legittimità e sempreché pertinente alle questioni ritualmente in giudizio - di principi di ordine pubblico unionale (nella specie, del "ne bis in idem"); diversamente, tale produzione non è ammissibile ai fini delle contestazioni in materia di imposte dirette, per le quali non viene in rilievo l'esigenza di effettività del diritto unionale.

7. Ravvedimento operoso

L'art. 34, comma 4, della l. n. 388 del 2000 contempla un'ipotesi speciale di ravvedimento operoso con riguardo alle ipotesi di ritenute o le imposte sostitutive sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria di cui al decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, non operate ovvero non sia stato effettuato il relativo versamento nei termini da parte dei sostituti d'imposta o degli intermediari.

Al riguardo, **Sez. 6-5, n. 4765/2020, Crolla, Rv. 657309-01** ha affermato che il termine per il ravvedimento operoso speciale di cui all'art. 34, comma 4, cit., secondo cui la regolarizzazione deve avvenire anteriormente alla presentazione della dichiarazione nella quale sono esposti i versamenti delle ritenute, si differenzia da quello ordinario previsto dall'art. 13, comma 1, lett. b, del d. lgs. n. 472 del 1997, il quale, con diversa formulazione, consente la regolarizzazione di errori e omissioni entro il termine per la presentazione delle dichiarazioni relative all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

8. Definizione agevolata.

Sez. 5, n. 26782/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 659715-01 ha affermato che, in caso di omesso o ritardato pagamento di imposta, ravvisabile anche laddove la compensazione sia stata effettuata in misura superiore a quella consentita - sia quando la sanzione è contestuale all'avviso di accertamento sia quando è irrogata con distinto atto - non è applicabile la definizione agevolata delle sanzioni, come si desume dall'art. 17, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 472 del 1997, con il cui inciso "in ogni caso" il legislatore ha vietato al contribuente che abbia omesso di versare l'imposta di accedere alla definizione agevolata delle sole sanzioni, potendo beneficiare unicamente della misura ridotta determinata *ex lege* allorché abbia provveduto al pagamento integrale, nei termini previsti, della somma dovuta.

9. Le varie sanzioni amministrative.

In tema di imposta di bollo, **Sez. 5, n. 29367/2020, Dell'Orfano, Rv. 660037-01** ha ribadito l'orientamento espresso da Sez. 1, n. 12806/1997, Vitrone, Rv. 511016-01 secondo il quale l'evasione di tale imposta in caso di emissione di assegno privo dell'indicazione della data, in quanto tale radicalmente nullo e inesistente come titolo esecutivo, va assoggettata al regime sanzionatorio statuito dal comma 1 dell'art. 25, d.P.R. n. 642 del 1972 e non a quello più grave previsto per le cambiali dal medesimo art. 25, comma 3.

In tema d'IVA e con riferimento alle cessioni all'esportazione in regime di sospensione d'imposta, **Sez. 5, n. 24706/2020, D'Aquino, Rv. 659812-01** ha ritenuto che l'irregolare compilazione della dichiarazione di intento di cui all'art. 8, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 633 del 1972, relativa a un'operazione di importazione che non contenga l'indicazione della natura dei beni importati, né gli estremi della fattura di acquisto, non è soggetta alla sanzione di cui all'art. 7, commi 3 e 4, d.lgs. n. 471 del 1997, la quale si applica solo in caso di importazione effettuata in assenza dei presupposti sostanziali per l'accesso, ovvero in caso di assenza della dichiarazione di intento.

Sempre in tema d'IVA, secondo **Sez. 5, n. 27963/2020, Condello, Rv. 659818-01** la sanzione di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 471 del 1997 punisce la "dichiarazione infedele", che si realizza quando il contribuente indica nella dichiarazione un importo inferiore a quello dovuto, mentre quella di cui all'art. 13 del citato d.lgs. punisce il mancato pagamento, alle scadenze stabilite, delle somme indicate dal contribuente nella dichiarazione, senza che rilevi al riguardo la loro indicazione nella contabilità. Ne deriva che, in caso di omessa indicazione, nella dichiarazione annuale IVA, dell'importo effettivamente dovuto, il mancato pagamento dell'imposta costituisce diretta conseguenza dell'omessa dichiarazione, integrandosi in tal modo la fattispecie sanzionatoria di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 471 del 1997, che copre sia la violazione formale, sia il conseguente ed inevitabile mancato pagamento dell'imposta dovuta, con conseguente assorbimento della sanzione meno grave di cui all'art. 13 del d.lgs. citato.

In tema di accise sull'energia elettrica **Sez. 5, n. 22342/2020, Leuzzi, Rv. 659622-01** ha affermato che la sanzione di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 504 del 1995 - riguardante condotte di evasione totale o parziale dell'imposta, mediante dichiarazione infedele - e quella di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 - che colpisce l'omesso versamento in tutto o in parte, entro le prescritte scadenze, dell'imposta dichiarata come dovuta - non sono cumulabili in quanto volte a sanzionare due distinti comportamenti di tipo omissivo ed in quanto, accertata l'evasione (o la tentata evasione) dell'imposta, non può essere contestato l'omesso pagamento dell'imposta, postulando questo che la dichiarazione del contribuente sia stata veritiera o affetta da meri, involontari, errori materiali o di calcolo e che dunque l'evasione non vi sia stata (in senso difforme si era espressa in precedenza Sez. 5, n. 15202/2019, D'Aquino, Rv. 654150-01).

Sempre in tema di accise, con riguardo alle agevolazioni sul gasolio per autotrazione, **Sez. 5, n. 05812/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657378-01** ha affermato che le carenze, gli errori o le falsità contenute nella dichiarazione trimestrale di consumo accertate dall'Amministrazione

doganale dopo la formazione del silenzio-assenso e la fruizione del credito determinano la perdita dei benefici, con l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, limitatamente agli importi irregolarmente dichiarati o documentati e non rispetto all'intera agevolazione, salvo che l'attestazione mendace o erronea investa un elemento costitutivo dell'istanza.

In tema di dazi doganali, secondo **Sez. 5, n. 10227/2020, Armone, Rv. 657725-01** la sanzione prevista dall'art. 303, comma 1, T.U. dogane per irregolare dichiarazione doganale relativa a "qualità, quantità e valore" delle merci, si applica anche in caso di origine non veritiera di quest'ultime, costituendo detti termini normativi un'esemplificazione dell'elemento oggettivo destinato all'importazione considerato rilevante ai fini del pagamento del tributo, di talché nel concetto di "qualità" di una merce rientra qualsiasi caratteristica, proprietà o condizione che serva a determinarne la natura e a distinguerla da altre simili, ivi compresa l'origine o la provenienza, in quanto elementi sintomatici delle specificità del prodotto, la cui esclusione dall'oggetto della dichiarazione equivarrebbe a vanificare un tratto fondamentale del sistema daziario di matrice eurounitaria.

Sez. 5, n. 5185/2020, Perinu, Rv. 657375-01 ha ribadito che l'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, il quale prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio ovvero dell'esercizio dell'attività medesima nel caso in cui siano state accertate nel corso di un quinquennio tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale, ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997, con la conseguenza che l'irrogazione di detta sanzione non è impedita dalla definizione agevolata prevista da quest'ultima disposizione (in senso conforme si era già espressa Sez. 5, n. 2439/2007, Altieri, Rv. 595939-01).

CAPITOLO X

I CONDONI

(di Maria Elena Mele)

SOMMARIO: 1. *Ratio* dell'istituto. – 2. Ambito applicativo. – 2.1. La «pendenza della lite». – 2.2. Segue. Profili processuali. – 3. Profili sostanziali.

1. *Ratio* dell'istituto.

Sul delicato e dibattuto tema della *ratio* del condono fiscale la Suprema Corte si è pronunciata soffermandosi sulle ragioni ad esso sottese e sui limiti applicativi delle disposizioni in materia. Si è chiarito, in particolare, che lo scopo dell'istituto è quello di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, in omaggio ai principi di parità del bilancio di cui all'art. 81 Cost. e di ragionevole durata del processo sancito dall'art. 111 Cost., nel rispetto, peraltro, delle previsioni costituzionali di cui agli artt. 3 e 53. Si è quindi affermato che le norme in tema di condono sono di stretta interpretazione, in quanto derogano al principio di uguaglianza nel trattamento dei cittadini davanti al Fisco (Sez. 5, n. 01317/2018, Delli Priscoli, Rv. 646808-01).

Le Sezioni unite della Corte hanno altresì riconosciuto, in linea con l'orientamento sviluppatosi in seno alla Corte costituzionale, che il condono, traducendosi in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, ha come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01).

Tale conclusione è stata ribadita da **Sez. 6-5, n. 25719/2020, Caprioli, Rv. 659569-01** la quale ha affermato che in tema di cd. "condono tombale", l'Erario può accertare i crediti da agevolazione esposti dal contribuente nella dichiarazione, in quanto il condono - avendo come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile ovvero il perseguimento di finalità transattive o di compensazione dei crediti e dei debiti - elide in tutto o in parte, per sua natura, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio.

2. Ambito applicativo.

Nel periodo di riferimento, la S.C. ha delineato l'ambito applicativo di talune fattispecie di condono previste dal legislatore.

Sez. 5, n. 21379/2020, Saja, Rv. 659471-01 ha affermato che, con riguardo alle somme dovute a seguito dell'adesione del contribuente alla "definizione della lite potenziale" ex art. 15 l. n. 289 del 2002, con pagamento della prima rata e rateizzazione del residuo debito tributario in due soluzioni (con scadenza al 30 novembre 2003 e al 20 giugno 2004), in caso di omesso versamento l'Amministrazione finanziaria provvede al recupero del solo debito residuo (oltre sanzioni ed interessi), mediante iscrizione a ruolo definitiva, secondo le modalità e nei termini di decadenza previsti dall'art. 17, lett. c), del d.P.R. n. 602 del 1973 (all'epoca vigente), occorrendo che il ruolo sia reso esecutivo entro il 31 dicembre 2005, in quanto, a prescindere che sia rimasta inadempiuta la seconda o la terza rata (o entrambe), l'accertamento può ritenersi definitivo solo allo spirare dell'ultimo termine, avuto riguardo all'unico credito complessivo vantato dall'Ufficio.

Sez. 5, n. 20829/2020, Fichera, Rv. 659062-01 ha chiarito che l'adesione alla definizione automatica in relazione a determinati debiti tributari ai sensi della l. n. 289 del 2002, non osta all'accoglimento delle domande di rimborso fondate sui crediti tributari sorti nel medesimo periodo e per tributi oggetto di condono.

Sez. 6-5, n. 15241/2020, Delli Priscoli, Rv. 658529-01 ha affrontato la questione concernente l'emendabilità della richiesta di definizione automatica presentata ai sensi dell'art. 9 l. n. 289 del 2002 chiarendo che essa può essere corretta laddove rechi un errore materiale, consistente in una discordanza tra l'intendimento dell'autore e la sua esteriorizzazione, mentre, qualora contenga un'errata indicazione dei dati che esprimono la volontà negoziale, il contribuente può far valere l'errore solo se fornisce la prova della sua riconoscibilità e dell'essenzialità dello stesso, in forza di quanto stabilito dall'art. 1427 c.c. Tale principio è stato affermato in fattispecie in cui la Corte, rigettando il ricorso, ha ritenuto che la CTR avesse correttamente escluso che la presentazione dell'istanza di condono recante l'indicazione del "codice 2", corrispondente a "dichiarazione validamente presentata", al posto del pertinente "codice 1", corrispondente a "dichiarazione omessa", integrasse un mero errore formale.

Con riguardo alla definizione agevolata della controversia ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, conv., con modif., in l. n. 136 del 2018 (cd. "pace fiscale"), **Sez. 5, n. 21826/2020, Venegoni, Rv. 659298-01** ha affermato che essa comprende il pagamento delle spese processuali le quali, pertanto, restando a carico della parte che le ha anticipate, non

devono essere liquidate dal giudice che dichiara l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

Proprio in relazione a tale ipotesi di "condono" si è manifestato nell'anno di riferimento un contrasto in ordine ai debiti tributari annullabili *ex lege*, ai sensi dell'art. 4, comma 1 del d.l. n. 119 del 2018. Secondo **Sez. 5, n. 11817/2020, Cavallari, Rv. 658928-01** ai fini dell'annullamento, ai sensi del citato art. 4, comma 1, dei debiti tributari la cui riscossione sia stata affidata agli agenti di riscossione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2010, il limite di mille euro di valore del debito è riferito al "singolo carico affidato", per tale dovendo intendersi la singola partita di ruolo, e cioè l'insieme dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi accessori, sicché vi rientrano le cartelle anche di importo complessivo superiore a detto valore, il cui singolo carico affidato all'agente della riscossione non superi l'importo di mille euro, costituendo oggetto del condono il singolo debito e non l'importo complessivo della cartella.

In senso difforme si è espressa **Sez. 3, n. 17966/2020, Fiecconi, Rv. 658627-01** secondo la quale, ai fini dell'annullamento, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.l. n. 119 del 2018, dei debiti tributari la cui riscossione sia stata affidata agli agenti di riscossione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2010, il limite di valore del debito (mille euro) non deve essere riferito ai singoli carichi risultanti da ciascuna cartella esattoriale, ma alla sommatoria di essi e, se i debiti sono di diversa natura, al valore complessivo dei carichi omogenei.

Sez. 5, n. 20596/2020, Nocella, Rv. 658935-01 ha precisato che l'art. 11, comma 10, del d.l. n. 50 del 2017, conv., con modif., in l. n. 96 del 2017, al fine di individuare le condizioni di accesso al beneficio, distingue le ipotesi in cui le sanzioni controverse siano o meno collegate ai tributi ai quali si riferiscono e, nel caso positivo, impone che unitamente alla presentazione dell'istanza, sia versato il quaranta per cento degli importi in contestazione, salvo che il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse e che presuppone l'adempimento del debito tributario, rispetto al quale è irrilevante l'accertata insolvenza del debitore principale.

Con riguardo al concordato fiscale biennale di cui all'art. 33 del d.l. n. 269 del 2003, conv. in l. n. 326 del 2003, **Sez. 5, n. 7765/2020, Giudicepietro, Rv. 657549-01** ha ritenuto che l'adesione ad esso comporta che la soglia prevista dal comma 8 *bis*, al di sotto della quale sono preclusi i poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, deve essere riferita non al reddito già accertato, ma a quello accertabile, ossia a quello risultante dall'esercizio dei soli poteri di accertamento non inibiti dal precedente comma 8, esistendo tra le due disposizioni un

rapporto di complementarietà e non di specialità, sicché spetta al giudice verificare se sussistano i presupposti di cui al comma 4 del citato art. 33 e se il risultato dell'attività di accertamento superi la soglia del cinquanta per cento del reddito dichiarato, doveri questi non riguardanti invece l'IRAP, esulando questa dalla portata applicativa dell'istituto del concordato preventivo biennale in questione.

Sez. 6-5, n. 1893/2020, Esposito, Rv. 656723-01 ha statuito che in tema di estinzione agevolata dei carichi tributari iscritti a ruolo, la sospensione della prescrizione di cui all'art. 1, comma 623, della l. n. 147 del 2013 riguarda tutti i ruoli affidati in riscossione fino al 31 ottobre 2013, senza che assuma rilevanza la richiesta del contribuente di aderire alla definizione agevolata delle liti fiscali pendenti.

2.1. La «pendenza della lite».

Nel periodo di riferimento **Sez. 5, n. 20058/2020, Succio, Rv. 659044-01** ha ribadito che, nel concetto di «pendenza della lite» quale condizione per accedere alla definizione agevolata in relazione alla fattispecie di cui all'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011, rientra anche la controversia avente ad oggetto l'impugnazione della cartella emessa in sede di controllo cartolare ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, ove (come di regola) non preceduta da un atto di accertamento, e, come tale, impugnabile non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva, trattandosi del primo e unico atto con cui la pretesa fiscale viene comunicata al contribuente (nello stesso senso si era già espressa Sez. 5, n. 32132/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651785-01).

2.2. Segue. Profili processuali.

Nel periodo di riferimento si segnalano alcune interessanti decisioni concernenti gli aspetti processuali concernenti la definizione agevolata delle liti fiscali.

Sez. 5, n. 12017/2020, Penta, Rv. 657932-01 ha ribadito l'orientamento già espresso da Sez. 6-5, n. 18107/2019, Gori, Rv. 654736-01 affermando che in tema di definizione agevolata ex art. 11, comma 10, del d.l. n. 50 del 2017, conv., con modif., in l. n. 96 del 2017, poiché la sospensione del giudizio tributario opera su istanza di parte al solo fine di riscontrare l'effettiva definizione della lite, il pagamento del dovuto da parte del contribuente equivale all'integrazione di tale condizione e consente al giudice di dichiarare d'ufficio la cessazione della materia del contendere, con conseguente estinzione del processo, prevista altresì in

mancanza di istanza di trattazione entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che via abbia interesse.

In tema di contenzioso tributario, ove il contribuente abbia impugnato il silenzio rifiuto formatosi su un'istanza di rimborso d'imposta, **Sez. 5, n. 07661/2020, Guida, Rv. 657540-01** ha riaffermato il principio secondo il quale l'Amministrazione finanziaria può eccepire per la prima volta anche in appello l'adesione del contribuente al condono ex art. 16 l. n. 289 del 2002, con conseguente preclusione del diritto al rimborso delle somme già versate ed effetto estintivo del relativo giudizio, trattandosi di questione di ordine pubblico, rilevabile d'ufficio dal giudice, senza che occorra una specifica deduzione a opera della parte interessata a farla valere. In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto precluso il diritto al rimborso chiesto in dichiarazione da una fondazione bancaria in applicazione dell'agevolazione di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 per effetto della definizione della lite fiscale avente a oggetto l'avviso di accertamento in rettifica col quale l'Agenzia delle entrate aveva disconosciuto il credito IRPEG (in senso conforme, v. Sez. 5, n. 20650/2015, La Torre, Rv. 636896-01).

Secondo **Sez. 6-5, n. 1906/2020, Luciotti, Rv. 656784-01**, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo, il contribuente è attore in senso non solo formale ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato e che le argomentazioni con cui l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale. Ne consegue che l'esclusione del diritto al rimborso, derivante dall'adesione del contribuente al condono, può essere dedotta per la prima volta anche in appello dall'Amministrazione finanziaria, trattandosi di questione che, pur non esclusivamente processuale, partecipa di tale natura ed è, dunque, rilevabile d'ufficio.

Sez. 5, n. 10252/2020, Cataldi, Rv. 657875-01 ha precisato che, in tema di definizione agevolata delle liti fiscali ex art. 39, comma 12, d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011, il periodo di sospensione legale (dal 6 luglio 2011 al 30 giugno 2012) del termine per impugnare di cui all'art. 327 c.p.c. non si cumula col periodo di sospensione feriale (dal 1° agosto al 15 settembre 2011), essendo quest'ultimo già interamente assorbito dalla concorrente sospensione stabilita in via eccezionale. Se, per effetto di quest'ultima sospensione, il termine effettivo d'impugnazione dovesse scadere nel periodo di sospensione feriale dal 1° agosto al 15 settembre 2012 o in data successiva a tale periodo, la scadenza del termine

stesso deve essere ulteriormente spostata secondo le regole ordinarie in materia di sospensione feriale.

3. Profili sostanziali.

In ordine agli effetti della definizione agevolata ex art. 39 d.l. n. 98 del 2011, conv., con. modif., in l. n. 111 del 2011, **Sez. 6-5, n. 15076/2020, Capozzi, Rv. 658660-01** ha affermato che, ove di essa si sia avvalsa la società di persone, non si estendono automaticamente nei confronti del socio destinatario di un separato atto impositivo atteso che, nonostante il modello unitario di rettifica, la pretesa tributaria si articola attraverso distinti avvisi, diretti a soggetti diversi (ente e soci) ed aventi ad oggetto imposte differenti (IRES ed IRPEF); pertanto, il singolo socio che intenda avvalersi del beneficio del condono fiscale è tenuto a presentare autonoma istanza.

Analogamente, **Sez. 5, n. 29503/2020, Rossi, Rv. 659972-01** ha ritenuto che è legittimo l'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio di maggioranza (nella specie, per la quota del 95 per cento) di una società di capitali (nella specie, una s.r.l.) a ristretta base azionaria, operando, in tal caso, la presunzione di attribuzione *pro quota* ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extrabilancio prodotti, che si fonda sul disposto di cui all'art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, senza che assuma rilievo che la società abbia aderito alla definizione agevolata ai sensi dell'art. 11 del d.l. n. 50 del 2017, conv., con modif., in l. n. 96 del 2017, essendo la società ed il socio titolari di posizioni fiscali distinte e indipendenti.

CAPITOLO XI

LE AGEVOLAZIONI

(di Eleonora Reggiani)

SOMMARIO: 1. Definizione. – 2. Interventi normativi di carattere generale. – 3. Principi costituzionali di riferimento. – 4. Delimitazione dell'ambito di osservazione. – 5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta. – 5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale. – 5.2. Credito d'imposta e condono tombale. – 5.3. Il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive. – 5.4. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica – 5.5. Gli incentivi fiscali per il commercio. – 5.6. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese. – 5.7. Il credito d'imposta per l'attività di ricerca e di sviluppo. – 5.7.1. Segue. L'introduzione del tetto massimo al credito di imposta fruibile. – 5.8. Il credito d'imposta per incremento occupazionale. – 5.9. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate. – 5.10. Il credito d'imposta per gli esercenti attività di trasporto. – 5.11. Il credito d'imposta per il costo del carburante e la gestione di alcuni impianti di riscaldamento. – 6. Agevolazioni nella forma di esenzioni ovvero di riduzioni dell'imposta o della base imponibile. – 6.1. Alcune esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. – 6.2. Esenzioni e riduzioni di imposta in favore dello Stato, degli enti pubblici territoriali, di altri enti e delle fondazioni bancarie. – 6.2.1. Le associazioni sportive dilettantistiche. – 6.3. Le agevolazioni in favore della cooperazione. – 6.4. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine. – 6.5. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare. – 6.6. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero. – 6.7. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati. – 6.7.1. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore. – 6.8. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia. – 6.9. Agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina e altre provvidenze nel settore agricolo. – 6.10. L'esenzione dalle tasse automobilistiche per determinate categorie di veicoli. – 6.11. Le agevolazioni fiscali per l'industria nel Mezzogiorno. – 6.12. La detassazione del reddito d'impresa (e di lavoro autonomo). – 6.13. Imposte ipotecarie e catastali e aliquote agevolate per l'acquisto di beni strumentali. – 6.14. Le esenzioni riguardanti gli interessi delle obbligazioni pubbliche. – 6.15. Le esenzioni per gli atti relativi allo scioglimento o alla cessazione degli effetti civili del matrimonio. – 6.16. Lo "scudo fiscale" al rimpatrio di denaro o di altre attività finanziarie. – 6.17. Agevolazioni e dazi *antidumping*. – 6.18. Riqualificazione energetica e detrazioni d'imposta. – 7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali. – 7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia. – 7.2. Le ulteriori misure in favore dei soggetti colpiti dall'eruzione dell'Etna del 2001 e del 2002. – 7.3. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise. – 7.4. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994. – 7.5. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi. – 8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA. – 9. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese. – 10. Il recupero degli aiuti di Stato.

1. Definizione.

Le agevolazioni fiscali costituiscono deroghe in favore del contribuente alle regole di determinazione e applicazione dei tributi. Ciò che caratterizza tali misure, distinguendole da altre figure simili (come le sovvenzioni, i contributi in conto capitale, i contributi in conto interessi,

ecc.), è che il beneficio non consiste in un afflusso diretto di danaro in favore dei destinatari, bensì in una riduzione di costi che, nello specifico, si sostanzia in un risparmio fiscale.

Sia che si tratti di un'esenzione o di un'esclusione d'imposta, di una detrazione o di una deduzione, di un credito d'imposta o di un *bonus* fiscale, l'effetto che si produce è quello di una riduzione dell'imposta dovuta, che, di regola (ma non sempre), è a favore di colui al quale l'agevolazione è diretta.

La definizione sopra riportata è tuttavia insufficiente a cogliere la caratteristica principale delle agevolazioni tributarie, dal momento che vi sono anche «deroghe» alle regole di determinazione e applicazione dei tributi che non costituiscono agevolazioni, ma servono per adeguare il prelievo alla capacità contributiva sottostante (così, ad es., devono essere intese molte deduzioni e detrazioni nell'ambito delle imposte sui redditi).

Le agevolazioni fiscali, in questo modo, surrogano veri e propri finanziamenti pubblici, i quali possono essere proficuamente attribuiti, adattando la via tributaria a fini extrafiscali.

È estremamente difficile tracciare un discrimine netto tra extrafiscalità e fiscalità o, se si vuole, tra extrafiscalità esterna e extrafiscalità interna alla disciplina dei tributi, soprattutto perché il legislatore non è rigoroso nella disciplina delle fattispecie e, spesso, è l'interprete che deve affidarsi ad elementi sintomatici della natura agevolativa (individuati, ad esempio, nella *sedes* legislativa, nel far parte di un complesso organico di misure ispirate ad esigenze comuni e coinvolgenti più tributi, nella presenza di limiti temporali o territoriali estranei ai tributi interessati), con risultati inevitabilmente incerti, anche perché spesso vengono adattati a funzioni diverse istituti strutturalmente identici.

Si pensi ai crediti di imposta. Alcuni sono sicuramente agevolazioni fiscali (ad es., quelli spettanti ai datori di lavoro che aumentano il numero dei dipendenti a tempo indeterminato nelle regioni del Mezzogiorno, in virtù dell'art. 2 del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, conv., con modif., in l. 12 luglio 2011, n. 106, o quelli previsti in favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo, ai sensi dell'art. 1 della l. 27 dicembre 2006, n. 296), ma altri, con altrettanta certezza, non possono essere considerati tali (ad esempio, quelli che riguardano i redditi prodotti all'estero ai sensi dell'art. 165 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o che discendono dalle dichiarazioni dei redditi e IVA, in conseguenza delle normali regole di determinazione di questi tributi).

Come ritenuto in dottrina, il criterio funzionale, pur con la relatività dei risultati cui conduce, è comunque il solo in grado di accomunare le

diverse agevolazioni fiscali, intese in senso proprio, distinguendole da istituti simili, che, invece, attengono alla disciplina dei singoli tributi.

Si tratta, dunque, di un *genus* ampio, cui deve essere ricondotta una pluralità di *species* dalle caratteristiche eterogenee (esenzioni, crediti d'imposta, regimi fiscali sostitutivi, dilazioni di pagamento, ecc.). Ovviamente tale distinzione non ha un rilievo solo descrittivo, perché si riverbera sui principi e sulle regole di riferimento.

2. Interventi normativi di carattere generale.

Il legislatore ha tentato più volte di operare una revisione organica delle agevolazioni fiscali, a ciò delegando il Governo.

Il primo tentativo è stato esperito in seno alla riforma tributaria degli anni '70 del secolo scorso, con riferimento ai tributi allora introdotti o modificati, in relazione ai quali l'art. 9 della l. 9 ottobre 1971, n. 825, fissava il criterio generale «*di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione*», insieme a criteri ulteriori, tra i quali quello di sostituire esenzioni, agevolazioni fiscali e regimi fiscali sostitutivi di tipo agevolativo con «*la concessione di contributi, anche sotto forma di buoni di imposta, commisurati a parametri da determinare senza riferimento all'imponibile*», e quello di ridurre la tassazione per taluni soggetti e fattispecie imponibili.

È stato, così, adottato il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (v. *infra*), che ha messo ordine in gran parte dei regimi fiscali di favore all'epoca esistenti (ma non in tutti), anche se, con interventi successivi, il legislatore ha continuato a prevedere agevolazioni fiscali, senza seguire alcun principio di unificazione. I risultati, piuttosto modesti, ai quali è pervenuto il detto d.P.R., sono giustificati dal fatto che si tratta di un testo normativo, adottato presupponendo la successiva elaborazione di una legge organica sugli incentivi, la quale, però, non ha mai visto la luce.

Vi è poi stato un secondo tentativo di introdurre una disciplina unitaria con l'art. 17 della l. 29 dicembre 1990, n. 408 (come modif. dall'art. 9 della l. 30 dicembre 1991, n. 413), che ha delegato il Governo ad adottare «*uno o più decreti legislativi concernenti la revisione e la modifica delle disposizioni di legge esistenti in materia di esenzioni, di agevolazioni tributarie e di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, ivi comprese le disposizioni recanti agevolazioni o regimi agevolativi riconducibili a caratteristiche strutturali dei tributi, che costituiscono comunque deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività della imposizione*», nel rispetto di principi e criteri direttivi determinati, quali, essenzialmente, la sostituzione delle agevolazioni in essere con crediti e buoni d'imposta, la temporaneità degli interventi, la predeterminazione della loro incidenza economica, l'individuazione di ambiti di intervento meritevoli.

La delega, però, non è stata attuata.

L'insuccesso di tali tentativi è stato dalla dottrina spiegato con il confuso quadro normativo che ha accostato misure differenti (le agevolazioni proprie o spese fiscali e quelle improprie o strutturali), oltre che con le correlate deficienze disciplinari, circa gli interventi richiesti, anche se, poi, il legislatore tributario, nell'introdurre nuove agevolazioni fiscali, sembra avere gradualmente tenuto presente le avvertite esigenze di temporaneità degli interventi, di preferenza per le figure dei crediti d'imposta, di predeterminazione dell'incidenza finanziaria.

In una posizione a sé stante si colloca il d.lgs. 31 marzo 1998, n. 123, il quale – in applicazione della delega di cui alla l. 15 marzo 1997, n. 59 – ha individuato i principi che regolano i procedimenti amministrativi concernenti gli interventi di sostegno pubblico per lo sviluppo delle attività produttive, ivi compresi gli incentivi, i contributi, le agevolazioni, le sovvenzioni e i benefici di qualsiasi genere e, per l'appunto, tra le tipologie di intervento, ha previsto il credito di imposta e il *bonus* fiscale. Il predetto decreto, pur con il limite di avere ad oggetto le sole attività produttive, ha il pregio di fissare procedure uniche (automatica, valutativa, negoziale) per l'attribuzione dei vari benefici che attengono all'area della spesa pubblica e dell'intervento dello Stato nell'economia, anche se di esso non sembrano aver tenuto conto molti interventi normativi in tema di agevolazioni fiscali, che, provenendo da fonti di pari grado, risultano avervi derogato.

Come disposizione di carattere generale, deve essere, infine, ricordata l'inclusione del diniego e della revoca di agevolazioni tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie *ex* art. 19, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, previsione innovativa rispetto al previgente catalogo di atti impugnabili (di cui all'art. 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), ma sostanzialmente in linea con le importanti conclusioni, alle quali era già pervenuta la giurisprudenza di legittimità, che aveva riconosciuto al contribuente una tutela distinta e anticipata, rispetto a quella ottenibile avverso il successivo o i successivi provvedimenti impositivi, affermando che gli atti (comunque denominati), con cui si accerti da parte dell'Amministrazione tributaria la non spettanza di una data agevolazione, in quanto prodromici alla formazione del titolo di riscossione del tributo, rientrano nella categoria giuridica degli avvisi di accertamento e sono quindi suscettibili di impugnazione (cfr. Sez. 1, n. 11006/1990, Cicala, Rv. 469755-01).

3. Principi costituzionali di riferimento.

L'utilizzo delle agevolazioni fiscali per raggiungere finalità extratributarie, in alternativa ad altri strumenti di intervento pubblico,

impone una riconsiderazione dei principi e delle regole che governano il diritto tributario, in ragione della specificità di tale fenomeno.

Innanzi tutto, occorre valutare l'incidenza delle stesse sul principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Secondo una prima impostazione interpretativa tale principio è un necessario *tertium comparationis* nella valutazione della legittimità costituzionale delle agevolazioni (rispetto alla normale disciplina tributaria), potendosi queste ultime giustificare solo in assenza di capacità contributiva o in presenza di una capacità contributiva attenuata. Per altri, invece, le vere e proprie agevolazioni non concorrono a definire il presupposto o la disciplina del tributo, sicché, ai fini della valutazione di costituzionalità delle disposizioni che le prevedono, è preferibile escludere ogni rilevanza della capacità contributiva (presupposta dalle norme agevolative come da quelle impositive) e considerare altri principi costituzionali (in relazione alle finalità fiscali perseguite dal legislatore) che eventualmente rilevino e, soprattutto, al principio di uguaglianza (nelle specificazioni della coerenza e della ragionevolezza dei diversi interventi pubblici), di cui all'art. 3 Cost.

Senza dubbio occorre, invece, fare sempre riferimento al principio della riserva di legge *ex* art. 23 Cost., sia pure con alcune precisazioni.

Com'è noto, infatti, la riserva di legge non riguarda la materia tributaria *tout court* bensì le prestazioni patrimoniali imposte, nelle quali non sono comprese le agevolazioni fiscali (che, invece, si collocano sul versante della spesa pubblica), ma devono essere ugualmente ricondotte all'art. 23 Cost. ove incidano (derogando alla disciplina ordinaria) sulle caratteristiche delle prestazioni tributarie oggetto di riserva.

Più esattamente, le agevolazioni che incidono su *an* e *quantum debeatur*, soggiacciono alla riserva di legge che, come è noto, riguarda doverosità ed entità delle prestazioni tributarie, mentre quelle che incidono su *quomodo* e *quando debeatur* sfuggono alla predetta riserva.

Ne consegue che le prime (che, poi, sono le più frequenti) spettano *ex lege* o, tutt'al più, sono attribuite dall'Amministrazione nell'esercizio di potestà amministrative vincolate, mentre per le seconde si aprono spazi a discrezionalità amministrative (si pensi a quelle frequenti, in ordine a sospensioni della riscossione e rateazioni dei pagamenti) ed a fonti normative secondarie, anche delegate.

In proposito, assume rilievo Sez. 5, n. 15482/2018, Balsamo, Rv. 649188-01, pronunciata con riferimento ad una fattispecie nella quale erano state introdotte, mediante circolari ministeriali, cause di revoca dell'agevolazione prevista dall'art. 8 della l. 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria 2001).

In tale statuizione, la S.C. ha evidenziato che la previsione di adempimenti, prescritti a pena di revoca del beneficio concesso, non può trovare adeguata fonte normativa in una circolare, in applicazione del consolidato principio della giurisprudenza di legittimità in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute. Di fronte alle norme tributarie, l'Amministrazione ed il contribuente si trovano, infatti, su un piano di parità, per cui la cd. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici e non costituisce fonte del diritto. Gli atti ministeriali possono, dunque, dettare agli uffici subordinati criteri di comportamento nella concreta applicazione di norme di legge, ma non possono imporre ai contribuenti nessun adempimento non previsto dalla legge né attribuire all'inadempimento del contribuente alle prescrizioni imposte un effetto non previsto dalla legge e, men che meno, istituire cause di revoca dell'agevolazione fiscale, non previste in una norma di legge (conf. Sez. 5, n. 21154/2008, D'Alonzo, Rv. 604728-01; più di recente, Sez. 5, n. 27782/2018, Venegoni, Rv. 650971-01).

Si devono inoltre considerare i principi derivanti dall'art. 117 Cost., in combinato disposto con gli artt. 107, 108 e 109 TFUE (già 87, 88 e 89 TCE), in tema degli aiuti di Stato.

Le agevolazioni fiscali costituiscono, infatti, gli aiuti maggiormente utilizzati dagli Stati, non solo in funzione "protezionistica" dei contribuenti nazionali, ma anche – vista la diffusione della cd. concorrenza fiscale tra Stati – in funzione di incentivo degli investimenti stranieri nei propri territori. All'utilizzo di tali forme di aiuto, qualora siano posti a favore di imprese (intese nel significato attribuito dall'Unione), pone significativi limiti l'ordinamento dell'Unione europea, nell'ottica della salvaguardia della concorrenza.

4. Delimitazione dell'ambito di osservazione.

Il presente contributo ha quale oggetto specifico le decisioni adottate dalla Corte di cassazione nel periodo di riferimento in materia di agevolazioni fiscali, intese nel significato proprio sopra illustrato e, dunque, introdotte per finalità estranee alla disciplina del tributo al quale si riferiscono.

Stante l'eterogeneità delle previsioni normative che regolano tali figure, in termini sia funzionali (con riferimento allo specifico fine che si vuole raggiungere) che strutturali (con riferimento alle modalità con cui detto fine viene raggiunto), le pronunce in rassegna vengono distinte in base agli effetti prodotti.

Verranno dunque illustrate prima le statuizioni che hanno esaminato agevolazioni attuate nella forma del credito d'imposta, poi quelle che hanno riguardato specifiche esenzioni ovvero riduzioni dell'imposta o della base imponibile e, infine, quelle che hanno interessato le agevolazioni in favore di vittime di calamità naturali, anche in relazione al problema della compatibilità o meno con la disciplina dell'Unione europea in tema di aiuti di Stato, al cui recupero è dedicato un ultimo paragrafo.

5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta.

La Corte di legittimità ha adottato numerose pronunce con riferimento a tale categoria di agevolazioni.

A parte alcune decisioni che riguardano, in generale, tutte le agevolazioni attuate nella forma del credito d'imposta, vengono di seguito illustrate quelle che, nel periodo in rassegna ed in precedenza, ove correlate ad esse, hanno esaminato specifiche misure agevolative.

5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale.

L'art. 25, comma 2, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ha previsto un tetto massimo dei crediti di imposta che ogni anno possono essere compensati.

Sez. 5, n. 10708/2019, D'Orazio, Rv. 653659-01, conformandosi ad una giurisprudenza ormai consolidata, ha affermato che il superamento del tetto in questione equivale al mancato versamento (per la parte eccedente) di parte del tributo alla scadenza prevista ed è sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, come accade in ogni altro caso in cui viene operata la compensazione in assenza dei presupposti di legge (conf., Sez. 5, n. 08247/2018, Luciotti, Rv. 647559-01 e Sez. 5, n. 18080/2017, Fuochi Tinarelli, Rv. 645020-01). Anche Sez. 5, n. 31706/2018, Nonno, Rv. 651629, in tema di IVA, ha ritenuto che il superamento del limite massimo dei crediti di imposta compensabili equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, precisando che, ove il contribuente voglia validamente beneficiare del ravvedimento operoso, di cui al menzionato art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, deve necessariamente corrispondere, oltre alla sanzione indicata dalla predetta disposizione, anche l'eccedenza d'imposta non compensabile.

Sez. 5, n. 30220/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651557-01, ha poi chiarito che, nei casi in cui sulla compensazione del credito di imposta effettuata dal contribuente si formi il silenzio-assenso, poi annullato dall'Amministrazione per mancanza dei requisiti di legge, è legittima l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del

1997, perché l'errata utilizzazione della compensazione in sede di liquidazione periodica comporta il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste (la pronuncia è stata adottata con riferimento alle agevolazioni previste dall'art. 1 del d.l. 26 settembre 2000, n. 265, conv., con modif., in l. 23 novembre 2000, n. 343, in favore delle imprese che svolgono attività di autotrasporto, su cui v. *infra*).

5.2. Credito d'imposta e condono tombale.

Com'è noto, l'art. 9 della l. 27 dicembre 2002 n. 289, istitutivo del cd. condono tombale, al comma 1 ha consentito ai contribuenti di presentare una specifica dichiarazione dettagliatamente disciplinata, al fine di chiedere la definizione automatica riguardante tutte le imposte e tutti i periodi d'imposta per i quali i termini di presentazione delle relative dichiarazioni fossero scaduti il 31 ottobre 2002. Al successivo comma 9, il medesimo articolo ha precisato che la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla menzionata dichiarazione, con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni. Inoltre, al comma 10, lo stesso articolo ha espressamente stabilito che il perfezionamento della procedura descritta comporta la preclusione di ogni accertamento tributario nei confronti del dichiarante e dei coobbligati.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione sono state di recente chiamate a risolvere il contrasto, insorto tra le sezioni semplici, in ordine alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di contestare i crediti d'imposta indicati dal contribuente nella sopra descritta dichiarazione, anche quando la procedura di definizione automatica è oramai definita. Nella pronuncia adottata (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01), le Corte di legittimità ha affermato che, in caso di condono tombale, l'Erario può ugualmente accertare i crediti da agevolazione esposti dal contribuente nella dichiarazione, in quanto il condono – avendo come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso (e non già l'accertamento dell'imponibile) – elide, per sua natura, in tutto o in parte il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente può vantare nei confronti del Fisco, che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio.

In motivazione, la S.C. ha richiamato gli argomenti utilizzati nella pronuncia della Corte Costituzionale n. 340/2005, la quale ha dichiarato manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 41, 42 e 53 Cost., sollevate anche nei confronti dell'art. 9, commi 9 e 10, della l. n. 289 del 2002, per le parti riguardanti gli effetti del condono, rilevando che la preclusione di ogni accertamento

tributario, derivante dal perfezionamento del procedimento di condono, non può che concernere il solo debito tributario. Estenderla anche ai crediti, ha precisato la Corte di legittimità, in mancanza di qualsiasi potere decisorio da parte dell'Ufficio, colliderebbe in maniera frontale con le finalità del condono, indirizzate a reperire risorse di bilancio e non già a perseguire finalità transattive e di compensazione di ragioni di credito e di debito.

La Corte di cassazione ha così evidenziato che la definitività della liquidazione riguarda l'imposta lorda, rendendo definitivo l'imponibile, in base al quale l'imposta lorda si quantifica, escludendone qualsivoglia accertamento successivo, come pure si evince dall'art. 9, comma 9, della l. n. 289 del 2002, che si riferisce, quanto alla definitività, alla spettanza delle deduzioni (che costituiscono somme sottratte dalla base imponibile, su cui si calcola l'imposta lorda) e delle esclusioni (che concorrono, con la norma base, a definire l'ambito applicativo dell'imposta). In questo contesto, ha aggiunto la S.C., le agevolazioni che diventano definitive con il condono tombale non possono che essere, al pari delle deduzioni cui sono accomunate, quelle che incidono sulla determinazione dell'imponibile, ad esempio prevedendone un sistema forfetario di determinazione. Di contro, l'agevolazione che si risolve nel riconoscimento di un credito d'imposta non incide sulla determinazione dell'imponibile, essendo destinata ad operare come fattore di compensazione, nel senso che neutralizza, in tutto o in parte, estinguendolo, l'obbligo di versamento scaturente dalla liquidazione dell'imposta operata sull'imponibile indicato nella dichiarazione.

Il percorso logico, appena riportato, seguito dalla decisione a Sezioni Unite richiamata, è stato ribadito da Sez. 5, n. 32257/2018, Cavallari, Rv. 652177-01, per la quale il condono tombale, disciplinato dall'art. 9 della l. n. 289 del 2002, elide i debiti del contribuente, ma non opera sugli eventuali crediti di quest'ultimo, perché si traduce in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, in una prospettiva di recupero di risorse e di riduzione del contenzioso, che rende definitivo l'imponibile sulla base del quale viene calcolata l'imposta lorda, risultante dalla dichiarazione con la quale è formulata la richiesta di definizione, sicché, una volta conclusa la procedura di condono, le agevolazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile non possono più essere oggetto di accertamento tributario, mentre le agevolazioni che hanno effetto diretto sull'imposta, quali i crediti di imposta, destinati ad operare come fattori di compensazione, non rientrano nell'ambito di applicazione del condono e restano soggetti all'eventuale contestazione da parte del Fisco.

Nello stesso senso si è, di recente, pronunciata **Sez. 6-5, n. 25719/2020, Caprioli, Rv. 659569-01**, affermando, sempre in tema di condono tombale, che l'Erario può accertare i crediti da agevolazione esposti dal contribuente nella dichiarazione, in quanto il condono – avendo come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile ovvero il perseguimento di finalità transattive o di compensazione dei crediti e dei debiti - elide in tutto o in parte, per sua natura, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, i quali restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio.

5.3. Il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive.

Come noto, l'art. 2, commi da 210 a 213, della l. 23 febbraio 1996, n. 662, ha previsto, in favore delle iniziative produttive, intraprese in determinate aree, a decorrere dalla data del 1° gennaio 1997, un particolare credito d'imposta per l'anno di inizio di attività e per i due anni successivi (in specifiche aree, per i cinque anni successivi), ma l'art. 3, comma 11, della l. 23 dicembre 1998, n. 448, ha abrogato, con decorrenza dal 1° gennaio 1999, le predette disposizioni.

Sez. 5, n. 11077/2018, Crucitti, Rv. 648063- 01, ha in proposito precisato che, a seguito di tale abrogazione, il contribuente ha mantenuto il diritto di pagare l'IRPEF e l'IRAP in misura ridotta per effetto del credito d'imposta riconosciuto esclusivamente per gli anni 1997 e 1998, e non anche per gli anni d'imposta successivi, fin dal 1999, perché il relativo credito d'imposta è stato abrogato.

La Corte di cassazione ha infatti affermato, richiamando pronunce adottate in casi analoghi dalla Corte costituzionale e dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, che il credito d'imposta in questione, pur sorto per tutte le annualità successive alla prima in forza dell'originaria legge istitutiva, è stato successivamente, e legittimamente, abrogato in via retroattiva dalla l. n. 448 del 1998, senza che il contribuente possa vantare alcun legittimo affidamento in forza della l. n. 212 del 2000, perché le disposizioni contenute in quest'ultima legge, pur contenendo norme di principio, non sono di rango superiore alla legge ordinaria e non possono fungere da parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione di altre norme in asserito contrasto con esse.

5.4. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica.

La giurisprudenza della Corte di legittimità si è di recente pronunciata anche sull'agevolazione di cui all'art. 5 della l. 27 dicembre 1997, n. 449, che ha previsto, in favore delle piccole e medie imprese, al

fine di potenziarne l'attività di ricerca (anche mediante l'avvio di nuovi progetti), un credito d'imposta, spettante in presenza di determinate condizioni, rimettendo la determinazione delle modalità di attuazione ad uno o più decreti ministeriali.

Occorre in primo luogo considerare che il Ministro dell'economia, di concerto con il Ministro dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica, ha adottato la richiamata disciplina attuativa, prevedendo, all'art. 6 del d.m. 22 luglio 1998, n. 275, che il credito deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta, nel corso del quale il beneficio è concesso.

In proposito, Sez. 5, n. 11070/2018, Locatelli, Rv. 648362-01 ha affermato che l'indicazione del credito d'imposta di cui all'art. 5 della l. n. 449 del 1997 – da effettuarsi, come evidenziato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso – integra un atto negoziale, volto a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio, in ragione dell'affermazione della rispondenza dell'attività svolta alle finalità perseguite dal legislatore, sicché il contribuente che abbia omesso tale indicazione non può invocare il principio di generale emendabilità della dichiarazione fiscale, che opera solo in caso di mera esternazione di scienza, e non può, in ogni caso, superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze previste dalla legge.

Sez. 5, n. 31052/2018, Castorina, Rv. 651910-01, ha inoltre ribadito il medesimo principio, precisando che non può attribuirsi efficacia retroattiva al d.l. 30 dicembre 2016, n. 244, conv., con modif., in l. 27 febbraio 2017, n. 19, il quale, modificando l'art. 2, commi 8 e 8-*bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ha unificato il termine per le dichiarazioni integrative, siano esse favorevoli o sfavorevoli al contribuente, individuandolo in quello del quarto anno successivo alla dichiarazione.

Già Sez. 5, n. 30172/2017, Iannello, Rv. 646301-01, aveva affermato lo stesso principio utilizzando i medesimi argomenti.

Le pronunce richiamate hanno, in particolare, evidenziato che la sanzione della decadenza prevista dall'art. 6 del d.m. n. 275 del 1998 è ispirata alla *ratio* di definire, entro un tempo determinato, l'onere finanziario derivante dal riconoscimento dei crediti d'imposta, altrimenti suscettibile di rimanere sospeso a tempo indefinito, di talché, dovendo ritenersi il termine previsto come perentorio, al mancato tempestivo esercizio del diritto deve conseguire l'estinzione dello stesso.

Nel suffragare tale tesi, le predette pronunce si sono anche ricondotte a Sez. U, n. 13378/2016, Iacobellis, Rv. 640206-01, la quale, affermato il principio secondo cui, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione, il contribuente può sempre opporsi, in sede contenziosa,

alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, in motivazione ha precisato che «*il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite della dichiarazione destinata a rimanere irretrattabile per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nel d.m. 22 luglio 1998 n. 275 all'art. 6*».

Tale orientamento si pone in consapevole contrasto con quanto statuito da Sez. 5, n. 26550/2016, Carbone, Rv. 642365-01, la quale, richiamando anch'essa il principio generale espresso dalla citata decisione delle Sezioni Unite, ha invece affermato che la decadenza prevista dall'art. 6 del medesimo n. 275 del 1998 ha natura esclusivamente formale, non riguardando gli elementi costitutivi del diritto sostanziale, fissati dall'art. 5 della l. n. 449 del 1997, sicché, incidendo esclusivamente sul piano amministrativo, non impedisce al contribuente di opporre il credito d'imposta in sede giudiziaria, ove egli potrà, e dovrà, provare la sussistenza degli elementi costitutivi del credito d'imposta.

Occorre tuttavia considerare che la decisione da ultimo richiamata (Sez. 5, n. 26550/2016, Carbone, Rv. 642365-01), costituisce il tentativo di un ripensamento rispetto ad un precedente, consolidato, orientamento della giurisprudenza di legittimità (v., tra le altre, Sez. 5, n. 22673/2014, Virgilio, Rv. 632760-01 e Sez. 5, n. 19868/2012, Terrusi, Rv. 624203-01, richiamate nella motivazione della decisione), che tuttavia, allo stato, non risulta avere trovato seguito, tenuto conto che, come le pronunce ad essa precedenti, anche quelle successive, hanno ritenuto che la decadenza per omissione, ai sensi dell'art. 6 del d.m. n. 275 del 1998, precluda l'emendabilità della dichiarazione dei redditi.

5.5. Gli incentivi fiscali per il commercio.

Il credito d'imposta, previsto all'art. 11 della l. n. 449 del 1997, è correlato all'acquisto di determinati beni strumentali all'opera di piccole e medie imprese commerciali, ed è finalizzato a promuovere una riqualificazione distributiva.

L'art. 11, comma 3, della l. cit. richiama, tra le altre, la disciplina prevista dall'art. 11 della l. 5 ottobre 1991, n. 317, ove, al comma 3, è stabilito che il credito d'imposta deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso il beneficio ed al quale deve essere allegata la comunicazione di cui all'art. 10, comma 3, della l. cit.

Sez. 5, n. 00610/2018, Perrino, Rv. 646892-01, nel ribadire che il credito d'imposta in questione deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione relativa al periodo nel corso del quale il beneficio è accordato, ha aggiunto che detta indicazione costituisce dichiarazione di volontà e non di scienza, sicché, in caso di omissione, non opera il

principio della generale emendabilità delle dichiarazioni fiscali, perché le dichiarazioni di volontà sono irretrattabili, anche in caso di errore, a meno che il contribuente non dimostri, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli art. 1427 ss. c.c., l'essenzialità ed obiettiva riconoscibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La pronuncia si pone sulla stessa linea della giurisprudenza appena illustrata, relativa al diverso credito d'imposta disciplinato dall'art. 5 della l. n. 449 del 1997, impiegando gli stessi argomenti, sopra illustrati, a sostegno della tesi sostenuta.

5.6. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese.

Ai sensi dell'art. 24, comma 32, della l. n. 449 del 1997, il provvedimento di revoca delle agevolazioni, disposte dai Ministeri competenti in materia di incentivi all'impresa, costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo degli importi corrispondenti ad interessi e sanzioni. L'art. 3, comma 8, della l. 23 luglio 2009, n. 99, costituente una norma di interpretazione autentica, ha poi precisato che la menzionata iscrizione a ruolo è possibile nei confronti di tutti gli obbligati, quindi anche nei confronti dei soggetti che hanno prestato garanzia fideiussoria per l'ottenimento delle agevolazioni.

Sez. 1, n. 00650/2018, Valitutti, Rv. 646850-01, ha evidenziato che le disposizioni appena richiamate trovano applicazione anche in presenza di forme di garanzia diverse da quella fideiussoria (e compresa la garanzia a prima richiesta), tenuto conto che eventuali eccezioni costituirebbero violazione del principio di eguaglianza. In motivazione si legge che il tenore letterale dell'art. 3, comma 8, della l. n. 99 del 2009 – nella parte in cui chiarisce che il provvedimento di revoca delle agevolazioni costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo degli importi corrisposti e dei relativi accessori nei confronti di «tutti» gli obbligati – rende palese l'intento del legislatore di consentire allo Stato il recupero degli aiuti erogati indebitamente, e successivamente revocati, nei confronti di tutti i soggetti coinvolti nel rapporto obbligatorio, posto che la norma non mira a distinguere la garanzia fideiussoria dalle altre garanzie, ma precisa, in modo tale da risolvere ogni dubbio interpretativo, che può essere escussa anche la garanzia fideiussoria.

Inoltre, **Sez. 3, n. 10809/2020, D'Arrigo, Rv. 657917-01**, ha evidenziato che l'art. 3, comma 8, della l. n. 99 del 2009, nella parte in cui ha previsto che il provvedimento di revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo nei confronti di tutti gli obbligati, e quindi anche dei soggetti che hanno prestato garanzia fideiussoria in relazione alle agevolazioni revocate, costituendo norma d'interpretazione autentica dell'art. 24, commi 32 e 33,

della l. n. 449 del 1997, trova applicazione anche alle fattispecie formatesi precedentemente alla sua entrata in vigore (nello stesso senso, v. Sez. 1, n. 1336/2017, M. Di Marzio, Rv. 643359-01).

5.7. Il credito d'imposta per l'attività di ricerca e di sviluppo.

L'art. 1, comma 280, della l. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), ha previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009, potesse essere attribuito alle imprese un credito d'imposta nella misura del 10% (in particolari ipotesi, anche superiore) dei costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo, in conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia.

Tale disposizione è stata successivamente abrogata, ma ha continuato ad applicarsi per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, anche se l'art. 29 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, conv., con modif., in l. 28 gennaio 2009, n. 2, ha previsto un tetto massimo per tali crediti d'imposta e ha individuato una procedura di selezione delle imprese destinate a fruire del beneficio fiscale.

In particolare, per la fruizione del credito d'imposta, a decorrere dal 2009, le imprese hanno dovuto prenotarsi, inoltrando un formulario all'Agenzia delle entrate (entro 30 giorni dal provvedimento di approvazione di tale formulario da parte del Direttore della medesima Agenzia), la quale ha dovuto esaminare le domande secondo l'ordine cronologico di arrivo e comunicare il nulla-osta ai soli fini della copertura finanziaria.

In data 21 aprile 2008, il direttore dell'Agenzia delle entrate ha stabilito che i formulari (si ribadisce, per i progetti d'investimento in attività di ricerca e sviluppo già avviati alla data del 28 novembre 2008) dovessero essere presentati, a pena di decadenza dal contributo, dalle ore 10,00 del 6 maggio 2009 (cd. *click day*) alle ore 24 del 5 giugno 2009.

Occorre precisare che, per i crediti d'imposta maturati negli anni 2007, 2008 e 2009, dei quali non è stata autorizzata la fruizione da parte dell'Agenzia delle entrate per esaurimento dei fondi disponibili, l'art. 2, comma 236, della l. 23 dicembre 2009, n. 191, ha, comunque, autorizzato un ulteriore stanziamento, con determinati limiti, per ciascuno dei due anni 2010 e 2011.

Proprio con riguardo al nulla-osta alla fruizione del credito d'imposta in questione, introdotto dall'art. 29 del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, Sez. 5, n. 07629/2018, Guida, Rv. 647701-01, ha precisato che si tratta di un atto vincolato all'esistenza o al difetto della copertura finanziaria, sicché sull'Amministrazione finanziaria

non incombe l'onere di motivare compiutamente la propria decisione, che non integra, peraltro, l'esercizio di potestà impositiva, atteso che, a fronte della domanda di rimborso, la posizione di creditore è assunta dal contribuente, e non dall'Erario.

Anche Sez. 5, n. 05733/2018, Venegoni, Rv. 647279-02, ha affermato che il diniego dell'agevolazione di cui alla l. n. 296 del 2006, in tema di credito di imposta per spese di ricerca e sviluppo, è un atto vincolato, perché viene emesso all'esito di un procedimento interamente telematico, nel quale la domanda viene elaborata mediante assegnazione automatica dei fondi, fino ad esaurimento delle risorse, in base ad un criterio meramente cronologico. Tale pronuncia ha aggiunto che si tratta di un atto disciplinato dall'art. 21-*octies* della l. 7 agosto 1990, n. 241, il quale esclude la nullità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, quando, per la natura vincolata dello stesso, quest'ultimo non avrebbe potuto avere un contenuto diverso da quello in concreto assunto.

5.7.1. *Segue*. L'introduzione del tetto massimo al credito di imposta fruibile.

Con riguardo all'introduzione del tetto massimo al credito d'imposta fruibile per le spese di ricerca e di sviluppo, Sez. 5, n. 05733/2018, Venegoni, Rv. 647279-01, ha inoltre evidenziato che la relativa previsione, contenuta nell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, non contrasta con il principio di legittimo affidamento, anche con riferimento ai crediti maturati prima della sua entrata in vigore, perché, come affermato dalla Corte costituzionale e dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, detto principio arretra quando l'intervento normativo è giustificato dalla esigenza di salvaguardia di principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, tra i quali rientra la finalità, propria del menzionato decreto, di mantenere il bilancio dello Stato nel rispetto dei limiti approvati anche in sede europea.

Per quanto riguarda il richiamo alle statuizioni della Corte Costituzionale, occorre considerare che la S.C., nel procedimento definito con la pronuncia in esame, aveva sollevato in via incidentale la questione di costituzionalità dell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008, con riferimento all'art. 3 Cost., proprio in relazione al trattamento normativo dei crediti già maturati nel 2007 e 2008, anteriormente all'entrata in vigore del suddetto d.l. n. 185 del 2008, per violazione del principio dell'affidamento dei privati nei confronti della P.A., ma la Consulta ha dichiarato la questione infondata (Corte Cost. n. 149/2017).

La Corte di cassazione ha riportato in motivazione gli argomenti della Corte costituzionale, la quale, rinviando a numerosi precedenti, ha affermato che l'intervento retroattivo del legislatore può incidere sull'affidamento dei cittadini purché: 1) trovi giustificazione in «*principi, diritti e beni di rilievo costituzionale*» e dunque abbia una «*causa normativa adeguata*», quale può essere un interesse pubblico sopravvenuto o una «*inderogabile esigenza*»; 2) sia comunque rispettoso del principio di ragionevolezza, inteso, anche, come proporzionalità.

Come evidenziato, la medesima Corte di cassazione ha quindi ritenuto che, nella specie, l'intervento normativo fosse giustificato dal fine di salvaguardare «principi, diritti e beni di rilievo costituzionale», riconducibili alla necessità di mantenere il bilancio dello Stato nel rispetto dei parametri approvati anche in sede europea, precisando che tale intervento consente di tutelare la suddetta esigenza e, nel contempo, di creare, per il tramite dell'agevolazione fiscale, disponibilità finanziarie per rilanciare l'economia e tutelare i lavoratori e le famiglie, a fronte di una situazione di eccezionale crisi internazionale generalizzata.

La stessa Corte di cassazione, nella pronuncia richiamata, ha, peraltro, rilevato che anche la Corte di giustizia dell'Unione europea, in qualche occasione, ha ammesso che l'applicazione del principio del legittimo affidamento potesse arrestarsi a fronte ad interventi legislativi, in presenza situazioni particolari ed a determinate condizioni, in quanto tale principio non si traduce nell'aspettativa di intangibilità di una normativa, in quei settori in cui è necessario, e di conseguenza ragionevolmente prevedibile, che le norme in vigore vengano continuamente adeguate alle variazioni della congiuntura economica (CGUE 23 novembre 1999, C-149/96), sicché gli operatori economici non possono legittimamente confidare nella conservazione di una situazione esistente, che tuttavia può, invece, essere modificata nell'ambito del potere discrezionale delle istituzioni comunitarie (tra le altre, CGCE, 14 febbraio 1990, causa C-350/88).

Di recente, **Sez. 5, n. 04848/2020, Condello, Rv. 657371-01**, ha nuovamente esaminato una questione di legittimità costituzionale, dell'art. 29, comma 2, lett. a), d.l. n. 185 del 2008, conv. in l. n. 2 del 2009, prospettata in relazione all'art. 3 Cost, nella parte in cui ha previsto l'applicazione retroattiva della procedura di ammissione al beneficio fiscale basata sul criterio della priorità temporale, ritenendola tuttavia inammissibile.

Richiamando gli argomenti della decisione n. 149/2017 della Corte costituzionale appena richiamata, riferita ad altro profilo di illegittimità costituzionale, ma sempre in relazione alla prospettata violazione dell'art. 3 Cost., la S.C. ha affermato che il legislatore può modificare in senso

sfavorevole la disciplina dei rapporti giuridici a condizione che ciò trovi giustificazione in principi, diritti e beni di rilievo costituzionale e rispetti il principio di ragionevolezza e proporzionalità, nella specie non violato, non essendo stata pregiudicata in senso assoluto l'aspettativa del credito.

5.8. Il credito d'imposta per incremento occupazionale.

L'art. 4 della l. n. 449 del 1997 ha previsto tale beneficio in favore delle piccole e medie imprese, situate in determinate aree, che, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 1997 ed il 31 dicembre 2000, assumessero nuovi dipendenti a tempo pieno e indeterminato, stabilendo tuttavia, tra le altre condizioni, che il livello di occupazione raggiunto a seguito delle nuove assunzioni non dovesse subire riduzioni nel corso del periodo agevolato.

A tal proposito, Sez. 5, n. 27878/2018, Stalla, Rv. 651095-01, ha precisato che la revoca del beneficio, connessa alla riduzione del livello occupazionale raggiunto, opera in modo obiettivo, cioè anche se tale riduzione sia indipendente dalla volontà del datore di lavoro (ad esempio, per il recesso del lavoratore) e salvo che si verifichi la reintegrazione da parte dell'impresa del precedente livello degli occupati, senza che sulla legittimità dell'atto incida la contraria previsione di cui alla circolare del Ministero delle finanze n. 219/E del 1998, emanata ai sensi dell'art. 4, comma 6, della l. n. 449 del 1997, che non ha la stessa valenza normativa.

Anche l'art. 7 della l. n. 388 del 2000 ha previsto un credito d'imposta dettagliatamente disciplinato in favore dei datori di lavoro, che, salvo alcune eccezioni ed alla presenza di determinate condizioni, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2000 ed il 31 dicembre 2003, incrementassero il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, precisando, al comma 11, che, ai fini di tale agevolazione, i soci lavoratori di società cooperative dovessero essere equiparati ai lavoratori dipendenti.

La giurisprudenza di legittimità si è pronunciata più volte proprio sulla portata di tale ultima statuizione.

In particolare, Sez. 5, n. 01149/2018, Iannello, Rv. 646893-01, ha affermato che l'equiparazione, ai sensi dell'art. 7, comma 11, della l. n. 388 del 2000, dei soci lavoratori di società cooperative ai lavoratori dipendenti vale tanto ai fini di cui al comma l del detto articolo (in forza del quale, ai datori di lavoro, che nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2000 e il 31 dicembre 2003 incrementano il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, è concesso un credito di imposta), in modo da favorire l'assunzione da parte delle cooperative, quanto rispetto al comma 5, lett. *b)*, della medesima disposizione (a mente della quale, il credito d'imposta di cui al comma l spetta a condizione che i nuovi assunti non abbiano svolto attività di lavoro dipendente a tempo

indeterminato da almeno 24 mesi), allo scopo di agevolare l'occupazione di soggetti privi di un precedente rapporto lavorativo.

In altri termini, il credito d'imposta spetta se vengono assunti da società cooperative nuovi soci lavoratori, ma non se vengono assunti come lavoratori dipendenti soggetti che, nei 24 mesi precedenti, avevano già svolto attività lavorativa quali soci lavoratori di società cooperative.

Nello stesso senso si pone Sez. 5, n. 06491/2018, Aceto, Rv. 647488-01, nella parte in cui ha ribadito che il credito d'imposta ex art. 7 della l. n. 388 del 2000 non spetta qualora la società cooperativa assuma i soci lavoratori, poiché questi ultimi, ai fini delle agevolazioni previste, sono espressamente equiparati ai lavoratori dipendenti, in coerenza con la *ratio* del beneficio, volto a favorire un aumento effettivo dell'occupazione, mediante l'impiego di soggetti che (tra l'altro) non abbiano svolto alcuna attività di lavoro subordinato negli ultimi 24 mesi.

Tali decisioni risultano in linea con l'orientamento già espresso dalla Corte di legittimità in precedenti pronunce.

Si consideri, ad esempio, Sez. 5, n. 23766/2013, Ferro, Rv. 628462-01, ove si è affermato che il credito d'imposta concesso, ai sensi dell'art. 7, comma 1, della l. n. 388 del 2000, ai datori di lavoro che, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2000 e il 31 dicembre 2003, abbiano incrementato il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, trova applicazione solo quando i nuovi assunti non abbiano comunque svolto attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato da almeno 24 mesi, aggiungendo che, a tal fine è irrilevante, trattandosi di agevolazione fiscale da interpretare in senso restrittivo, ogni apprezzamento sulla durata effettiva del rapporto comunque espletato dal soggetto che si intende assumere (nella specie, si è trattato di un lavoratore che non aveva superato il periodo di prova).

Di recente poi, Sez. 5, n. 00933/2019, Cavallari, Rv. 652310-01, nel ribadire che il credito d'imposta in esame prevede, quale condizione per la fruizione del beneficio, che il nuovo assunto non abbia prestato attività lavorativa a tempo indeterminato nei 24 mesi precedenti, ha anche precisato che, con riferimento all'attività lavorativa precedente, non assume alcun rilievo, ai fini della concessione dell'agevolazione, distinguere tra lavoro a tempo parziale e lavoro a tempo pieno, quando il contratto di lavoro sia comunque a tempo indeterminato.

5.9. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate.

L'art. 8 della stessa l. n. 388 del 2000 ha previsto un credito d'imposta in favore di determinate categorie di imprese, che hanno effettuato, in un determinato periodo, nuovi investimenti nelle aree

svantaggiate, stabilendo un limite massimo di spesa annuo e regolando le modalità di presentazione della relativa domanda.

Come precisato da Sez. 5, n. 18994/2018, Balsamo, Rv. 649720-01, il beneficio in esame spetta ai titolari di redditi d'impresa che, nell'arco di tempo indicato dalla legge, hanno effettuato nuovi investimenti per beni, materiali e immateriali, nuovi e fiscalmente ammortizzabili e cioè per beni strumentali all'esercizio dell'impresa (nell'enunciare il principio, la S.C. ha annullato la decisione di merito che aveva escluso il credito d'imposta per spese di pubblicità inerenti all'attività d'impresa).

Si consideri che l'art. 8, comma 7, della l. n. 388 del 2000 ha (tra l'altro) disposto che, se entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni acquistati vengono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti. L'art. 7, comma 1-*bis*, del d.l. n. 203 del 2005, conv. con modif. in l. n. 248 del 2005, ha poi precisato che tale norma si interpreta nel senso che non si intendono destinati a struttura produttiva diversa gli immobili strumentali per natura, che costituiscono un complesso immobiliare unitario polifunzionale destinato allo svolgimento di attività commerciale, qualora siano locati a terzi, a condizione che gli stessi vengano destinati allo svolgimento di attività d'impresa.

In proposito, **Sez. 5, n. 22174/2020, Mondini, Rv. 659336-01**, ha comunque ribadito che, ai fini dell'applicazione dell'art. 7, comma 1-*bis*, d.l. cit., e quindi della persistenza del diritto al credito di cui all'art. 8, comma 1, della l. n. 388 del 2000, è richiesto che i beni, oltre ad essere strumentali per natura, costituiscano un complesso unitario polifunzionale, sicché non è sufficiente la mera collocazione dell'immobile all'interno del complesso, atteso che in citato art. 7 è norma agevolativa, non suscettibile di interpretazione estensiva.

Sez. 5, n. 27859/2018, Varrone, Rv. 651413-01, ha poi affermato che la fruizione del credito di imposta, secondo il regime originario di ammissione, previsto dall'art. 8 della l. n. 388 del 2000 (nel testo antecedente alle modifiche introdotte dall'art. 10 del d.l. 8 luglio 2002, n. 138, conv., con modif., in l. 8 agosto 2002, n. 178, in vigore dall'8 luglio 2002), richiede che la stipula del contratto di acquisto dei nuovi beni sia anteriore a tale data, senza che rilevi la consegna successiva e neppure la postuma integrazione della volontà contrattuale, ai fini della opponibilità ai terzi (conf. Sez. 6-5, n. 20360/2015, Caracciolo, Rv. 636910-01). Al contempo, Sez. 5, n. 18424/2018, Stalla, Rv. 649618-01, ha ritenuto che, ai fini della fruizione del medesimo credito di imposta previsto dall'art. 8

della l. n. 388 del 2000, nel testo successivo alle predette modifiche, il momento nel quale le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute deve essere individuato – in forza del richiamo dell'art. 10, comma 3, del d.l. n. 138 del 2002, conv. in l. n. 178 del 2002, all'art. 75 (ora 109) comma 2, lett. *a)*, del d.P.R. n. 917 del 1986 – nella consegna del bene, che costituisce regola generale applicabile ai nuovi investimenti in beni strumentali mobili, eccezionalmente derogata dalla disciplina intertemporale per i contratti conclusi dopo l'entrata in vigore del d.l. n. 138 del 2002 ma prima della sua conversione (così anche, in precedenza, Sez. 5, n. 16210/2014, Greco, Rv. 631926-01).

Infine, secondo **Sez. 5, n. 02476/2020, Di Paola, Rv. 656750-01**, l'art. 8 l. n. 388 del 2000 deve essere interpretato nel senso che può riconoscersi il credito d'imposta ivi menzionato solo per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2000, con decorrenza successiva al 14 marzo 2001, ossia dalla data di approvazione del detto regime agevolativo da parte della Commissione europea, non potendosi viceversa essere riconosciuto per investimenti avviati prima di suddetta data (nei vari anni di imposta, purché successivi al 2000), ostandovi il tenore letterale della disposizione, nonché ragioni di logica e ragionevolezza.

Si deve, inoltre, tenere presente che, come evidenziato da Sez. 5, n. 01691/2016, Virgilio, Rv. 638736-01 (e confermato da **Sez. 6-5, n. 16192/2020, Luciotti, Rv. 658438-01**), il beneficio del credito d'imposta in esame è riconosciuto per l'intero costo dell'investimento solo se, in applicazione del criterio del rapporto d'inerenza previsto dagli art. 75 (ora 109) e 121-*bis* (ora 164) del d.P.R. n. 917 del 1986, il contribuente provi l'esclusiva strumentalità del bene acquistato (nella specie, un autoveicolo) all'esercizio dell'impresa, a prescindere dall'esistenza di mere indicazioni formali di qualità (nella specie, risultanti dal libretto di circolazione a fronte del suo uso per trasporto promiscuo di cose e persone).

Ove invece si tratti di fabbricato strumentale, e questo debba essere costruito, **Sez. 5, n. 15512/2020, Cataldi, Rv. 658646-01**, ha rilevato che il credito d'imposta in questione – che sorge solo con l'inizio dei lavori di costruzione di tale fabbricato, non essendo sufficiente il mero acquisto dell'area destinata ad ospitarlo (perché i beni oggetto dell'agevolazione devono entrare in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello di acquisizione o ultimazione) – può essere riconosciuto soltanto con la completa realizzazione del manufatto mentre, prima di tale fase, il costo dell'area può fruire del beneficio solo in misura corrispondente al rapporto tra il costo relativo alla quota-parte effettuata dei lavori (o stato avanzamento lavori) al termine di ciascun periodo di imposta agevolato e l'ammontare complessivo del costo preventivato per l'intera costruzione sull'area.

Occorre, da ultimo, considerare che alcune circolari ministeriali (n. 41/E del 2001, § 4, e n. 38/E del 2002, § 2.1) hanno previsto l'obbligo di apporre, sulle fatture relative alle spese sostenute per gli investimenti sopra indicati, la dicitura «bene acquistato con il credito d'imposta di cui all'art. 8 della l. 23 dicembre 2000 n. 388».

Come evidenziato, tuttavia, Sez. 5, n. 15482/2018, Balsamo, Rv. 649188-01, ha affermato che la previsione di adempimenti, prescritti a pena di revoca dei benefici, non può trovare adeguata fonte normativa in una circolare, in applicazione del consolidato principio, in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute. Nella medesima pronuncia, la S.C. ha aggiunto che il rinvio operato dall'art. 8 della l. cit. a d.m., per disciplinare lo svolgimento delle verifiche necessarie e garantire la corretta applicazione dell'agevolazione, non fornisce alcun fondamento alla prassi di introdurre, a mezzo di circolare, una causa di revoca dell'agevolazione non contemplata dalla legge (nello stesso senso, v., più di recente, Sez. 5, n. 27782/2018, Venegoni, Rv. 650971-01).

5.10. Il credito d'imposta per gli esercenti attività di trasporto.

L'art. 1 del d.l. n. 265 del 2000, conv., con modif., in l. n. 343 del 2000, ha previsto, in favore di alcune categorie di esercenti l'attività di trasporto, ed in presenza di determinate condizioni, la riduzione dell'accisa sul gasolio per autotrazione, da richiedere mediante presentazione di un'apposita dichiarazione, ai sensi dell'art. 4 del d.P.R. 9 giugno 2000, n. 277, entro il 31 dicembre dell'anno solare nel quale è avvenuto il consumo, al fine di far operare la compensazione contemplata dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, ovvero entro il 30 giugno dell'anno solare successivo, allo scopo di ottenere il rimborso in denaro della quota non compensata.

In argomento, **Sez. 5, n. 07344/2020, Gia. Grasso, Rv. 657457-01**, ha precisato che il rimborso o la compensazione aventi titolo nella riduzione degli oneri gravanti sul gasolio per autotrazione, previsti dal d.P.R. cit., compete all'esercente attività di autotrasporto merci che abbia effettivamente il possesso del mezzo e abbia impiegato il gasolio, e non anche al proprietario che lo abbia dato in locazione senza conducente o comunque a chi versi nelle condizioni di perdita della disponibilità del mezzo.

Sez. 5, n. 25095/2019, Fanticini, Rv. 655439-01, ha anche chiarito che, a fronte della presentazione di una dichiarazione documentata contenente l'opzione per la compensazione in luogo del credito d'imposta, la mancata comunicazione, nel termine di 60 giorni, del provvedimento di diniego da parte dell'Amministrazione finanziaria determina l'implicito accoglimento dell'istanza, ai sensi dell'art. 4, comma 2, del d.P.R. n. 277

del 2000, sicché il contribuente può utilizzare l'importo del credito spettante in compensazione ex art. 17 del d.lgs. n. 247 del 1997, fermo restando il potere impositivo e di controllo dell'Ufficio che può annullare il silenzio-assenso illegittimamente formatosi con provvedimento motivato coincidente con lo stesso avviso di accertamento, con cui procede al recupero del credito d'imposta indebitamente compensato o rimborsato.

Negli stessi termini si è pronunciata **Sez. 6-5, n. 18712/2020, Caprioli, Rv. 658663-01**.

Sez. 5, n. 21376/2020, Armone, Rv. 659469-01, ha ribadito tale orientamento, evidenziando che il termine di 60 giorni dall'istanza ha natura ordinatoria e che l'annullamento del silenzio-assenso, formatosi con il decorso di tale termine, rientra nel più generale potere di autotutela, il quale non è limitato ai vizi formali ma si estende ai vizi sostanziali attinenti ai prerequisiti per l'accesso al beneficio, sicché deve ritenersi spettante all'Ufficio il controllo della veridicità della dichiarazione del contribuente relativa al possesso dei medesimi.

Sez. 5, n. 01310/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652314-01, ha poi affermato che il credito di imposta per trasporto merci, di cui al menzionato d.l. n. 265 del 2000, conv., con modif., in l. n. 343 del 2000, esercitabile mediante compensazione *ex* art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, ovvero istanza di rimborso in denaro della quota non compensata, presuppone il pagamento dell'accisa sul gasolio per autotrazione nell'aliquota prevista dall'allegato I, annesso al d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, sicché, in mancanza di tale presupposto, l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad annullare, con provvedimento motivato, l'atto di assenso illegittimamente formato, in applicazione dell'art. 4, comma 2, del d.P.R. n. 277 del 2000.

È stato anche precisato che il beneficio fiscale in questione non è cumulabile con quello di cui all'art. 7, comma 1 *ter*, del d.l. 30 dicembre 1991, n. 417, conv., con modif., in l. 6 febbraio 1992 n. 66, perché il credito di imposta appena descritto presuppone il pagamento dell'accisa nell'aliquota sopra determinata, non potendo perciò operare con riferimento allo stesso quantitativo di gasolio, per il quale opera l'esenzione dal pagamento dell'imposta, in virtù dell'altra norma agevolativa menzionata (Sez. 5, n. 01310/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652314-02).

Peraltro, come chiarito da Sez. 5, n. 30220/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651557-01, nelle ipotesi di annullamento del silenzio-assenso, è legittima l'applicazione della sanzione, prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Sez. 5, n. 05812/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657378-01, ha poi spiegato che le carenze, gli errori o le falsità contenute nella dichiarazione trimestrale di consumo accertate dall'Amministrazione doganale dopo la formazione del silenzio-assenso e la fruizione del credito determinano la perdita dei benefici, con l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, limitatamente agli importi irregolarmente dichiarati o documentati e non rispetto all'intera agevolazione, salvo che l'attestazione mendace o erronea investa un elemento costitutivo dell'istanza.

Confermando un orientamento già espresso anche con riferimento ad altre tipologie di agevolazioni, Sez. 5, n. 29130/2018, Gia. Grasso, Rv. 651605-01, ha evidenziato che il doppio termine previsto per la presentazione della richiesta da parte del contribuente, deve ritenersi perentorio, con la conseguenza che, una volta spirato, la dichiarazione già presentata non può più essere ritrattata, perché il principio della generale emendabilità della stessa incontra il limite delle eventuali decadenze previste dalla legge (così anche Sez. 5, n. 05413/2018, Tedesco, Rv. 647250-01 e Sez. 5, n. 06937/2017, Bruschetta, Rv. 643311-01).

Con riferimento alla dichiarazione da presentare per fruire dell'agevolazione, l'art. 3 d.P.R. n. 277 del 2000 prevede che l'autotrasportatore debba indicare, tra l'altro, l'eventuale titolarità di depositi o di distributori privati di carburanti ad imposta assolta, con specificazione della capacità di stoccaggio dei relativi serbatoi contenenti gasolio destinato al rifornimento degli autoveicoli aventi titolo al beneficio, nonché degli estremi della licenza fiscale, se prescritta, di cui all'articolo 25, comma 4, del testo unico approvato con d.lgs. n. 504 del 1995.

In proposito, **Sez. 5, n. 18752/2020, Saija, Rv. 658858-01**, ha precisato che l'agevolazione di cui all'art. 8, comma 10, lett. e), della l. n. 448 del 1998 ed il beneficio di cui all'art. 1, comma 10, del d.l. n. 16 del 2005, conv. con modif. in l. n. 58 del 2005, spettano all'autotrasportatore titolare (o contitolare) del deposito o di distributori privati ex art. 3, comma 2, del d.P.R. n. 277 del 2000, da intendersi come colui che abbia il potere di esercire l'impianto, potendosi ricomprendere in tale espressione sia il *dominus* sia il mero detentore qualificato in forza di idoneo titolo contrattuale purché il rifornimento venga destinato esclusivamente agli automezzi che esercitano l'attività nelle aree in cui l'impianto è collocato.

Sempre in relazione alle modalità con cui chiedere la compensazione o il rimborso, Sez. 5, n. 14645/2019, Manzon, Rv. 654114-01, ha affermato che la modifica apportata al d.P.R. 10 novembre 1997, n. 444, dalla l. 23 dicembre 2005, n. 266, non ha derogato, anche dopo l'introduzione del d.P.R. n. 277 del 2000, le disposizioni che prescrivono la fattura quale esclusiva prova idonea a fondare la relativa richiesta. Il d.P.R. n. 277 del 2000, infatti, disciplinando le modalità per

poter beneficiare del credito derivante dalla riduzione degli oneri imposti agli autotrasportatori di merci per conto terzi o per conto proprio (nazionali o comunitari), richiede, ai fini della fruizione delle agevolazioni, l'esibizione, su richiesta dell'Ufficio, dei documenti giustificativi concernenti gli elementi dichiarati, dovendo riportarsi nella dichiarazione i dati delle fatture di acquisto e stabilendo, solo per casi particolari e per un periodo transitorio, che la scheda carburanti di cui al d.P.R. n. 444 del 1997 tenga luogo della fattura. Nella specie, la S.C. ha poi confermato la sentenza di merito, che aveva escluso la necessità dell'indicazione del numero di targa dei veicoli nella fattura cumulativa mensile, essendo già presente nelle dichiarazioni redatte, per ogni erogazione, dal gestore del distributore di carburante.

Sez. 5, n. 18361/2019, Saija, Rv. 654708-01, ha invece ritenuto che l'indicazione nella fattura della targa dell'automezzo rifornito, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 277 del 2000, pur non essendo contemplata a pena di decadenza, costituisce un requisito formale necessario per il riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'art. 1 dello stesso decreto in favore degli esercenti attività di autotrasporto.

Infine, Sez. 5, n. 12909/2019, Nonno, Rv. 653989-01, ha evidenziato che, poiché il regolamento di cui al d.P.R. n. 277 del 2000 individua la competenza dell'attuale Agenzia delle dogane a ricevere le dichiarazioni dei contribuenti relative alle agevolazioni sugli oli minerali, a controllarne la veridicità, ad istruire la pratica ed a determinare il credito spettante, è affidato alla stessa Agenzia, in attuazione dei propri poteri di controllo, l'accertamento delle violazioni della disciplina delle suddette agevolazioni, anche in forza della previsione generale di cui all'art. 63, comma 1, del d.lgs. n. 300 del 1999.

5.11. Il credito d'imposta per il costo del carburante e la gestione di alcuni impianti di riscaldamento.

L'art. 8, comma 10, lett. c), della l. n. 448 del 1998, ha previsto, in favore di determinati soggetti e limitatamente ad alcune zone climatiche o geografiche, una riduzione, temporalmente limitata, del costo del gasolio da riscaldamento e del gas di petrolio liquefatto per uso riscaldamento, al fine di compensare i maggiori oneri derivanti dall'aumento progressivo dell'accisa, ove occorra anche con credito d'imposta. Con il d.P.R. n. 361 del 1999 sono state poi adottate norme di attuazione.

In argomento, Sez. 5, n. 12100/2019, Succio, Rv. 653946-01, ha precisato che il beneficio fiscale previsto dall'art. 1, comma 2, del d.P.R. n. 361 del 1999 è applicabile alle due categorie di soggetti passivi dell'imposta individuate dall'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, e non agli acquirenti-consumatori finali del prodotto, sicché l'obbligo imposto ai

fornitori di praticare un prezzo che trasferisca a questi ultimi detto beneficio deve intendersi nel senso che la riduzione del prezzo di vendita del gasolio, qualora sia destinato ad uso di riscaldamento a favore dei residenti nelle zone climatiche o geografiche indicate dalla legge, costituisce un presupposto di fatto, considerato come *condicio sine qua non* per fruire del credito d'imposta, rimanendo del tutto estranea, alla previsione normativa ed al sistema legislativo di misure compensative dell'incremento delle accise sugli oli minerali, l'ipotesi dell'erogazione di una sovvenzione economica a favore dei consumatori finali, mediante accollo all'Erario di una quota del prezzo di vendita.

Sez. 5, n. 18751/2020, Saija, Rv. 658857-01, ha poi ritenuto che i soggetti autorizzati alla distribuzione e vendita di GPL ad uso domestico, al fine di ottenere l'accredito d'imposta previsto dall'art. 1 d.p.r. n. 361 del 1999, sono tenuti alla tenuta dei registri di carico e scarico, di talché legittimati a tali fini sono i fornitori che intervengono per ultimi nella catena distributiva, obbligati a tenere detti registri in quanto distribuiscono il GPL agli utenti, beneficiari finali dell'agevolazione fiscale, fermo restando che tale adempimento diviene irrilevante, nel caso in cui gli utenti abbiano effettivamente goduto della riduzione del prezzo, non potendo il d.P.R. cit. comprimere la portata della legge n. 448 del 1998, attributiva del suindicato beneficio.

Anche il gestore di una rete di teleriscaldamento alimentata con biomassa, nei comuni situati in specifiche zone climatiche, può fruire del credito d'imposta istituito dall'articolo 8, comma 10, lettera f), della legge n. 448 del 1998. Anche in questo caso, il fornitore che effettua l'ultima transazione, beneficiando l'utente finale, applica la riduzione del prezzo e fruisce del credito d'imposta.

In proposito, **Sez. 5, n. 20601/2020, D'Angiolella, Rv. 658993-01**, ha ritenuto che il credito d'imposta per i gestori di reti di teleriscaldamento alimentato con biomassa e con energia geotermica previsto dall'art. 8, comma 10, lett. f) l. n. 448 del 1998, è destinato alle società che esercitano attività commerciale e producono redditi di impresa nella cui nozione non rientrano le società che esercitano impresa agraria, in quanto tale credito, ispirato a misure compensative di settore, è diretto al cliente finale, al quale è riconosciuto in fattura dalla società, che si fa carico di finanziarlo, salvo successivamente recuperarlo in sede di dichiarazione dei redditi. Tale *ratio* è confermata dall'art. 2, comma 138, l. n. 244 del 2007, il quale, nell'interpretare l'art. 8 cit., ha solo previsto che, nel caso di coincidenza tra soggetto gestore della rete ed utilizzatore finale, il credito di imposta si può comunque portare in compensazione con ciò senza estendere il beneficio ad ogni persona giuridica, anche non svolgente attività commerciale.

6. Agevolazioni nella forma di esenzioni ovvero di riduzioni dell'imposta o della base imponibile.

Vengono di seguito esaminate le pronunce adottate dalla S.C. nel periodo in rassegna e quelle precedenti ad esse connesse, relative a forme di agevolazione tra loro molto diverse, accomunate, tuttavia, dall'effetto di comportare esenzioni o riduzioni d'imposta o della base imponibile.

6.1. Alcune esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Occorre prima di tutto richiamare l'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 601 del 1973, il quale stabilisce che le pensioni di guerra di ogni tipo e denominazione e le relative indennità accessorie, gli assegni connessi alle pensioni privilegiate ordinarie, le pensioni connesse alle decorazioni dell'Ordine militare d'Italia e i soprassoldi, connessi alle medaglie al valore militare sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Con sentenza n. 387/1989, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma appena richiamata, nella parte in cui non estende l'esenzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche alle pensioni privilegiate ordinarie tabellari spettanti ai militari di leva.

Sulla questione Sez. 5, n. 23535/2018, Giudicepietro, Rv. 650340-01, ha precisato che le pensioni privilegiate ordinarie, erogate ai militari per infermità, lesioni o menomazioni riportate in servizio, corrisposte nei casi in cui gli eventi abbiano riguardato un militare non di leva (nella specie, un finanziere), sono soggette per l'intero ammontare ad IRPEF, ai sensi dell'art. 46, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (ed, a partire dal 1° gennaio 1988, ai sensi dell'art. 46, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986), mancando un'espressa previsione di deroga al principio dell'assoggettabilità ad imposizione, disposta invece dall'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 601 del 1973 per le pensioni di guerra e, per effetto della declaratoria di incostituzionalità di tale norma (a seguito di Corte Cost. n. 387/1989), anche per le pensioni privilegiate ordinarie attribuite ai militari per fatti invalidanti, ma solo se connessi alla prestazione del servizio di leva, in ragione della obbligatorietà del rapporto di servizio, cui le menomazioni sono connesse, e del carattere non reddituale, ma risarcitorio, dell'erogazione stessa.

Sez. 6-5, n. 32038/2018, Cricenti, Rv. 652168-01, ha poi ribadito che, a seguito della richiamata sentenza della Corte costituzionale, devono ritenersi esenti dalla imposta sul reddito delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 601 del 1973, le pensioni privilegiate ordinarie militari, attribuite per fatti invalidanti, purché connesse alla prestazione del servizio di leva. La Corte di cassazione ha evidenziato, a riguardo, che alla prestazione di un servizio obbligatorio, alla quale ogni

cittadino è soggetto in forza del precetto dell'art. 52 Cost., non può essere equiparata, ai fini sopra indicati, la ferma volontaria, in quanto, per affermare la natura risarcitoria del trattamento pensionistico, spettante al militare di leva, vittima dell'evento invalidante, è determinante il rilievo dell'obbligatorietà del servizio, prestato dal cittadino nell'interesse della collettività, sicché, quando ricorre la diversa ipotesi del servizio volontario, tale natura risarcitoria deve essere negata, senza che tale soluzione comporti profili di illegittimità costituzionale, attesa la diversità dei presupposti di fatto delle due situazioni.

Occorre considerare, inoltre, che l'art. 3, comma 3, della l. 3 agosto 2004 n. 206, prevede che anche le pensioni maturate in favore delle vittime del terrorismo e delle stragi di tal matrice (o dei loro familiari che ne abbiano diritto) sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. Inizialmente le disposizioni hanno riguardato solo eventi che si sono verificati nel territorio nazionale, ma poi l'art. 2, comma 106, della l. 3 agosto 2004 n. 244 (che ha modificato l'art. 15, comma 2, della l. cit.) ha esteso, con effetto dal 1° gennaio 2003, l'agevolazione agli atti di terrorismo ed alle stragi di medesima matrice, verificatisi all'estero a partire dal 1961, che hanno coinvolto cittadini italiani, residenti in Italia al momento del fatto.

Proprio con riferimento al diritto alla restituzione dell'imposta già versata, che deriva da quest'ultima disposizione, Sez. 5, n. 12919/2019, Cataldi, Rv. 653992-01, ha precisato che la disciplina del rimborso di cui all'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 si applica solo ove l'imposta non sia dovuta *ab origine,* mentre, quando il diritto alla restituzione sorge dopo il pagamento, opera l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, avente carattere residuale e di chiusura del sistema, che richiede la presentazione dell'istanza di rimborso entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Nel caso di specie, pertanto, ha precisato la S.C., il menzionato termine biennale per chiedere la restituzione dell'imposta non più dovuta decorre dal 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore della l. n. 244 del 2007, che ha esteso, con effetto dal 1° gennaio 2003, l'agevolazione sopra descritta agli eventi verificatisi all'estero, in cui vi siano state vittime italiane.

Sempre in tema di esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche è opportuno considerate, perché oggetto di recenti statuizioni del giudice di legittimità, l'art. 37, comma 3, della Convenzione di Vienna del 18 aprile 1961 sulle relazioni diplomatiche, resa esecutiva in Italia con la l. 9 agosto 1967 n. 804, la quale prevede l'esenzione dalle imposte sui redditi di lavoro dipendente per il personale delle missioni diplomatiche degli stati

aderenti, che non siano cittadini dello Stato accreditario e che non abbiano ivi la residenza permanente.

Sul punto, Sez. 5, n. 07265/2019, Guida, Rv. 653511-01, ha precisato che tale disposizione disciplina esclusivamente i rapporti tributari relativi ai due Stati tra i quali intercorre la relazione diplomatica, senza riconoscere un'esenzione totale e generalizzata dall'obbligazione fiscale a favore del personale delle missioni diplomatiche e, in applicazione del principio enunciato, ha escluso l'operatività dell'esenzione nei confronti di un cittadino italiano, residente in Italia, facente parte del personale amministrativo dell'Ambasciata di uno Stato straniero presso un altro Stato straniero, non appartenendo quest'ultimo né allo Stato accreditante né a quello accreditario.

6.2. Esenzioni e riduzioni di imposta in favore dello Stato, degli enti pubblici territoriali, di altri enti e delle fondazioni bancarie.

L'art. 5 del d.P.R. n. 601 del 1973 ha stabilito che i redditi dei terreni e dei fabbricati appartenenti allo Stato, alle Regioni, alle Province, ai Comuni ed ai relativi consorzi, destinati ad usi o servizi di pubblico interesse, sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi, stabilendo analoga esenzione per l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (non più dovuta a decorrere dal 1° gennaio 2002).

Il successivo art. 6 del medesimo decreto ha poi introdotto la riduzione alla metà dell'imposta sul reddito in favore di alcuni enti, che (in base al testo normativo aggiornato) vengono di seguito elencati: *a)* enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; *b)* istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali; *c)* enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; *c-bis*) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società, che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di *in house providing* e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013.

Con riferimento all'esenzione per prima richiamata, Sez. 5, n. 00955/2019, D'Orazio, Rv. 652159-01, ha evidenziato che, in tema di IRPEG, la società Eur s.p.a. (Ente Eur sino al 15 marzo 2000), non ha natura di organo dello Stato, ed avendo come oggetto lo svolgimento di attività commerciale, sia prima che dopo la trasformazione in società per azioni, non solo non può beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 74 (prima

88) T.U.I.R. (in quanto non rientra nell'elencazione tassativa dei soggetti esenti di cui al comma 1, né esercita funzioni statali o le altre elencate al comma 2 della stessa norma), ma non può neppure fruire delle agevolazioni di cui all'art. 5 del d.P.R. n. 601 del 1973, riservate allo Stato e agli enti territoriali ivi elencati.

Rispetto, invece, alla riduzione dell'imposta prevista dall'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, occorre ricordare Sez. 5, n. 33244/2018, D'Orazio, Rv. 652119-01, ove si è chiarito che l'agevolazione della riduzione alla metà dell'IRPEG prevista, per gli "enti ospedalieri", dall'articolo appena ricordato, è inapplicabile alle società in regime di accreditamento provvisorio con il servizio sanitario regionale poiché, alla stregua del quadro normativo succedutosi nel tempo, nella ristretta nozione di "enti ospedalieri" di cui all'art. 2 della l. 12 febbraio 1968, n. 132, non rientrano le istituzioni di carattere privato, che hanno un ordinamento dei servizi ospedalieri corrispondente a quello degli ospedali gestiti direttamente dalle unità sanitarie locali. Tale agevolazione permane solo in favore degli enti che svolgono sostanzialmente e strutturalmente le funzioni dei soppressi enti ospedalieri nell'ambito della rete ospedaliera pubblica del servizio sanitario nazionale ovvero in favore dei vecchi enti ospedalieri poi confluiti in aziende ospedaliere ed in presidi ospedalieri delle ASL.

Alle medesime conclusioni è pervenuta Sez. 5, n. 12500/2019, Cataldi, Rv. 653860-01, la quale, con riferimento all'IRES, ha escluso l'applicabilità dell'agevolazione in questione alle società private che gestiscono, in regime di accreditamento, case di cura convenzionate ai sensi dell'art. 43, comma 2, della l. 23 dicembre 1978 n. 833.

La Corte di legittimità ha, negli anni, esaminato più volte la questione relativa all'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 6 del d.P.R. cit. alle fondazioni bancarie, assumendo un orientamento oramai consolidato.

Di recente, Sez. 5, n. 16229/2018, D'Orazio, Rv. 649231-01, ha evidenziato che gli enti di gestione delle partecipazioni bancarie, risultanti dal conferimento delle aziende di credito in apposite società per azioni, gravati dall'obbligo di detenzione e conservazione della maggioranza del relativo capitale, ai sensi della l. 30 luglio 1990, n. 218 (ed in base all'art. 12 del d.lgs. 20 novembre 1990, n. 356), a causa del particolare vincolo genetico che le unisce alle aziende scorporate, non possono essere assimilati alle persone giuridiche di cui all'art. 10-*bis* della l. 29 dicembre 1962, n. 1745 (che perseguono esclusivamente scopi di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica), ai fini della esenzione dal versamento della ritenuta d'acconto sugli utili, né agli enti ed istituti di interesse generale (aventi scopi esclusivamente culturali) di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, ai fini del riconoscimento della riduzione a metà

dell'aliquota sull'imposta sul reddito. La disciplina agevolativa non può infatti trovare applicazione, né in via analogica (trattandosi di disposizioni eccezionali), né in via estensiva, dovendo individuarsi la relativa *ratio* nella esclusività e tipicità del fine sociale, previsto per ciascun ente, individuato in maniera tassativa, quale già esistente al momento dell'entrata in vigore delle predette norme. La medesima Corte ha aggiunto che la successiva disciplina di riforma del sistema creditizio, nell'attribuire a tali enti, ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. 17 maggio 1999, n. 153, la qualifica di fondazioni con personalità giuridica di diritto privato (ove si siano adeguati alle nuove prescrizioni), ha ad essi esteso il regime tributario proprio degli enti non commerciali, *ex* art. 87, comma 1, lett. c), T.U.I.R., ma la norma non ha assunto valenza interpretativa, e quindi efficacia retroattiva, avendo previsto adempimenti collegati all'attuazione della riforma stessa, senza influenza sui periodi precedenti. Ne consegue l'esistenza di una presunzione di esercizio di impresa bancaria in capo ai soggetti che, in relazione all'entità della partecipazione al capitale sociale, sono in grado di influire sull'attività dell'ente creditizio, potendo fruire dei menzionati benefici solo a seguito della dimostrazione, di cui sono onerati secondo il comune regime della prova *ex* art. 2697 c.c., di aver in concreto svolto un'attività, per l'anno d'imposta rilevante, del tutto differente da quella prevista dal legislatore, caratterizzata dalla prevalente o esclusiva promozione sociale e culturale, anziché da quella di controllo e governo delle partecipazioni bancarie, e sempre che il relativo tema sia stato introdotto nel giudizio secondo le regole proprie del processo tributario, ovverosia mediante la proposizione di specifiche questioni nel ricorso introduttivo.

Come anticipato, tale statuizione conferma numerosi precedenti (v. già Sez. U, n. 01576/2009, Merone, Rv. 606191-01, e, più di recente, Sez. 5, n. 11648/2017, Tricomi L., Rv. 644108-01).

Di recente la S.C. è tornata sull'argomento, ribadendo l'orientamento appena espresso.

In particolare, **Sez. 5, n. 16906/2020, Nicastro, Rv. 658656-01**, ha affermato che le fondazioni bancarie, costituite ai sensi della l. n. 218 del 1990 e del d.lgs. n. 356 del 1990, che intendano beneficiare dell'aliquota ridotta della metà prevista dall'art. 6, comma 1, d.P.R. n. 601 del 1973 devono provare, in ossequio all'art. 2697 c.c., di avere concretamente svolto per l'anno di imposta rilevante, in via esclusiva o prevalente, attività di promozione sociale e culturale senza fini di lucro, anziché quella di controllo e governo delle partecipazioni bancarie, aggiungendo poi che deve conseguentemente escludersi che la sentenza passata in giudicato, che abbia riconosciuto (o negato) alla fondazione il diritto alla suddetta agevolazione per un determinato periodo d'imposta, faccia stato nella

controversia concernente il riconoscimento della stessa riduzione per una diversa annualità, atteso che la spettanza del beneficio dipende dalla concreta attività svolta ciascun anno e non discende da uno *status* personale o dall'astratta qualità dell'attività svolta dall'ente.

Si consideri che l'art. 13 del sopra menzionato d.lgs. n. 153 del 1999 ha comunque previsto, per le fondazioni bancarie, una particolare disciplina di favore, in caso di trasferimento delle azioni detenute della banca conferitaria entro un determinato periodo di tempo.

In proposito, **Sez. 5, n. 04998/2020, Bernazzani, Rv. 657391-01**, ha rilevato che tale previsione – in base alla quale le plusvalenze derivanti dal trasferimento delle azioni detenute nella società bancaria conferitaria, se avvenuto entro il termine indicato (originariamente di quattro anni e successivamente prorogato), non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEG e IRAP delle fondazioni bancarie conferenti – pur fondata sul fatto che la dismissione della partecipazione azionaria di controllo nelle società bancarie conferitarie non è conseguente alla libera determinazione dell'ente, ma costituisce un vero e proprio obbligo giuridico, e pur finalizzata ad incentivare ulteriori dismissioni del patrimonio azionario detenuto dalle fondazioni rispetto a quelle imposte dal legislatore, trova applicazione anche alle fondazioni bancarie che, avendo un patrimonio netto contabile non superiore a 200 milioni di euro o la sede operativa prevalentemente in regioni a statuto speciale, sono sottratte al carattere cogente della dismissione e a qualsiasi forma di sanzione in caso di inottemperanza, ricorrendo comunque la *ratio* della norma quando la vendita, pur facoltativa, avvenga per favorire dismissioni effettive delle originarie partecipazioni e non anche quando le azioni della conferitaria siano state oggetto di operazioni di tipo speculativo.

Nella stessa pronuncia, la Corte ha anche aggiunto che, nel valutare l'applicabilità dell'agevolazione in questione alle fondazioni bancarie che abbiano un patrimonio netto contabile non superiore a 200 milioni di euro o la sede operativa prevalentemente in Regioni a statuto speciale (per questi motivi sottratte all'obbligo di dismissione delle proprie partecipazioni di controllo e alle limitazioni nell'esercizio del diritto di voto), il giudice è tenuto a verificare, ai fini della compatibilità dell'agevolazione con il diritto unionale, se, attraverso la disponibilità della partecipazione, la fondazione sia intervenuta, anche in modo indiretto, nella gestione della società bancaria, giacché, in tal caso, acquisisce la natura di impresa e resta perciò soggetta alle norme comunitarie sugli aiuti di Stato (**Sez. 5, n. 04998/2020, Bernazzani, Rv. 657391-02**).

In argomento, deve essere menzionato anche l'art. 3 del d.lgs. lgt. 28 settembre 1944, n. 359 (che ha ricostituito l'Accademia nazionale dei Lincei), ove si è stabilito che la menzionata Accademia è esente da ogni

imposta o tassa generale o locale, presente o futura salvo espressa deroga legislativa, con la precisazione che gli atti dell'Accademia che sarebbero colpiti da tassa di registro godono del trattamento tributario stabilito per gli atti stipulati dallo Stato.

A tali disposizioni ha fatto espresso riferimento l'art. 1, comma 328, della l. 27 dicembre 2017, n. 205, ribadendo che queste ultime continuano ad applicarsi, salvo espressa deroga, a tutti i tributi erariali, regionali e locali vigenti, nonché ad ogni altro tributo di nuova istituzione, dovuti dall'Accademia nazionale dei Lincei nell'ambito delle attività istituzionali e strumentali dalla stessa esercitate non in regime di impresa, anche in deroga alle disposizioni agevolative riguardanti tali tributi.

Dando applicazione alle norme appena richiamate, in tema di ICI, **Sez. 6-5, n. 02222/2020, Castorina, Rv. 656786-01**, ha affermato che l'art. 1, comma 328, della l. n. 205 del 2017, ha carattere interpretativo e, quindi, efficacia retroattiva, con la conseguenza che l'esenzione fiscale riconosciuta all'Accademia nazionale dei Lincei dall'art. 3 del d.lgs. lgt. n. 359 del 1944 non è mai venuta meno, dovendo trovare continuativa applicazione anche per il passato, purché limitata, anche per annualità anteriori alla l. n. 205 del 2017, all'imposizione relativa ai locali nei quali sono svolte attività istituzionali dell'ente (in applicazione di tale principio, la S.C. ha negato l'esenzione per un immobile di proprietà dell'Accademia concesso in locazione ad uso alberghiero ad una società commerciale).

6.2.1. Le associazioni sportive dilettantistiche.

La S.C., nel periodo in rassegna, ha anche esaminato la particolare disciplina prevista per le imposte gravanti sulle associazioni sportive dilettantistiche.

Com'è noto, gli artt. 1 e 2 della l. 16 dicembre 1991, n. 398, prevedono, per esse, in presenza di determinati presupposto, un trattamento di favore ai fini dell'applicazione dell'IVA, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi.

Il comma 1 dell'art. 90 della l. n. 289 del 2002 ha poi stabilito che le disposizioni della l. n. 398 del 1991, come pure le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche, si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

La S.C. ha, comunque, precisato che, l'agevolazione sopra menzionata deve essere esclusa quando le associazioni sportive dilettantistiche non siano affiliate a federazioni sportive nazionali o ad enti nazionali di promozione sportiva, non trovando applicazione l'art. 9-*bis* del sopra menzionato d.l. n. 417 del 1991, conv., con modif., in l. n. 66 del 1992, che estende detto regime fiscale a tutte le associazioni senza scopo

di lucro. Sussiste, infatti, tra le predette norme un rapporto di specialità e, pertanto, secondo il regime applicabile *ratione temporis*, ove il fine sportivo dell'associazione sia previsto statutariamente, ancorché l'associazione rientri nella categoria generale di quelle non lucrative, resta applicabile la norma speciale preesistente di cui all'art. 1 della l. n. 398 del 1991, che richiede il suddetto requisito formale dell'affiliazione (così Sez. 5, n. 29401/2019, Ceniccola, Rv. 655740-01).

Si consideri che il comma 11-*bis* della già menzionata l. n. 289 del 2002 ha stabilito che, per le associazioni sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, la pubblicità, in qualunque modo realizzata, negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti è da considerarsi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, in rapporto di occasionalità rispetto all'evento sportivo direttamente organizzato (e quindi comporta l'esenzione dalla relativa imposta).

Sez. 5, n. 02184/2020, Mondini, Rv. 656780-01, ha precisato che l'esenzione dall'imposta sulla pubblicità appena menzionata riguarda unicamente la propaganda dell'attività effettuata in modo diretto dai soggetti esonerati (e cioè le associazioni sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro) al fine di ampliare la base dei propri associati, non trovando invece applicazione per la pubblicità realizzata da terzi su spazi messi a loro disposizione, a titolo oneroso, da siffatte società sportive.

6.3. Le agevolazioni in favore della cooperazione.

L'art. 10 del d.P.R. n. 601 del 1973 (nel testo attualmente vigente), ha previsto che sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi, i redditi conseguiti da società cooperative agricole e dai loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti, per almeno un quarto, dai terreni dei soci, nonché mediante la manipolazione, la conservazione, la valorizzazione, la trasformazione e l'alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci. Anche i redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi, con la precisazione che sono considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del d.P.R. 2 ottobre 1968, n. 1639, o la pesca in acque interne.

I successivi articoli 11, 12 e 13 del d.P.R. n. 601 del 1973 hanno introdotto altre forme di agevolazione in favore della cooperazione.

In particolare, l'art. 11 del d.P.R. citato, nel testo ancora in vigore, ha stabilito, al comma 1, che i redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e dai loro consorzi sono esenti dalla imposta sul reddito delle persone giuridiche e dalla imposta locale sui redditi, quando l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci, che prestano la loro opera con carattere di continuità (comprese, entro certi limiti, le somme erogate a titolo di integrazione delle retribuzioni), non è inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi, tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, aggiungendo che, se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al 50% ma non al 25% dell'ammontare complessivo degli altri costi, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e quella locale sui redditi sono ridotte alla metà. Al successivo comma 3, lo stesso articolo ha poi previsto che, nella determinazione del reddito delle società cooperative di produzione e lavoro e dei loro consorzi sono ammesse in deduzione le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del 20%

L'art. 14 del medesimo decreto, ha poi precisato che le agevolazioni previste dagli artt. 10, 11, 12 e 13 si applicano alle società cooperative e ai loro consorzi, che siano disciplinati dai princìpi della mutualità, specificando quando tale requisito deve ritenersi esistente, aggiungendo che, comunque, i presupposti di applicabilità di tali agevolazioni sono accertati dall'Amministrazione finanziaria, sentiti il Ministero del lavoro o gli altri organi di vigilanza.

In proposito, assume fondamentale rilevanza Sez. 5, n. 26179/2018, Gori, Rv. 651212-01, la quale ha affermato che il procedimento di verifica dei presupposti di applicabilità delle agevolazioni appena descritto, che prevede, come obbligatorio, il parere degli organi di vigilanza, attiene ai soli requisiti soggettivi dell'ente, individuati dal menzionato art. 14 del d.P.R. n. 601 del 1973, ma non attiene alle condizioni stabilite dal precedente art. 10, relative alla natura ed alle modalità di svolgimento della sua attività produttiva, di modo che, sotto questo profilo, nessun limite incontra l'ordinario potere di accertamento spettante all'Amministrazione finanziaria, la cui attività, al riguardo, va ritenuta legittima, indipendentemente dall'esistenza o meno del suddetto parere.

In generale, Sez. 5, n. 34343/2019, Cataldi, Rv. 656462-01, ha comunque evidenziato che – secondo i vincolanti criteri interpretativi dettati da CGUE (sentenza 8 settembre 2011, cause riunite C-78/08 e C-80/08) – il giudice nazionale deve valutare il carattere selettivo e la giustificazione, alla luce della struttura generale del sistema tributario nazionale, delle esenzioni fiscali di cui all'art. 11 d.P.R. n. 601 del 1973, costituenti un "aiuto di Stato", verificando se effettivamente i beneficiari

siano enti a finalità mutualistica, se operino nell'interesse economico dei soci con cui intrattengano una relazione non solo commerciale, ma personale, in cui essi partecipino attivamente e abbiano diritto a un'equa ripartizione dei risultati economici (fattispecie relativa a cooperativa di produzione e lavoro in cui la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, ritenendo necessaria la considerazione complessiva e coordinata della natura e delle modalità di svolgimento dell'attività svolta dalla cooperativa, onde escludere, a fronte di ristorni ai soci, deviazioni dal concetto di mutualità, con conseguente necessità di verifica del rispetto dell'art. 2545-*sexies* c.c. e delle previsioni statutarie contenute nell'atto costitutivo).

Con particolare riferimento alle agevolazioni previste per le cooperative agricole, non si può peraltro trascurare Sez. 5, n. 19351/2018, Crucitti, Rv. 650045-01, la quale ha evidenziato che tali cooperative possono beneficiare dell'esenzione dall'IRES anche per le attività agricole connesse, ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 601 del 1973 (nella formulazione modificata dall'art. 2, comma 8, della l. 24 dicembre 2003, n. 350), purché le stesse siano svolte prevalentemente nei confronti dei soci e non di terzi.

In tema di benefici in favore delle cooperative di produzione e lavoro, invece, Sez. 5, n. 19589/2018, Giudicepietro, Rv. 649856-01, ha chiarito che l'art. 11 del d.P.R. n. 601 del 1973 deve essere interpretato nel senso che anche i costi indeducibili vanno considerati tra quelli complessivi ai fini della valutazione del rapporto percentuale con il costo del lavoro (nella specie determinato in base alla disciplina previgente), in quanto la norma esclude dal relativo computo i soli costi per l'acquisto delle materie prime.

6.4. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine.

L'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973 stabilisce, inoltre, che le operazioni effettuate da aziende ed istituti di credito, relative ai finanziamenti a medio e a lungo termine, e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, analiticamente indicati nel medesimo articolo, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle stesse sulle concessioni governative (con alcune eccezioni, per le imposte relative agli atti giudiziari e alle cambiali), con la precisazione che si considerano a medio e lungo termine le operazioni di finanziamento la cui durata contrattuale sia stabilita in più di diciotto mesi.

Nel valutare l'ambito operativo della descritta agevolazione, come rilevato da Sez. U, n. 19106/2018, D'Ascola, Rv. 649754-01, si deve considerare la sentenza della Corte costituzionale n. 242/2017, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione richiamata, nella

parte in cui esclude l'applicazione dell'agevolazione in questione alle analoghe operazioni effettuate dagli intermediari finanziari.

In prospettiva occorre considerare anche Sez. 5, n. 01957/2019, Balsamo, Rv. 652324-01, la quale ha precisato che l'esenzione in questione si applica non solo alle operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine, ma anche a tutti gli atti e a tutte le formalità ad esse connesse, comprese le cessioni di credito, con le annotazioni della trasmissione dei relativi vincoli ipotecari, effettuate da banche o intermediari finanziari.

Recenti pronunce della S.C. sull'argomento hanno inoltre esaminato il tema della durata minima del finanziamento ai fini dell'ottenimento dell'agevolazione.

In particolare, Sez. 5, n. 07649/2018, Delli Priscoli, Rv. 647558-01, ha affermato che, ai fini dell'agevolazione prevista dall'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973, è necessaria l'assunzione di un vincolo negoziale della durata minima di diciotto mesi stabilita dalla legge, indipendentemente dal successivo evolversi del rapporto contrattuale, sicché la possibilità di fruire del beneficio deve essere valutata considerando la causa concreta del contratto (o, nell'ipotesi di negozi collegati, l'operazione economica complessiva), in conformità all'art. 53 Cost., tenuto conto che sarebbe irragionevole trattare in maniera fiscalmente diversa situazioni simili dal punto di vista socio-economico (ad esempio, il mutuo garantito da ipoteca, privo di clausole che attribuiscono il recesso ed il medesimo contratto che consente espressamente la risoluzione per grave inadempimento o il recesso per giusta causa), ovvero prevedere un identico regime impositivo per situazioni tra loro diverse (come il mutuo garantito da ipoteca, privo di clausole che consentano il recesso, ed il mutuo che, invece, ammette il recesso *ad nutum*).

Coerente con tale impostazione è Sez. 5, n. 09506/2018, Stalla, Rv. 647832-01, ove si afferma che l'agevolazione prevista dall'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973, per le operazioni di finanziamento a medio ed a lungo termine, opera anche nell'ipotesi in cui il contratto preveda la facoltà dell'istituto erogante di recedere per giusta causa, anche prima della scadenza del termine di 18 mesi contemplato da detta disposizione, poiché in tale ipotesi la cessazione anticipata del rapporto si correla a circostanze di fatto obiettivamente accertabili e sottoponibili a vaglio giudiziale che non implicano, pertanto, una degradazione della durata del rapporto ad elemento variabile in funzione dell'interesse della banca.

6.5. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare.

L'art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973, ha, inoltre, stabilito che gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della l. 22 ottobre 1971, n. 865, e gli atti di concessione del diritto di

superficie sulle aree stesse sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali, aggiungendo che le stesse agevolazioni si applicano anche agli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi nonché agli atti e contratti relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della medesima legge.

Occorre precisare che, ai sensi dell'art. 1, comma 58, della l. 28 dicembre 2015, n. 208, tale disposizione deve essere interpretata nel senso che l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali si applicano agli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al Titolo III della l. n. 865 del 1971, indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali.

Con riferimento agli atti ed ai contratti relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale, di cui al Titolo IV della l. n. 865 del 1971, occorre peraltro segnalare una importante pronuncia della S.C., riguardante, in particolare, l'applicabilità dell'agevolazione con riferimento all'atto di assegnazione al socio di un alloggio per civile abitazione, edificato in cooperativa ai sensi della l. n. 865 del 1971, effettuata prima del quinquennio dall'ultimazione dell'immobile.

La questione è sorta perché, nella specie, l'assegnazione è senza dubbio soggetta ad IVA, in applicazione dell'art. 2, comma 2, n. 6, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non potendo qualificarsi esente ai sensi dell'art. 10, n. 8-*bis*, dello stesso decreto.

Sez. 6-5, n. 08094/2018, L. Napolitano, Rv. 647725-01, ha affermato che l'art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973, non indica tra i beneficiari i contribuenti soggetti ad imposizione IVA, pur essendo successivo al d.P.R. n. 633 del 1972, istitutivo di detta imposta, sicché, trattandosi di norma che, per sua natura, è insuscettibile di interpretazione estensiva, non trova applicazione nell'ipotesi di assegnazione, che rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA e che, come tale, deve essere considerata fuori dall'ambito dell'edilizia sovvenzionata e dei relativi benefici di cui al d.P.R. n. 601 del 1973.

Sez. 5, n. 29895/2020, A. Napolitano, Rv. 660103-01, ha, invece, ritenuto che l'imponibilità ai fini IVA di un atto non esclude l'applicazione ad esso della norma speciale dell'art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973 che prevede l'esenzione dalle imposte catastale e ipotecaria.

6.6. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero.

L'art. 5 della l. 22 aprile 1982, n. 168, recante misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa, ha previsto che, nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché

convenzionati, di cui agli artt. 27 ss. della l. 5 agosto 1978, n. 457, ai trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, si applicano le imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa, aggiungendo che, nello stesso ambito, le permute sono esenti dall'imposta sull'incremento del valore sugli immobili e sono soggette alle imposte di registro, catastale e ipotecaria in misura fissa.

In relazione a tali agevolazioni, Sez. 5, n. 27904/2018, Mondini, Rv. 650977-01, ha rilevato che le stesse sono subordinate alla contemporanea presenza di due condizioni di carattere generale, consistenti nell'essere gli immobili trasferiti già inseriti in un piano di recupero del patrimonio edilizio (di iniziativa pubblica o privata, purché convenzionato), ai sensi dell'art. 27 e ss. della l. n. 457 del 1978, e nella realizzazione degli interventi di recupero da parte dei loro acquirenti. Ne consegue che i benefici possono essere riconosciuti – considerata anche la natura delle norme agevolatrici, di stretta interpretazione – solo se la ristrutturazione sia eseguita in attuazione del piano indicato all'atto del trasferimento e non quando l'immobile, incluso nelle zone di recupero, sia restaurato o addirittura alienato dopo la scadenza del termine per l'esecuzione del piano, ormai inefficace per la parte in cui non ha avuto attuazione.

Nella stessa linea, **Sez. 5, n. 22493/2020, Cavallari, Rv. 660078-01**, ha rilevato che l'art. 5 della l. n. 168 del 1982, nel prevedere l'applicazione dell'imposta di registro catastale ed ipotecaria in misura fissa per gli atti di trasferimento di immobili compresi nei piani di recupero di cui all'art. 27 della l. n. 457 del 1978, ha natura eccezionale, sicché l'equipollenza tra piano di recupero e piano particolareggiato va limitata, *ex* art. 34 della l. n. 457 cit., ai soli piani particolareggiati già approvati alla data di entrata in vigore della legge e finalizzati al risanamento del piano edilizio esistente, nei quali non rientra la variante al piano regolatore, approvata successivamente (nella specie, la Corte ha escluso l'applicazione del beneficio in esame in quanto l'immobile oggetto di cessione al momento della compravendita, avvenuta nel 2006, non era inserito in un piano di recupero vigente, atteso che quello relativo alla zona in cui esso insisteva, risalente al 1983, era scaduto nel 1993 e la successiva variante era intervenuta nel 1999).

Anche **Sez. 5, n. 15158/2020, Paolitto, Rv. 658347-01**, ha affermato lo stesso principio in una fattispecie in cui ha cassato la decisione impugnata, che aveva riconosciuto il regime fiscale di favore in mancanza di un piano di recupero del patrimonio edilizio ed anche di un piano convenzionato privato.

Sez. 5, n. 07387/2020, Mondini, Rv. 657414- 01, ha poi ritenuto che i piani di recupero, previsti dalla l. n. 457 del 1978 divergono dai programmi integrati di riqualificazione previsti dalla l. n. 179 del 1992, non

soltanto rispetto alla procedura di approvazione e alle modalità di attuazione, ma anche rispetto all'oggetto, riguardando i primi il recupero di immobili, complessi edilizi, isolati e aree, posti in zone degradate, per i quali siano necessari "interventi rivolti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione", se del caso implicanti ristrutturazioni urbanistiche, e i secondi aventi contenuto variegato e molto ampio, quali la riqualificazione del tessuto urbanistico, edilizio ed ambientale, con una dimensione tale da incidere sulla riorganizzazione urbana, sia per zone edificate sia per zone da destinare anche a nuova edificazione, al fine della loro riqualificazione urbana ed ambientale. Da ciò, la S.C. ha ricavato che le agevolazioni previste dall'art. 5 della l. n. 168 del 1982 per i trasferimenti di immobili inclusi in piani di recupero di cui alla l. n. 457 del 1978 non possono essere applicate al trasferimento di immobili inseriti in programmi integrati di riqualificazione di cui alla l. n. 179 del 1992, viepiù considerando che le disposizioni agevolative, in quanto derogatorie rispetto al regime impositivo ordinario, sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 disp. prel. c.c.

Si deve inoltre rilevare che, come precisato da Sez. 5, n. 18676/2016, Botta, Rv. 641121-01, i benefici fiscali in questione possono essere conservati purché il contribuente realizzi la finalità di recupero, dichiarata nell'atto di acquisto entro il termine triennale di decadenza previsto dall'art. 76 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), che inizia a decorrere dal momento in cui l'intento del contribuente sia rimasto ineseguito, ossia dalla scadenza del triennio dalla registrazione dell'atto, restando irrilevante che l'eventuale revoca del beneficio sia intervenuta pochi giorni prima, in mancanza di prova, da parte del contribuente, circa la possibile attuazione in concreto del piano di recupero nel limitato spazio temporale tra la notifica dell'atto di revoca e il decorso del triennio.

Peraltro, i menzionati benefici non devono essere confusi con quelli previsti dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000 e dalle disposizioni normative successive, riguardanti il trasferimento di immobili compresi in piani particolareggiati (su cui v. *infra*), tenuto conto che, come precisato da Sez. 5, n. 02397/2017, Campanile, Rv. 642535-01, l'art. 5 della l. n. 168 del 1982, nel prevedere l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per gli atti di trasferimento di immobili compresi nei piani di recupero di cui all'art. 27 della l. n. 457 del 1978, pone una norma di natura eccezionale, da interpretarsi restrittivamente, sicché l'equipollenza tra piano di recupero e piano particolareggiato non può intendersi generalizzata, ma deve essere limitata, come stabilito dall'art. 34 della l. n. 457 del 1978, solo ai piani particolareggiati già approvati alla data di entrata in vigore della legge e finalizzati al risanamento del piano edilizio esistente.

6.7. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati.

L'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000 ha previsto che «*I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1% e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento*».

L'art. 36, comma 15, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., in l. 4 agosto 2006, n. 248, ha, poi, abrogato la norma appena richiamata, «*ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione*».

Successivamente, l'art. 1, comma 306, della l. 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007), ha modificato la disposizione da ultimo menzionata, ampliando le ipotesi di permanenza dell'agevolazione, fino a quando l'art. 1 della l. 24 dicembre 2007, n. 244 (cd. finanziaria 2008), ai commi 25-28, ha totalmente riscritto la disciplina, con effetto dal 1° gennaio 2008. Sono poi intervenute ulteriori disposizioni che hanno influito sulla disciplina in questione.

In relazione a tale successione di norme, Sez. 5, n. 03536/2018, De Masi, Rv. 647090-01, ha precisato che l'art. 1, commi 25-28, della l. n. 244 del 2007, pur abrogando l'art. 36, comma 15, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, che aveva, a sua volta, abrogato l'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, non ha ripristinato la disciplina dettata da tale norma, in quanto ha modificato le tariffe allegate al richiamato d.P.R. n. 131 del 1986 ed al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale), prevedendo una nuova regolamentazione, per la quale le agevolazioni fiscali relative ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, non volti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale convenzionata pubblica, sono ridotte, poiché le imposte devono essere corrisposte non più in misura fissa ma proporzionale, anche se resta, comunque, ferma la *ratio* della disciplina originaria, volta a diminuire per l'acquirente il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area. Tuttora, infatti, tali agevolazioni spettano nell'ipotesi di piano particolareggiato di iniziativa privata, anche prima della stipula della convenzione di lottizzazione, purché l'edificazione, che detta stipula presuppone, intervenga entro cinque anni.

Sez. 5, n. 17333/2020, Vecchio, Rv. 658700-01, ha comunque affermato che le agevolazioni tributarie previste dall'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000 (vigente *ratione temporis*) per i trasferimenti d'immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati - consistenti nell'applicazione dell'imposta di registro all'uno per cento e nelle connesse imposte ipo-catastali in misura fissa - si applicano a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga entro undici anni dall'acquisto del bene, essendo stato il termine di cui all'art. 1, comma 25, l. n. 244 del 2007, già prorogato, così rideterminato per effetto dell'art. 6, comma 6, del d.l. n. 102 del 2013, conv., con modif., in l. n. 124 del 2013, disposizione che, modificando una precedente norma retroattiva, in difetto di espressa previsione, vale solo per l'avvenire, applicandosi esclusivamente ai termini pendenti (e non a quelli già scaduti) alla data di entrata in vigore del decreto.

Di particolare interesse è, poi, **Sez. 5, n. 10565/2020, A. Napolitano, Rv. 657860-01**, che, con riguardo al caso di trasferimento di immobili solo in parte edificabili, rientranti nella disposizione di cui all'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000, ha stabilito che alla base imponibile si applica l'aliquota più alta tra quelle previste in relazione alle diverse particelle di terreno oggetto del trasferimento (nella specie, erano stati acquistati in blocco diversi terreni, parte dei quali ricadevano nelle fasce di rispetto stradale e parte erano ricompresi nel piano particolareggiato esecutivo).

In ogni caso, la mancata edificazione nel termine indicato comporta la revoca del beneficio.

In proposito, Sez. 5, n. 02382/2018, Fasano, Rv. 646927-01, ha precisato che, anche con riguardo a tale provvedimento di revoca, opera l'obbligo di idonea motivazione, previsto dall'art. 7 l. n. 212 del 2000, volto ad assicurare al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa nel giudizio di impugnazione, senza che l'Ufficio accertatore possa integrare il contenuto della motivazione in corso di causa (fattispecie nella quale la S.C. ha annullato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, con il quale erano state revocate le agevolazioni fiscali concesse ai sensi dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, in quanto in tale avviso era indicato, quale motivo della revoca, soltanto che l'area oggetto della compravendita, al momento dell'acquisto, non era compresa in un piano urbanistico particolareggiato, e solo nel corso del giudizio di impugnazione di tale atto l'Amministrazione finanziaria aveva integrato la motivazione, deducendo l'insussistenza dei presupposti del regime agevolativo in ragione dell'avvenuta realizzazione delle opere di urbanizzazione del terreno).

6.7.1. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore.

Sempre con riferimento alle conseguenze della mancata edificazione nel termine indicato dalla legge, nella vigenza del disposto dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, Sez. 5, n. 03198/2018, De Masi, Rv. 646936-01, ha ritenuto che la revoca del beneficio, accordato dalla norma richiamata, al fine di ridurre i costi necessari per l'edificazione, non è esclusa dalla forza maggiore, poiché l'omessa destinazione edificatoria del terreno nel termine quinquennale fissato dalla legge comporta la sopravvenuta mancanza di causa dello stesso, che, integrando una deroga al regime impositivo generale, è da ritenersi di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 disp. prel. c.c.

L'*iter* argomentativo seguito nella sentenza in esame è analogo a quello di Sez. 6-5, n. 24573/2014, Caracciolo, Rv. 633583-01.

Vi sono state, poi, numerose statuizioni della S.C. che, sempre con riferimento all'agevolazione prevista dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, hanno attribuito, in linea di principio, rilevanza certa alla forza maggiore, ai fini dell'esclusione della revoca del beneficio fiscale, dopo averne descritto le caratteristiche – a volte esaltando alcuni aspetti, a volte sottolineandone altri – e non sempre pervenendo a soluzioni convergenti con riferimento alle fattispecie concrete.

In alcune pronunce la causa di forza maggiore, idonea ad impedire la decadenza dall'agevolazione in esame, è descritta come caratterizzata dai requisiti di non imputabilità al contribuente, necessità e imprevedibilità.

In questo senso, v., di recente, Sez. 5, n. 02383/2018, Fasano, Rv. 646928-01, mediante la quale, dopo avere affermato che la *ratio* dell'agevolazione è quella di diminuire il costo di prima edificazione, quale 'contropartita' per l'adempimento delle prescrizioni che scaturiscono dagli oneri contemplati dalla pianificazione urbanistica, la S.C. ha precisato che, trattandosi di disposizione eccezionale, la relativa previsione è di stretta interpretazione, per cui «*non può spettare qualora l'edificazione sul terreno non sia realizzabile entro il quinquennio, anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente, ove la stessa non integri forza maggiore che, dovendo essere caratterizzata da non imputabilità, necessità ed imprevedibilità, non è integrata da un successivo provvedimento di destinazione dell'area a verde pubblico, mancando il requisito dell'imprevedibilità, atteso che il perseguimento dell'interesse pubblico è da ritenersi immanente nell'attività amministrativa*».

In senso analogo Sez. 5, n. 18040/2016, Meloni, Rv. 641505-01, aveva già affermato che le agevolazioni fiscali, concesse ai sensi dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, rispondendo alla *ratio* di diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, devono essere revocate ogni qualvolta si verifichi la mancata edificazione nel quinquennio, anche se per causa indipendente

dalla volontà dell'acquirente, quale l'esecuzione di lavori di bonifica dell'area acquistata, che non può essere ricondotta alla forza maggiore, mancando il requisito dell'imprevedibilità, atteso che la relativa esigenza è originata da una situazione preesistente all'acquisto, sebbene il contribuente ne sia venuto a conoscenza solo successivamente.

In altre decisioni la forza maggiore, che esclude la revoca del beneficio fiscale, è stata intesa come una causa esterna, imprevedibile e sopravvenuta. In questi termini, v., tra le altre, Sez. 5, n. 09851/2017, Zoso, Rv. 644040-01, la quale ha affermato che il beneficio di cui all'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, deve essere revocato ogni qualvolta si verifichi la mancata edificazione nel quinquennio, salvo che ciò sia derivato da forza maggiore, da intendersi come una causa esterna, imprevedibile e sopravvenuta, che non dipende da un comportamento addebitabile, anche solo a titolo di colpa,

In ulteriori pronunce è stata, invece, esaltata la natura imprevedibile ed inevitabile della forza maggiore, che impedisce la revoca del beneficio. Il riferimento è a Sez. 5, n. 03535/2017, Crucitti, Rv. 643202-01, per la quale il beneficio di cui all'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, si applica anche qualora l'edificazione, che costituisce un obbligo di *facere* del contribuente, non sia realizzata nei termini di legge, purché tale esito derivi non da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile all'acquirente, tempestivamente attivatosi, ma da una causa esterna imprevedibile ed inevitabile, tale da configurare la forza maggiore.

La decisione da ultimo richiamata si pone nel solco di Sez. 5, n. 14892/2016, Stalla, Rv. 640639-01, che ha ritenuto operante l'esimente della forza maggiore, con riferimento ad una fattispecie in cui era intervenuta la sospensione, da parte dell'Autorità amministrativa, della pratica per la concessione edilizia, in attesa della definizione di un contenzioso con altri soggetti.

A porre ordine alla materia, ha, da ultimo, provveduto **Sez. U, n. 08094/2020, L. Napolitano, Rv. 657535-01**, ove si è affermato che il beneficio di cui all'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, nella formulazione vigente *ratione temporis*, si applica anche qualora l'edificazione non sia realizzata nel termine di legge, purché tale esito derivi non da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile all'acquirente, tempestivamente attivatosi, ma da una causa esterna, sopravvenuta, imprevedibile ed inevitabile, tale da configurare la forza maggiore ovvero il *factum principis*, rendendo inesigibile, secondo una regola generale immanente nell'ordinamento, il comportamento richiesto dalla norma nel termine da essa previsto (in applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la decisione del giudice di merito che aveva ritenuto legittima la revoca del beneficio in un'ipotesi di mancata edificazione causata dalla mancata

adozione, ad opera del Comune, dei provvedimenti conseguenti alla convenzione di lottizzazione).

6.8. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia.

L'art. 44 del d.l. 15 marzo 1965, n. 124, recante interventi per la ripresa dell'economia nazionale, conv., con modif., in l. 13 maggio 1965, n. 431 (poi abrogato dall'art. 1 del d.lgs. 13 dicembre 2010, n. 212), ha introdotto un'aliquota fissa agevolata per la registrazione dei trasferimenti a titolo oneroso di aree destinate alle costruzioni edilizie di carattere civile o anche industriale, ma ha previsto un termine entro il quale le opere dovevano essere effettuate.

L'art. 1 del d.l. 11 dicembre 1967, n. 1150, conv., con modif., in l. 7 febbraio 1968, n. 26, ha disposto, con riferimento all'agevolazione in questione, che la costruzione degli edifici sulle aree acquistate con i benefici sopradescritti dovesse essere ultimata entro il 31 dicembre 1973, a pena di decadenza dalle agevolazioni concesse.

L'art. 6 dello stesso d.l. n. 1150 del 1967, conv., con modif., in l. n. 26 del 1968, ha, inoltre, stabilito, sempre con riguardo alla medesima agevolazione, che i contribuenti ammessi alla fruizione della stessa, in via provvisoria, dovevano presentare all'Ufficio presso il quale l'atto era stato registrato, entro un anno dall'ultimazione dei lavori, una denuncia corredata da documentazione attestante l'adempimento degli obblighi previsti per ottenere la conferma dell'agevolazione medesima, aggiungendo che tale denuncia doveva essere presentata anche se le opere non erano ultimate e che, in quest'ultima ipotesi, l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero dei tributi nella misura ordinaria si sarebbe prescritta con il decorso di tre anni dalla data di presentazione della denuncia.

La Corte di legittimità si è pronunciata proprio sul computo di tale termine. In particolare, Sez. 5, n. 03543/2018, De Masi, Rv. 647271-01, ha ritenuto applicabile anche alle agevolazioni previste dall'art. 44 del d.l. n. 124 del 1965, conv. in l. n. 431 del 1965, il regime di proroga previsto dall'art. 1 del d.l. 22 dicembre 1981, n. 790, conv., con modif., in l. 23 febbraio 1982, n. 47 – norma che, malgrado l'intitolazione del provvedimento che la contiene, è stata ritenuta operante nell'intero territorio nazionale – sicché il termine perentorio annuale per la presentazione della denuncia, dalla quale risulti l'adempimento degli obblighi richiesti per la conferma delle agevolazioni fruite in via provvisoria in sede di registrazione dell'atto di trasferimento immobiliare, non decorre dalla data di ultimazione dei lavori, come previsto dall'art. 6 del d.l. n. 1150 del 1967, conv., con modif., in l. n. 26 del 1968, bensì dal 31 dicembre 1985, ovvero dalla scadenza del detto regime di proroga, con

la conseguenza che soltanto dal 31 dicembre 1986 inizia a decorrere il termine triennale entro il quale l'Ufficio può disconoscere il diritto del contribuente al beneficio.

6.9. Agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina e altre provvidenze nel settore agricolo.

L'art. 1 della l. 6 agosto 1954, n. 604, recante modificazioni alle norme relative alle agevolazioni tributarie in favore della piccola proprietà contadina, ha introdotto l'esenzione dell'imposta di bollo, oltre alla riduzione dell'imposta di registro e di quella ipotecaria, per determinati atti – quali la compravendita, la permuta, la concessione di enfiteusi, ed altri – posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, quando ricorrono i requisiti e le condizioni, stabiliti dal successivo art. 2, con la precisazione che le menzionate agevolazioni operano anche per gli acquisti a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo, quando vengano effettuati contestualmente ad uno degli atti sopra indicati, per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia.

In forza dell'art. 3 della l. n. 604 cit., il riconoscimento dell'agevolazione presuppone che l'acquirente produca, unitamente all'atto presentato alla registrazione, un certificato del competente ispettorato provinciale agrario, attestante la sussistenza dei richiamati requisiti dell'agevolazione (tra i quali, il requisito soggettivo di coltivatore diretto).

Qualora il richiedente non sia in grado di produrre tale certificato, l'art. 4 della detta legge ammette la possibilità di produzione di un'attestazione provvisoria del medesimo ispettorato, concernente la pendenza degli accertamenti per il rilascio del certificato definitivo. In tal caso l'interessato deve, entro tre anni dalla registrazione, presentare all'Ufficio del registro il certificato definitivo, attestante che i requisiti prescritti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto. In difetto sono dovute le normali imposte, fatto salvo – in assenza tanto del certificato provvisorio quanto di quello definitivo – il diritto del contribuente di chiedere il rimborso nel termine triennale di prescrizione, previa allegazione del certificato mancante.

Occorre peraltro considerare che, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 604 del 1954, decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a norma della presente legge, alieni volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessi dal coltivarlo direttamente. Decade, altresì, dalle agevolazioni tributarie relative all'acquisto di case, sopra richiamato, l'acquirente che, prima che siano trascorsi cinque anni

dall'acquisto, alieni volontariamente la casa o la conceda in locazione o la adibisca ad uso diverso da quello indicato.

Ovviamente, in tutte queste ipotesi, l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta decaduti sono tenuti al pagamento dei tributi ordinari.

Si deve subito precisare che l'art. 2, comma 4-*bis* del d.l. n. 194 del 2009, conv. con modif. in l. n. 25 del 2005, ha stabilito che «Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. Le agevolazioni previste dal periodo precedente si applicano altresì agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, da loro abitualmente coltivati».

L'interpretazione letterale della norma induce ad escludere che l'obbligo del deposito del certificato dell'ispettorato, sopra richiamato, sia venuto meno anche per gli atti stipulati prima del 27/02/2010, data di entrata in vigore della legge di conversione della l. n. 25 del 2005, sopra richiamata, e tale è stato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Sez. 5, n. 21842/2016, Zoso, Rv. 641575-01).

Di recente **Sez. 6-5, n. 21291/2020, Luciotti, Rv. 659092-01**, ha ribadito che l'obbligo di deposito del certificato dell'ispettorato provinciale agrario, attestante la sussistenza dei presupposti per usufruire dei benefici per la piccola proprietà contadina è venuto meno solo per gli atti stipulati successivamente all'entrata in vigore del comma 4-*bis* dell'art. 2 del d.l. n. 194 del 2009, introdotto con la legge di conversione, che non ha portata retroattiva, come si desume dal chiaro tenore letterale.

Proprio, in riferimento a tale nuova disposizione, **Sez. 5, n. 15157/2020, Paolitto, Rv. 658342-01**, ha precisato che nel novero degli "atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti" va incluso anche il trasferimento di beni conseguente a cessione di azienda, data la natura non tassativa e la *ratio* dell'art. 2, comma 4-*bis*, del d.l. n. 194 del 2009, conv. con modif. in l. n. 25 del 2010.

Per quanto riguarda, invece, le fattispecie ancora disciplinate dalla l. n. 604 del 1954, è opportuno richiamare Sez. 6-5, n. 24655/2018, Conti,

Rv. 651104-02, che ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale – sollevata con riferimento all'art. 3 Cost., per ingiustificata disparità di trattamento – della disciplina che riconosce, nell'ipotesi di permuta, a differenza di quanto avviene per la vendita, l'agevolazione di cui alla l. n. 604 del 1954 solo ove, per entrambi i permutanti, l'atto sia posto in essere esclusivamente per la finalità cui il beneficio si correla. La S.C. ha, in particolare, rilevato che il coltivatore diretto, che acquista un cespite destinato all'incremento della proprietà contadina, non si trova nelle medesime condizioni del coltivatore diretto, che è parte di un contratto di permuta nel quale uno dei cespiti immobiliari oggetto del trasferimento non persegua la finalità dell'arrotondamento della piccola proprietà contadina, sicché, stante la diversità tra le due fattispecie, l'estensione del beneficio rientra nella discrezionalità del legislatore, censurabile solo nei casi di palese arbitrarietà o irrazionalità, nella specie ritenuta insussistente.

Nella stessa ottica, assume rilievo Sez. 6-5, n. 30817/2019, Delli Priscoli, Rv. 656099-01, ove la S.C. ha precisato che l'elenco degli atti per i quali operano i benefici fiscali per la piccola proprietà contadina, previsto dall'art. 1 della l. n. 604 del 1954, non ha carattere tassativo – come si desume anche dalla *ratio legis*, ravvisabile nell'intento del legislatore di favorire gli atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina – ed è, quindi, compito dell'interprete sopperire all'incompletezza dell'elenco. Ne deriva che, in via di interpretazione costituzionalmente orientata, deve ritenersi applicabile l'agevolazione fiscale in esame all'acquisto per usucapione, giudizialmente accertata (nella specie, ai sensi dell'art. 1159-*bis* c.c.), di un fondo rustico (nello stesso senso, con riferimento alla medesima fattispecie, v. già Sez. 5, n. 12609/2008, Magno, Rv. 603205-01).

Sez. 5, n. 29293/2018, De Masi, Rv. 651546-01, ha poi chiarito che il contribuente può avvalersi della facoltà di chiedere l'applicazione provvisoria dei benefici contemplati dalla l. n. 604 del 1954 al momento della registrazione dell'atto, presentando l'attestazione di cui all'art. 4, comma 1, della detta legge, ma deve, nel previsto termine di decadenza di tre anni, produrre il certificato definitivo, attestante il possesso dei requisiti prescritti, verificandosi, nel caso in cui non effettui tale produzione nel termine indicato, una condizione risolutiva dei benefici anticipatamente ottenuti, integrata la quale il Fisco può richiedere il pagamento delle imposte nella misura ordinaria. D'altronde, come rilevato da Sez. 6-5, n. 24655/2018, Conti, Rv. 651104-01, ai fini dell'imposta di registro, la sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione con il trattamento agevolato (previsto dalla l. n. 604 del 1954), richiesto dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare

un'altra agevolazione, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione, senza la possibilità di alcuna reviviscenza, sicché la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude la possibilità di invocare altri benefici sulla base di diversi presupposti normativi o di fatto.

Come precisato da Sez. 5, n. 26454/2018, De Masi, Rv. 650752-01, il certificato definitivo è necessario per la dimostrazione dei presupposti richiesti dalla l. n. 604 del 1954 al momento della registrazione dell'atto, fermo restando il potere del giudice di valutarne l'idoneità probatoria rispetto ai requisiti previsti da tale legge.

Sez. 6-5, n. 17642/2018, La Torre, Rv. 649638-01, ha anche affermato che l'onere del contribuente di presentare il predetto certificato definitivo entro il termine di tre anni dalla registrazione dell'atto non può ritenersi assolto, mediante la sua produzione in giudizio dopo il decorso di tale termine, perché detto termine è previsto a pena di decadenza e le norme agevolative in materia fiscale sono di stretta interpretazione.

In ordine agli effetti della mancata tempestiva produzione del certificato definitivo, Sez. 5, n. 02941/2018, Stalla, Rv. 646931-01, ha ribadito che il contribuente perde il diritto al beneficio, ferma la possibilità di dimostrare di essersi attivato per conseguire la documentazione in tempo utile e che il superamento del predetto termine sia stato determinato dall'inerzia degli Uffici competenti (e non alla propria negligenza nel richiedere o sollecitare il rilascio del certificato).

Quest'ultima pronuncia è conforme ad un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, secondo il quale il contribuente che non adempia l'obbligo di produrre all'Ufficio il detto certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale di tre anni dalla registrazione dell'atto, non perde il diritto ai benefici, qualora provi che si è adoperato con adeguata diligenza allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile, richiedendola tempestivamente, e che il superamento del predetto termine è stato causato dagli uffici competenti, per avere gli stessi indebitamente ritardato il rilascio della documentazione (Sez. 5, n. 10406/2011, Bognanni, Rv. 617941-01).

Come evidenziato in motivazione da Sez. 5, n. 02941/2018, Stalla, Rv. 646931-01, tale orientamento non contrasta con quello, più volte espresso dalla S.C., secondo il quale, ove l'organo competente non abbia rilasciato il prescritto parere favorevole e, quindi, non venga tempestivamente prodotto il certificato di cui all'art. 4 della l. n. 604 del 1954, non può essere dichiarata la decadenza dal beneficio, quando il contribuente faccia valere, con libertà di prova, la sussistenza del presupposto per l'agevolazione richiesta (v., tra le altre, Sez. 5, n. 08326/2014, Botta, Rv. 630171-01), perché l'accertamento della qualità di

coltivatore diretto, come la dimostrazione di tutti gli altri requisiti richiesti per l'ottenimento dell'agevolazione, ben può essere compiuto autonomamente dal giudice tributario, sulla base delle prove a tal fine offerte dal contribuente, ma ciò unicamente qualora il certificato prescritto dalla legge non venga rilasciato in tempo utile, a causa della comprovata inerzia della P.A., e non per il ritardo o la negligenza del contribuente nel richiederne o sollecitarne il rilascio. In altre parole, il contribuente deve prima provare che la mancata tempestiva produzione del certificato definitivo non è lui addebitabile e poi è ammesso a provare la sussistenza dei requisiti previsti per ottenere il beneficio in questione.

Con riferimento alle ipotesi di decadenza previste dall'art. 7 della l. n. 604 del 1954, Sez. 5, n. 03199/2018, Stalla, Rv. 646937-01, ha affermato che la decadenza dal beneficio fiscale opera nel caso di acquisto della piccola proprietà contadina, se, nei cinque anni successivi, il fondo non viene coltivato, anche qualora ciò dipenda dall'esecuzione di opere prodromiche e funzionali all'esercizio dell'agricoltura, che non siano riconducibili a quelle indicate dall'art. 3 della l. 1° febbraio 1956, n. 53 (che individua gli atti inerenti alla formazione della piccola proprietà contadina), perché si tratta di opere che rispondono a scelte imprenditoriali e organizzative dell'acquirente e che, dunque, non possono ritenersi non imputabili allo stesso.

Anche **Sez. 5, n. 02156/2020, Vecchio, Rv. 656957-01**, ha affrontato la questione della decadenza, rilevando che, qualora l'avente diritto alle agevolazioni fiscali in favore della piccola proprietà contadina ceda le quote della società di capitali divenuta intestataria dei terreni prima della scadenza del termine quinquennale di cui all'art. 7 della l. n. 604 del 1954, la conseguente cessazione della coltivazione diretta da parte dei venditori integra la condizione di fatto - alternativamente prevista rispetto all'alienazione del fondo - cui la legge connette l'effetto giuridico della decadenza dalle agevolazioni, comportando l'obbligo di pagamento dei tributi ordinari dovuti per l'acquisto dei terreni. La cessione volontaria della proprietà dei terreni, da cui dipenda la cessazione dell'attività di coltivazione diretta del fondo, infatti, non integra uno dei fatti sopravvenuti non riconducibili, sotto il profilo soggettivo, all'acquirente né all'impossibilità della coltivazione per causa non riconducibile all'acquirente, che consentono la conservazione del beneficio.

In argomento, non si può trascurare Sez. 5, n. 15863/2018, Zoso, Rv. 649262-01, che ha esaminato una particolare fattispecie, in cui il contribuente, al momento dell'acquisto del terreno, ha chiesto di fruire del regime previsto per l'imprenditore agricolo dall'art. 1, nota 1, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, e poi ha presentato istanza di rimborso della maggior imposta versata, sostenendo di avere diritto all'agevolazione

prevista dalla l. n. 604 del 1954, impugnando il silenzio-rifiuto serbato dall'Agenzia delle entrate.

La S.C. ha ritenuto opportuno richiamare l'orientamento già espresso in altre decisioni, secondo il quale non sono presenti nell'ordinamento principi generali immanenti al sistema, in virtù dei quali un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione deve ritenersi irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, alla luce dell'art. 77 del d.P.R. n. 131 del 1986, dedurre il principio contrario secondo il quale, sia pure con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione. Secondo la Corte di cassazione, la normativa speciale in materia di agevolazioni per l'edilizia popolare, in particolare, non contiene una norma che preveda la decadenza dal trattamento agevolato, qualora questo non venga richiesto all'atto della registrazione, aggiungendo che, quando l'accesso all'agevolazione è subordinato a particolari formalità, da eseguirsi a pena di decadenza, ciò è espressamente stabilito, come si ricava proprio dall'art. 5 della l. n. 604 del 1954, recante la disciplina delle agevolazioni alla proprietà contadina (Sez. 5, n. 14122/2010, Magno, Rv. 613854-01), con la conseguenza che, nel caso di specie, mancando la tempestiva richiesta di fruire dell'agevolazione di cui alla l. n. 604 del 1954 ed essendo prevista la formulazione della richiesta nell'atto da sottoporre a registrazione, poiché in quell'occasione il contribuente ha chiesto di beneficiare di una diversa disciplina, connessa alla qualifica di imprenditore agricolo, è stata ritenuta preclusa la concessione della ridetta agevolazione.

In tema di agevolazioni in favore delle aziende agricole montane, deve prima di tutto richiamarsi il disposto dell'art. 5-*bis* della l. 31 gennaio 1994, n. 97, ove è stabilito che *«Nei territori delle comunità montane, il trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli a titolo principale che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento è esente da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere …»*. La norma precisa anche che i terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituiti in compendio unico ed entro i limiti della superficie minima indivisibile, determinata dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, sono considerati unità indivisibili per quindici anni dal momento dell'acquisto e per questi anni non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi, stabilendo che, in caso di violazione, sono dovute, oltre alle imposte non pagate e agli interessi, maggiori imposte pari al 50% delle imposte dovute.

In proposito, Sez. 5, n. 24342/2019, Billi, Rv. 655486-01, ha precisato che, ai fini del riconoscimento di tali agevolazioni, il requisito oggettivo dell'estensione minima del compendio unico può essere

integrato con formazione progressiva, stante il dato letterale e la *ratio* ispiratrice della normativa, volta a favorire l'accorpamento fondiario.

In questa sede, si devono menzionare anche i benefici previsti dall'art. 9 del d.P.R. n. 601 del 1973 per i territori montani.

Particolare rilievo assume l'agevolazione prevista dal comma 2 dell'articolo appena menzionato, ove è stabilito che nei territori montani, individuati ai sensi del precedente comma 1, i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali.

Sez. 5, n. 02168/2020, Vecchio, Rv. 656789-01, ha, in proposito, affermato che l'agevolazione tributaria prevista dalla norma appena richiamata si applica anche nel caso di acquisto della proprietà per usucapione ordinaria dei fondi rustici ricompresi nei territori montani, qualora l'acquisto realizzi il risultato di arrotondamento o di accorpamento di proprietà direttocoltivatrici, singole o associate.

Com'è noto, inoltre, la l. 27 dicembre 1977, n. 984, ha operato un coordinamento degli interventi pubblici nei settori della zootecnia, della produzione ortoflorofrutticola, della forestazione, dell'irrigazione, delle grandi colture mediterranee, della vitivinicoltura e della utilizzazione e valorizzazione dei terreni collinari e montani.

Tra le diverse misure agevolatrici, l'art. 7, comma 4, lett. b), l. cit. ha ammesso le cooperative e le società forestali al beneficio del pagamento delle imposte di registro ed ipotecarie in misura fissa per gli atti di acquisto in proprietà di fondi rustici idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali.

Proprio con riferimento a tale beneficio, **Sez. 5, n. 12777/2020, Paolitto, Rv. 658040-01**, ha stabilito che il presupposto per usufruire della tassazione agevolata prevista dall'art. 7, comma 4, lett. b), l. n. 984 del 1977 è la mera idoneità dei fondi rustici acquistati – la cui nozione è da intendersi equivalente a quella di terreni agricoli e relative pertinenze – ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito, attraverso il miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali, senza che sia richiesta l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione *ex* art. 10 l. cit. Da ciò consegue che, alla stregua di un'interpretazione volta alla massima espansione del contenuto normativo, il fabbricato insistente sul terreno agricolo, avente natura pertinenziale, deve includersi nell'ambito di applicazione dell'agevolazione, siccome riconducibile alla nozione di azienda e, pertanto, essendo funzionale al miglioramento quantitativo e qualitativo delle culture forestali.

Deve, infine, menzionarsi il d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, che ha disciplinato la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP), prevedendo alcuni benefici fiscali.

In particolare, l'art. 1, comma 4, del d.lgs. cit. ha stabilito che all'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto, con la precisazione che la perdita della qualità di imprenditore agricolo professionale, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in tale qualità, determina la decadenza dalle agevolazioni medesime,

In argomento, **Sez. 5, n. 11320/2020, Paolitto, Rv. 657886-01**, ha precisato che le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta, riconosciute in favore dell'imprenditore agricolo professionale persona fisica, sono soggette alla specifica causa di decadenza di cui all'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 99 del 2004, appena richiamata, non potendosi alle stesse estendere la disciplina di cui agli artt. 2, n. 1, e 7, l. n. 604 del 1954, in tema di formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina, con riferimento ai requisiti soggettivi ed alle cause di decadenza previsti in relazione alla qualifica di coltivatore diretto.

Inoltre, **Sez. 5, n. 08430/2020, Pepe, Rv. 657621-01**, ha stabilito che le agevolazioni tributarie previste dal d.lgs n. 99 del 2004 in favore dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) si estendono alle società agricole a condizione che, oltre a qualificarsi come tali e ad avere ad oggetto esclusivo l'esercizio delle attività di cui all'art. 2935 c.c., almeno uno dei soci nel caso di società di persone, almeno un amministratore nel caso di società di capitali, e almeno un amministratore che sia anche socio nel caso di cooperative, possiedano detta qualifica di IAP. Conseguentemente, la limitazione dell'art. 1, comma 3-*bis* del decreto cit., secondo cui la qualificazione di IAP può essere apportata dall'amministratore ad una sola società, essendo volta a contrastare il fenomeno abusivo del cd. IAP "itinerante" (ove un soggetto IAP assume il ruolo di amministratore di più società), si applica solo alle società di capitali e non anche alle società di persone, rispetto alle quali la responsabilità solidale ed illimitata per le obbligazioni sociali gravante sul socio IAP è idonea ad arginare tale abuso.

6.10. L'esenzione dalle tasse automobilistiche per determinate categorie di veicoli.

L'art. 63 della l. 21 novembre 2000, n. 342, recante misure in materia fiscale, ha esentato dal pagamento delle tasse automobilistiche i veicoli ed

i motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, per i quali siano decorsi trenta anni dalla loro costruzione. È tuttavia previsto il pagamento di una tassa di circolazione forfettaria annua, prevista per il caso in cui tali mezzi siano messi in circolazione.

Il medesimo articolo, nel testo previgente, aveva esteso la stessa esenzione agli autoveicoli e ai motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico, per i quali il termine era stato però ridotto a venti anni, aggiungendo, che le caratteristiche di questi ultimi mezzi, espressamente indicate nella disposizione richiamata, dovessero essere individuate, con propria determinazione, dall'ASI (Automobilclub Storico Italiano) e, per i motoveicoli, anche dalla FMI (Federazione Motociclistica Italiana).

Lo stesso articolo nell'attuale formulazione (risultante dalle modifiche apportate prima dall'art. 1, comma 666, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, e poi dall'art. 1, comma 1048, della l. 30 dicembre 2018, n. 145) prevede ora che gli autoveicoli e i motoveicoli di interesse storico e collezionistico con anzianità di immatricolazione compresa tra i venti e i ventinove anni abbiano solo una riduzione del 50% della tassa automobilistica, ma devono essere muniti del certificato di rilevanza storica di cui all'art. 4 del d.m. infrastrutture e trasporti 17 dicembre 2009 e recare il riconoscimento di storicità sulla carta di circolazione.

Con riferimento alla disciplina previgente, Sez. 5, n. 19421/2018, Mondini, Rv. 649722-01, ha affermato che l'esenzione dal pagamento della tassa automobilistica, originariamente prevista dall'art. 63 della l. n. 342 del 2000 per i veicoli di particolare interesse storico e collezionistico, dipende dall'accertamento, avente carattere costitutivo, dell'ASI (Automobilclub Storico Italiano), il quale è limitato ad un elenco analitico di modelli e di marche ed ha portata generale e astratta, riferita, cioè, a categorie complessive di veicoli, ritenendo conseguentemente che è illegittimo l'avviso di accertamento per il pagamento della tassa, se il veicolo rientra nel detto elenco e l'Ufficio non contesta la corrispondenza delle caratteristiche dello stesso ad una delle relative categorie.

La pronuncia si pone nella stessa linea di alcuni precedenti, che hanno attribuito lo stesso valore all'elenco formato dall'ASI (così Sez. 6-5, n. 00319/2014, Caracciolo, Rv. 629100-01 e Sez. 6-5, n. 03837/2013, Caracciolo, Rv. 625764-01).

Successivamente, Sez. 6-5, n. 26394/2019, Castorina, Rv. 655618-01, ha ribadito che l'esenzione in favore dei veicoli di particolare interesse storico e collezionistico, prevista dall'art. 63, comma 2, della l. n. 342 del 2000 (sempre nel testo previgente), dipende dall'accertamento costitutivo, demandato all'ASI, in ordine alla presenza di tali caratteristiche – il quale non ha effetto *ad rem* ma ha portata generale e astratta, riferendosi alle categorie complessive dei veicoli, che devono corrispondere a quelle

indicate nell'elenco predisposto dalla stessa ASI – precisando che non è necessaria l'iscrizione dei medesimi veicoli nel registro da quest'ultima tenuto ai sensi dell'art. 60 del d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza di merito che aveva escluso l'esenzione, in ragione della mancata iscrizione del veicolo nel menzionato registro, in applicazione dell'art. 7, comma 2, della l.r. Emilia Romagna 21 dicembre 2010, n. 15, dichiarato incostituzionale in pendenza di giudizio, proprio perché aveva attribuito rilevanza ai fini fiscali a detta iscrizione).

6.11. Le agevolazioni fiscali per l'industria nel Mezzogiorno.

Com'è noto, il d.P.R. 6 marzo 1978, n. 218 (Testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno), ha introdotto alcune agevolazioni fiscali, limitate nel tempo, finalizzate a favorire l'industrializzazione di alcuni territori.

In particolare, l'art. 101 del decreto ha previsto, per gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati, «impiantati», e per le costruzioni ad essi annesse, l'esenzione decennale dall'imposta locale sui redditi (all'epoca ILOR) sui relativi redditi industriali. Per gli stabilimenti già esistenti nei detti territori, ampliati, trasformati, riattivati, ricostruiti o rammodernati, lo stesso art. ha ugualmente accordato, per dieci anni, l'esenzione dall'ILOR, ma solo con riferimento al reddito derivante dall'ampliamento, dalla trasformazione, dalla riattivazione, dalla ricostruzione o dal rammodernamento.

Il successivo art. 105 del d.P.R. cit. ha, inoltre, stabilito la riduzione decennale della metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (all'epoca IRPEG), nei confronti delle imprese che si costituissero in forma societaria nei territori sopra indicati, per la realizzazione di nuove iniziative produttive in tali territori. La stessa disposizione ha inoltre previsto la riduzione della Tariffa al 0,50 per l'imposta di registro relativa alle fusioni di società ai sensi dell'art. 7, comma 1, della l. 16 dicembre 1977, n. 904, ove tali fusioni riguardassero società aventi sede nei territori sopra indicati, e ivi operanti, e la medesima riduzione per i conferimenti di imprese o società, aventi sede nei medesimi territori, ed ivi operanti.

L'art. 1, comma 2, della l. 31 ottobre 1978, n. 707, ha poi precisato che le disposizioni agevolative sopra richiamate, come quelle previste dall'art. 102 del d.P.R. cit. devono essere interpretate nel senso che non si applicano alle cliniche e alle case di cura.

Con riferimento all'agevolazione di cui all'art. 101 del d.P.R. n. 218 del 1987, Sez. 5, n. 33462/2018, D'Orazio, Rv. 652123-01, ha chiarito che il requisito del radicamento territoriale dell'impresa, necessario per beneficiare dell'esenzione decennale dall'ILOR, deve essere individuato in elementi che non coincidono necessariamente con la presenza di

costruzioni ed impianti stabilmente infissi al suolo, non dipendendo la stabilità dell'insediamento produttivo dalle caratteristiche «fisiche» della struttura imprenditoriale, ma dal suo collegamento organizzativo e funzionale con un determinato territorio.

In motivazione, la Corte di legittimità ha specificato, con particolare riferimento alle imprese edili, che queste ultime possono beneficiare di tale agevolazione tributaria anche se i manufatti sono provvisori ed amovibili, ove esista un rapporto durevole tra l'attività esercitata e l'ambito geografico nel quale essa viene ad incidere, con conseguente stabilità dell'impiego di personale, dovendosi individuare la *ratio* dell'esenzione nella finalità di promozione degli insediamenti produttivi, che migliorino i livelli di occupazione in determinati ambiti geografici (in senso conforme, sempre con riferimento alle imprese edili, Sez. 5, n. 08239/2004, Botta, Rv. 572464-01).

In ordine ai requisiti richiesti dall'art. 105 del d.P.R. n. 218 del 1978 per il riconoscimento dell'esenzione decennale dall'IRPEG, Sez. 5, n. 21863/2018, Venegoni, Rv. 650332-01, ha invece affermato che gli stessi sono costituiti dall'incremento occupazionale e dal miglioramento delle condizioni economiche in tali territori, mediante la realizzazione di una nuova iniziativa produttiva in forma societaria, rientrando pertanto in tale categoria ogni nuova attività di impresa, idonea a creare posti di lavoro ed opportunità di sviluppo economico. Pertanto, come precisato da Sez. 5, n. 17624/2018, Dell'Orfano, Rv. 649821-01, in caso di trasformazione di un'impresa preesistente, il requisito della novità dell'iniziativa produttiva, necessario per beneficiare dell'esenzione decennale, prevista dall'art. 105 del d.P.R. n. 218 del 1978, sussiste solo se il cambiamento incide sui livelli produttivi ed occupazionali, determinando risultati analoghi a quelli che si correlano all'inizio di un'attività di impresa del tutto nuova.

Occorre infine considerare Sez. 5, n. 17631/2018, Terrusi, Rv. 649709-01, la quale ha evidenziato che la mancata impugnazione del provvedimento di diniego del diritto all'esenzione ILOR e all'agevolazione IRPEG di cui agli artt. 101 e 105 del d.P.R. n. 218 del 1978, preclude al contribuente la possibilità di richiedere tali benefici nell'ambito del giudizio contro l'atto di recupero delle relative imposte.

6.12. La detassazione del reddito d'impresa (e da lavoro autonomo).

Con l'art. 4, comma 1, della l. 18 ottobre 2001, n. 383 (cd. Tremonti-*bis*) è stata introdotta la detassazione del 50% del reddito d'impresa (e da lavoro autonomo), reinvestito in beni strumentali nuovi successivamente al 30 giugno 2001 e per l'intero periodo d'imposta successivo, purché il reinvestimento sia eccedente rispetto alla media degli investimenti dei cinque periodi d'imposta precedenti (con facoltà di escludere dal calcolo

della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore). L'incentivo fiscale è revocato se l'imprenditore o il lavoratore autonomo cedono a terzi o destinano i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa o all'attività di lavoro autonomo entro il secondo periodo di imposta successivo all'acquisto, ovvero entro il quinto periodo di imposta successivo in caso di beni immobili (art. 4, comma 6, della l. cit.).

Sez. 5, n. 12902/2019, Saija, Rv. 653990-01, ha in proposito chiarito che tale agevolazione fiscale costituisce un beneficio «a fruizione automatica», per il godimento del quale non è richiesto alcun provvedimento abilitativo dell'Amministrazione, neanche tacito, con la conseguenza che, correlativamente, il verificarsi di una delle condizioni risolutive, previste dall'art. 4, comma 6, della l. n. 383 del 2001, determina l'automatica decadenza dal beneficio, senza necessità di una revoca espressa da parte dell'Ufficio.

La S.C. ha anche esaminato la questione relativa al rapporto tra il beneficio appena descritto e il condono tombale, disciplinato dall'art. 9 della l. n. 289 del 2002.

Come sopra evidenziato, ripercorrendo gli argomenti illustrati delle Sez. U (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01), la Corte di cassazione ha ribadito che il condono tombale ha incidenza sui debiti del contribuente, ma non opera sugli eventuali crediti di quest'ultimo. Tale forma di condono si traduce, infatti, in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che rende definitivo l'imponibile sulla base del quale viene calcolata l'imposta lorda, risultante dalla dichiarazione con la quale è formulata la richiesta di definizione automatica. Da ciò consegue che, una volta conclusa questa procedura, le agevolazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile non possono più essere oggetto di accertamento tributario, mentre le agevolazioni che hanno effetto diretto sull'imposta (quali i crediti di imposta, destinati ad operare come fattori di compensazione) non rientrano nell'ambito di applicazione del condono e restano soggetti all'eventuale contestazione da parte del Fisco (Sez. 5, n. 32257/2018, Cavallari, Rv. 652177-01).

In virtù di tale premessa, la Corte di legittimità, nella stessa pronuncia, ha rilevato che il perfezionamento della procedura di condono di cui all'art. 9 della l. n. 289 del 2002 preclude ogni accertamento tributario, che riguardi l'agevolazione disciplinata dall'art. 4 della l. n. 383 del 2001, sopra richiamata, perché quest'ultima, consentendo di escludere dall'imposizione alcune voci di reddito, incide sulla determinazione della base imponibile, alla stregua delle deduzioni, e rientra nell'ambito di applicazione del menzionato condono, che, come pure si evince dall'art. 9, comma 9, della l. n. 289 del 2002, ha l'effetto di rendere definitivo

l'imponibile, sulla cui base viene poi calcolata l'imposta lorda (Sez. 5, n. 32257/2018, Cavallari, Rv. 652177-02).

Occorre, comunque, evidenziare che la l. n. 383 del 2001, nell'introdurre nuove misure per il rilancio dell'economia, ha anche provveduto alla soppressione di alcune agevolazioni fiscali preesistenti, recando, in alcuni casi, una disciplina di transitoria e di dettaglio, su cui la Corte di cassazione ha avuto modo di pronunciarsi.

In particolare, nell'interpretare le disposizioni relative al beneficio in precedenza previsto dall'art. 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 466 (*dual income tax*), Sez. 5, n. 01744/2019, Giudicepietro, Rv. 652712-01, ha ritenuto che la disposizione dell'art. 5, comma l, lett. *b)*, della l. n. 383 del 2001, deve essere intesa nel senso che assumono rilevanza, ai fini della persistente fruizione degli effetti agevolativi previsti dal d.lgs. n. 466 del 1997, le operazioni di variazione in aumento del capitale eseguite fino alla data del 30 giugno 2001, in proporzione ai giorni che intercorrono tra la data del conferimento in denaro e quella di chiusura del periodo d'imposta in cui esso è effettuato e, per il periodo d'imposta successivo, per l'intero loro ammontare, mentre detto effetto non si produce, ai sensi dell'art. 3, comma 3, lett. *c)*, del medesimo d.lgs., fino alla concorrenza dei finanziamenti verso partecipate, ancorché effettuati successivamente al 30 giugno 2001, se non nell'ipotesi di rimborso di detti finanziamenti, ancorché intervenuto successivamente alla predetta data, nei limiti di tale rimborso ed in proporzione al periodo intercorrente tra la data del rimborso medesimo e quella di chiusura del periodo d'imposta in cui è stato effettuato e, per il periodo d'imposta successivo, per l'intero suo ammontare (salvo che intervengano nuove variazioni in aumento o in diminuzione dei crediti da finanziamento da valutare, nei sensi sopra indicati, al termine del periodo d'imposta considerato).

La soluzione adottata si pone peraltro in perfetta continuità con una precedente statuizione, che qualche anno prima ha enunciato lo stesso identico principio (Sez. 5, n. 21241/2017, Iannello, Rv. 645306-01).

Nell'ambito delle misure di detassazione del reddito d'impresa, assume rilievo anche l'agevolazione introdotta dall'art. 6, commi 13-19, della l. n. 388 del 2000, la quale, con disposizioni ora abrogate, ha stabilito che la quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata a investimenti ambientali non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito.

Proprio con riferimento a tale agevolazione, **Sez. 5, n. 29365/2020, Nicastro, Rv. 659988-01**, ha precisato che essa spetta alle imprese per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali che siano necessarie a prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente dall'esercizio dell'attività da loro svolta, essendo fondato sull'implicito presupposto

dell'inerenza del danno all'attività dell'impresa investitrice, e non anche per quelli causati da soggetti terzi. La Corte ha anche evidenziato che una diversa interpretazione si porrebbe in contrasto con l'intenzione legislativa e, inoltre, trasformerebbe l'agevolazione in aiuto di Stato, in contrasto con gli artt. 87 e 89 del Trattato CEE (e successivamente con gli artt. da 107 a 109 TFUE), in favore di quelle imprese il cui oggetto sociale sia quello di prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente, i cui investimenti siano strutturalmente diretti a tali fini.

Sempre in argomento, merita di essere considerato l'ambito operativo dell'agevolazione prevista dall'art. 1, comma 1, della l. 27 dicembre 1997, n. 449, con la quale è stato consentito di detrarre dall'imposta lorda una parte delle spese sostenute (fino a un certo importo) in un periodo di tempo determinato per il recupero del patrimonio edilizio.

La Corte di cassazione ha, in proposito, spiegato che, in caso di redditi d'impresa, l'agevolazione appena richiamata, da leggersi in combinato con l'art. 90 del d.P.R. n. 917 del 1986, si riferisce ai soli casi in cui il reddito immobiliare venga determinato secondo il criterio del reddito fondiario e dunque ai soli beni patrimoniali e non anche agli immobili strumentali o beni merce, giacché mentre per i primi i costi sostenuti non concorrono alla determinazione del reddito quali componenti negativi, ma costituiscono un onere che viene alleviato con la suddetta agevolazione, per i secondi il reddito (d'impresa) è il risultato di una somma algebrica tra le entrate e i costi sostenuti per conseguirle, i quali sono deducibili dall'imponibile, sicché l'estensione ad essi dell'agevolazione in questione si tradurrebbe in una duplicazione della deduzione e pertanto in un'indebita locupletazione, siccome non correlata ad un costo effettivamente rimasto a carico del contribuente. Tale principio opera anche quando il reddito in relazione al quale si invoca la deduzione sia quello personale del socio, ai sensi dell'art. 5 d.P.R. n. 917 del 1986, essendo esso il risultato di operazioni contabili operate a monte in capo alla società, ancorché la sua imputazione sia trasferita in capo ai singoli soci ai fini della tassazione diretta delle persone fisiche (v. da ultimo **Sez. 5, n. 24223/2020, Cataldi, Rv. 659486-01**, ove la S.C. ha cassato la decisione di merito che non avevano riconosciuto l'agevolazione con riguardo a un terreno agricolo, facente parte del patrimonio di una società semplice, sul presupposto che esso fosse funzionale al perseguimento dell'oggetto sociale della stessa, senza considerare né la natura del bene, né la sua destinazione all'attività di produzione o di scambio della società, che, nel caso di specie, non era imputata alla società, dato che lo utilizzava locandolo a terzi).

Il giudice di legittimità si è interessato anche dell'esenzione prevista dall'art. 8 l. 22 luglio 1966, n. 614, recante interventi straordinari a favore dei territori depressi dell'Italia settentrionale e centrale, con il quale è stato

stabilito che le nuove imprese artigiane e le nuove piccole e medie imprese industriali aventi per oggetto produzione di beni, che si costituiscono nelle zone depresse dell'Italia settentrionale e centrale, diverse dai territori indicati nell'art. 3 l. 10 agosto 1950, n. 646, e successive modificazioni e integrazioni, sono esenti, per dieci anni dalla data di inizio della loro attività – rilevabile con atto della competente Camera di commercio, industria e agricoltura – da ogni tributo sul reddito. Per le nuove imprese industriali l'esenzione è applicabile alle aziende, il cui investimento in impianti fissi non superi comunque due miliardi di lire. Tale esenzione si applica anche al maggiore reddito derivante dall'ampliamento delle aziende esistenti, il cui investimento globale in impianti fissi non superi il limite di valore appena indicato.

In particolare, **Sez. 5, n. 21827/2020, Venegoni, Rv. 659075-01**, ha evidenziato che l'esenzione decennale dalle imposte dirette sul reddito, prevista dall'articolo appena riportato in favore delle nuove imprese artigiane e delle nuove piccole e medie imprese industriali costituite nelle zone depresse dell'Italia settentrionale e centrale, non compete nel caso di ampliamento, trasformazione o ammodernamento di opifici già esistenti, ma solo nel caso in cui l'azienda presenti il requisito della "novità", consistente nell'apporto di elementi di sviluppo imprenditoriale nelle predette zone, e, pertanto, va negato in ipotesi di semplice trasferimento di attività in un nuovo stabilimento, preso in locazione, e non di creazione di una nuova attività industriale.

Finalizzata a tutt'altre finalità è la previsione del cd. "bonus aggregazioni", che si sostanzia in un incentivo fiscale a favore delle operazioni di aggregazione aziendale al fine di favorire la crescita dimensionale delle imprese italiane, così da poter risultare più competitive sul mercato globale e più solide in rapporto alla recessione economica. È stato introdotto per la prima volta con la legge finanziaria 2007 (art. 1, commi 242-249, della l. n. 296 del 2006) per gli anni 2007 e 2008 e poi riproposto con modifiche dall'art. 4 del d.l. 10 febbraio 2009, n. 5, conv. con modif. in l. 9 aprile 2009, n. 33, per l'anno 2009 (e di recente riproposto, seppur revisionato).

In argomento, **Sez. 5, n. 01232/2020, Condello, Rv. 656668-01**, ha evidenziato che, in caso di conferimento d'azienda, il "bonus aggregazioni" *ex* l. n. 296 del 2008, riguardante i beni strumentali, materiali e/o avviamento, e il regime sostitutivo di cui all'art. 1, comma 48, della l. n. 244 del 2007 non costituiscono regimi opzionali concorrenti, ma disciplinano fattispecie differenti, atteso che, nel primo caso, l'opzione in favore dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sui residui valori presenti in bilancio, riconosciuta al contribuente che abbia beneficiario dell'agevolazione, riguarda i disallineamenti derivanti dai maggiori valori

iscritti dal conferitario rispetto all'ultimo valore, fiscalmente riconosciuto, iscritto dal conferente, mentre nel secondo caso le differenze tra valori civili iscritti in bilancio e valori fiscali dei cespiti conferiti sono state originate presso il conferente, anche solo in parte, da deduzioni extracontabili risultanti dal quadro EC della dichiarazione dei redditi. Ne consegue che, mentre nel primo caso non vi è alcuna deduzione dal reddito imponibile da recuperare a tassazione, nel secondo trova applicazione, in via prioritaria, il regime dell'imposizione sostitutiva, prevalendo la disciplina prevista per il recupero di tali eccedenze extracontabili operate in esercizi precedenti e rimaste sottratte all'imposizione.

6.13. Imposte ipotecarie e catastali e aliquote agevolate per l'acquisto di beni strumentali.

Come emerso dall'esame di alcune delle disposizioni già illustrate, la disciplina delle imposte ipotecarie e catastali trova in numerosi testi di legge speciali previsioni agevolative.

Nel periodo in rassegna, la Corte di cassazione ha esaminato le previsioni contenute nell'art. 35, comma 10-*ter*, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal d.l. 25 giugno 2008 n. 112, conv., con modif., in l. 6 agosto 2008, n. 133.

In argomento, Sez. 5, n. 01802/2019, D'Oriano, Rv. 652323-01, ha affermato che, ai fini dell'applicazione delle aliquote ridotte previste dall'articolo sopra riportato, occorre non solo che il bene oggetto di cessione sia strumentale ed appartenga ad uno dei soggetti ivi indicati ma anche che detta cessione rientri nell'ambito di un'operazione di *leasing* finanziario. In motivazione, la S.C. ha evidenziato che la norma richiede chiaramente, ai fini dell'applicazione delle aliquote ridotte, l'esistenza di requisiti soggettivi e oggettivi, ed in particolare, sotto quest'ultimo profilo (secondo quanto si evince dall'inciso «*limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria*»), che la cessione abbia ad oggetto beni immobili strumentali nell'ambito di una operazione di *leasing* finanziario, inequivocamente riferita a tutti i soggetti indicati nella norma quali possibili fruitori dell'agevolazione.

Tale interpretazione, ha evidenziato la S.C., risulta coerente con la *ratio* della disposizione agevolativa, che è quella di assicurare una equiparazione fiscale tra le scelte aziendali di investimento – di acquisizione diretta dei beni strumentali in proprietà o tramite contratti di locazione finanziaria – evitando così che il ricorso allo strumento del *leasing* si presenti, nel complesso, maggiormente oneroso sul piano fiscale, dovendo scontare una doppia imposizione (al momento dell'acquisto del

bene da parte della società di *leasing* e al momento dell'eventuale riscatto del bene ad opera dell'utilizzatore).

In continuità con tale pronuncia, Sez. 5, n. 14187/2019, Billi, Rv. 654006-01, ha ribadito che la riduzione dell'aliquota prevista dall'art. 35, comma 10-*ter*, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, opera limitatamente all'acquisto e al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria e si fonda sull'unitarietà dell'operazione negoziale, consistente nell'acquisto di un immobile strumentale da concedere in *leasing* e nel successivo riscatto da parte dell'utilizzatore, ove i negozi collegati usufruiscono di una tassazione agevolata perché le imposte vengono ripartite tra i due momenti dell'unica operazione.

6.14. Le esenzioni riguardanti gli interessi delle obbligazioni pubbliche.

L'art. 31 del d.P.R. n. 601 del 1973 ha previsto l'esenzione dall'IRPEF, dall'IRPEG e dall'imposta locale sui redditi gli interessi, i premi e gli altri frutti dei titoli del debito pubblico, dei buoni postali di risparmio, delle cartelle di credito comunale e provinciale emesse dalla Cassa depositi e prestiti e delle altre obbligazioni e titoli similari emessi da Amministrazioni statali, anche con ordinamento autonomo, da Regioni, Provincie e Comuni e da Enti pubblici istituiti esclusivamente per l'adempimento di funzioni statali o per l'esercizio diretto di servizi pubblici in regime di monopolio.

In proposito, Sez. 5, n. 08514/2019, Giudicepietro, Rv. 653346-01, ha affermato che gli interessi legali previsti dall'art. 1 della l. 12 agosto 1993, n. 313 sui titoli di Stato al portatore sottratti, smarriti o distrutti, non sono equiparabili a quelli di cui all'art. 31 del d.P.R. n. 601 del 1973, scaturenti direttamente dagli investimenti in titoli di Stato, aventi natura diversa e ricollegati al verificarsi di presupposti differenti, né è possibile l'estensione, in favore dei primi, del regime di esenzione stabilito per questi ultimi, attesa la natura eccezionale del trattamento tributario agevolativo, insuscettibile di applicazione analogica, con conseguente, ordinario assoggettamento degli stessi al regime giuridico ordinario di tassazione dei redditi di capitale.

6.15. Le esenzioni per gli atti relativi allo scioglimento o alla cessazione degli effetti civili del matrimonio.

In virtù dell'art. 19 della l. 6 marzo 1987, n. 74, tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e ai procedimenti, anche esecutivi e cautelari, diretti ad ottenere la

corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della l. 1° dicembre 1970, n. 898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa.

Com'è noto, con sentenza n. 176/1992, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo menzionato, in relazione agli artt. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635, e 1 della Tariffa allegata allo stesso d.P.R., nella parte in cui non comprende, nell'esenzione dal tributo, anche le iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel giudizio di separazione. Con sentenza n. 154/1999, la stessa Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del medesimo articolo, nella parte in cui non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi.

In argomento, Sez. 1, n. 06522/2019, Caiazzo, Rv. 653629-02, ha di recente ribadito (conf. Sez. 5, n. 00860/2014, Sambito, Rv. 629247-01), che l'agevolazione di cui all'art. 19 della l. n. 74 del 1987, riguardante gli atti esecutivi degli accordi intervenuti tra i coniugi, sotto il controllo del giudice, per regolare i rapporti patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale (compresi quelli aventi ad oggetto il riconoscimento o il trasferimento della proprietà, mobiliare o immobiliare, all'uno o all'altro di essi, o in favore dei figli), spetta solo se i soggetti che li pongano in essere siano gli stessi coniugi che hanno concluso i suddetti accordi, e non anche terzi.

Come peraltro affermato da Sez. 5, n. 14157/2013, Bruschetta, Rv. 627108-01, l'agevolazione in questione opera con riferimento a tutti i provvedimenti «relativi» al procedimento di cessazione degli effetti civili del matrimonio, compresi quelli (nella specie, la divisione giudiziale con attribuzione della casa coniugale in proprietà esclusiva al contribuente) pronunciati fuori dallo stesso, purché rivolti a regolare rapporti economici insorti tra i coniugi a cagione della loro lite matrimoniale.

D'altronde, la Corte di cassazione ha più volte ribadito che l'art. 19 della l. n. 74 del 1987 deve essere interpretato nel senso che l'esenzione si estende a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio, in modo tale da garantire l'adempimento delle obbligazioni che i coniugi hanno assunto, per conferire un nuovo assetto ai loro interessi economici, anche con atti i cui effetti siano favorevoli ai figli (v., in tal senso, Sez. 5, n. 16348/2013, Sambito, Rv. 627198-01 e Sez. 5, n. 11458/2005, Meloncello, Rv. 581955-01: fattispecie in cui sono state effettuate cessioni ai figli di beni immobili di uno o di entrambi i coniugi, in attuazione degli accordi intercorsi in sede di separazione personale).

Da ultimo, Sez. 5, n. 07966/2019, Nonno, Rv. 653055-01, ha espressamente affermato che, non solo il trasferimento da un coniuge all'altro (Sez. 5, n. 8104/2017, Zoso, Rv. 643608-01 e Sez. 5, n. 13340/2016, Zoso, Rv. 640344-01), ma anche la vendita a terzi del bene, acquistato con le agevolazioni «prima casa», prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto, non comporta la revoca dai benefici fiscali, se tale vendita è stata effettuata in attuazione di accordi raggiunti in sede di separazione o di divorzio, attesa l'operatività dell'art. 19 della l. n. 74 del 1987, nel testo conseguente alla declaratoria d'incostituzionalità (Corte cost. n. 154/1999), la cui *ratio* è quella di favorire la complessa sistemazione dei rapporti patrimoniali in occasione della crisi coniugale, senza che derivino ripercussioni fiscali sfavorevoli.

6.16. Lo "scudo fiscale" al rimpatrio di denaro o di altre attività finanziarie.

Com'è noto, l'art. 12 d.l. 25 settembre 2001, n. 350, conv., con modif., in l. 23 novembre 2001, n. 409, ha previsto in favore dei soggetti fiscalmente residenti in Italia che rimpatrino, attraverso gli intermediari, denaro e altre attività finanziarie detenute fuori del territorio dello Stato senza l'osservanza delle disposizioni di legge vigenti, la possibilità di conseguire gli effetti indicati nel successivo articolo 14, con il versamento di una somma pari al 2,5% dei valori dichiarati, che non è deducibile, né compensabile, ai fini di alcuna imposta, tassa o contributo. Il successivo art. 14 ha, quindi, stabilito che *«1. Salvo quanto stabilito dal comma 7, il rimpatrio delle attività finanziarie effettuato ai sensi dell'articolo 12 e nel rispetto delle modalità di cui all'articolo 13: a) preclude nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento alla data di entrata in vigore del presente decreto, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio …omissis».*

In proposito, Sez. 5, n. 34577/2019, Cataldi, Rv. 656734-01, ha precisato che l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento tributario, previsto all'art. 14, comma 1, lett. a), d.l. n. 350 del 2001, ha natura di misura eccezionale di agevolazione per il contribuente, il quale ha, pertanto, l'onere di fornire la prova della ricorrenza dei presupposti. La S.C. ha, inoltre, spiegato che la limitazione normativa dell'inibizione dell'accertamento, riferita agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività rimpatriate, richiede la dimostrazione di una concreta correlazione oggettiva (quanto meno di compatibilità, se non di immediata derivazione, oltre che cronologica e quantitativa) tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati, nel senso che il reddito non dichiarato, oggetto di accertamento, deve essere

collegato alle somme o ai beni emersi a seguito dei rimpatrio, restando pertanto escluse dall'efficacia inibente dello "scudo" tutte quelle fattispecie in cui l'accertamento abbia ad oggetto componenti estranei rispetto alle attività "scudate" e con essi non compatibili.

6.17. Agevolazioni e dazi *antidumping*.

Con riferimento alle numerose agevolazioni previste in materia doganale, si deve senza dubbio menzionare Sez. 5, n. 30768/2019, Dinapoli, Rv. 655938-01, ove la S.C. ha ribadito un principio generale già enunciato (Sez. 5, n. 14020/2019, Saija, Rv. 654110-01), affermando, in tema di dazi *antidumping*, che la revoca di un'agevolazione determina l'assoggettamento *ex post* delle operazioni di importazione al regime ordinario, sicché è legittimo il recupero *a posteriori* del tributo, in quanto il venir meno di un'agevolazione, in deroga al regime ordinario di tassazione, costituisce rischio normale per l'operatore commerciale ai sensi dell'art. 2 del regolamento CE n. 268 del 2006 (nella specie, l'esenzione dal dazio *antidumping*, riferita all'importazione dalla Cina di chiusini in ghisa, era stata condizionata all'impegno, assunto dagli operatori economici firmatari, di praticare prezzi minimi all'esportazione, sicché la violazione di tale impegno aveva comportato la revoca dell'agevolazione con effetti *ex tunc*).

6.18. Riqualificazione energetica e detrazioni d'imposta.

Com'è noto, l'art. 1, commi 344-347, della già menzionata l. n. 296 del 2006, ha introdotto delle detrazioni di imposta riferite a spese sostenute per interventi di vario genere, funzionali ad una riqualificazione energetica degli ambienti, effettuati entro il 31 dicembre 2007.

In particolare, l'art. 1, comma 344, l. n. 296 cit. 344, ha previsto, per le spese relative ad interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti, eseguiti nel rispetto di determinati requisiti, una detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi rimasti a carico del contribuente, fino a un valore massimo della detrazione di € 100.000 euro, da ripartire in tre quote annuali di pari importo.

Proprio con riferimento a tale agevolazione, Sez. 5, n. 19815/2019, Guida, Rv. 654854-01, ha ritenuto che il beneficio fiscale sopra descritto, spetti anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa (incluse le società), che abbiano sostenuto spese per l'esecuzione di interventi di risparmio energetico su edifici concessi in locazione a terzi, trattandosi di agevolazione volta a incentivare il miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico a un generalizzato risparmio energetico, come si evince dalla formulazione letterale della suddetta disposizione normativa che, non

contemplando limitazioni di carattere soggettivo od oggettivo, prevede una generalizzata operatività della detrazione.

Per le stesse ragioni, Sez. 5, n. 29163/2019, Federici, Rv. 655908-01, ha affermato l'applicabilità del medesimo beneficio alle società cooperative, che abbiano sostenuto spese per l'esecuzione di interventi di risparmio energetico su edifici riassegnati ai soci.

7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali.

Occorre prima di tutto richiamare le pronunce relative alle misure di sostegno assunte in favore dei soggetti colpiti da diversi eventi sismici. Posto che le agevolazioni per le vittime di calamità naturali, se erogate ad imprese, possono costituire aiuti di Stato vietati dall'art. 87, § 1, TUE, vengono infine esaminate le decisioni che, con riferimento a tali tipologie di agevolazioni, hanno affrontato tale argomento.

7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia.

L'art. 9, comma 17, della l. 27 dicembre 2002, n. 289, ha introdotto, per i soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia, individuati ai sensi dell'articolo 3 dell'ord. 21 dicembre 1990 del Ministro per il coordinamento della protezione civile (destinatari dei provvedimenti agevolativi in materia di versamento delle somme dovute a titolo di tributi e contributi), la possibilità di definire in maniera automatica la loro posizione nei confronti dell'Erario relativa agli anni 1990-1992 versando, entro il 16 aprile 2003 (termine poi prorogato), l'intero ammontare dovuto per ciascun tributo a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale ed interessi, diminuito al 10%, con la precisazione che, ove gli importi da versare complessivamente eccedessero la somma di euro 5.000, l'esubero poteva essere versato in un massimo di otto rate semestrali con l'applicazione degli interessi legali a decorrere dal 17 aprile 2003 (termine poi prorogato).

L'art. 1, comma 665, della l. 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), ha poi espressamente previsto che, nel caso in cui i soggetti sopra indicati avessero già versato imposte per il triennio 1990-1992 d'importo superiore a quello previsto dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, potessero ottenere il rimborso di quanto pagato in eccesso – con esclusione di quelli che svolgevano attività d'impresa, per i quali l'applicazione dell'agevolazione era stata sospesa nelle more della verifica della compatibilità del beneficio con l'ordinamento dell'Unione europea – sempre che avessero presentato l'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. Il termine di due anni per la

presentazione della suddetta istanza è calcolato a decorrere dalla data di entrata in vigore della l. 28 febbraio 2008, n. 31, di conv. del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248, e cioè dal 1° marzo 2008 (così espressamente **Sez. 5, n. 29913/2020, Fracanzani, Rv. 660158-01**).

Infatti, come precisato da **Sez. 5, n. 05167/2020, Federici, Rv. 657339-01**, l'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014 costituisce una norma di interpretazione autentica, sicché i soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, i quali abbiano versato imposte per il triennio 1990-1992 per l'importo superiore al 10 per cento, previsto dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, hanno diritto al rimborso di quanto indebitamente versato, a condizione che abbiano presentato l'istanza di rimborso entro il termine di due anni decorrente dalla data di entrata in vigore della l. n. 31 del 2008 di conversione del d.l. n. 248 del 2007.

D'altronde, come spiegato da Sez. 6-5, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-01, ribadendo un orientamento oramai consolidato (cfr. Sez. 6-5, n. 09577/2012, Caracciolo, Rv. 622961-01), anche prima che venisse espressamente disciplinato il rimborso delle imposte versate dall'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, la definizione automatica della posizione fiscale poteva avvenire con due modalità: in favore di chi non aveva ancora pagato, mediante il versamento solo del 10% del dovuto, da effettuarsi entro il 16 marzo 2003; in favore di chi aveva già pagato, attraverso il rimborso del 90% di quanto versato al medesimo titolo. Ciò per effetto dell'intervento normativo, operato già dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, cui va riconosciuto il carattere di *ius superveniens* favorevole al contribuente, tale da rendere quanto già versato *ex post* non dovuto.

È poi intervenuto l'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b)*, del d.l. 20 giugno 2017, n. 91, inserito in sede di conversione dalla l. 3 agosto 2017, n. 123, il quale, oltre a specificare che il diritto al rimborso spetta anche ai titolari di redditi di lavoro dipendente (e ai titolari di redditi equiparati o assimilati a questi ultimi), ha introdotto limiti quantitativi allo stesso, aggiungendo che deve essere erogato, nei limiti della spesa autorizzata. In particolare, ha previsto che, qualora l'ammontare delle richieste avesse superato superare le complessive risorse stanziate, i rimborsi avrebbero dovuto essere effettuati applicando la riduzione percentuale del 50% sulle somme dovute e che, a seguito dell'esaurimento delle risorse stanziate, non si sarebbe dovuto più procedere all'effettuazione di ulteriori rimborsi.

Con specifico riferimento alle sopra descritte modifiche apportate all'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, Sez. 6-5, n. 06213/2018, Luciotti, Rv. 647496-01, ha precisato che, in mancanza di disposizioni transitorie, non incide sui giudizi in corso l'introduzione di limiti

quantitativi al procedimento di rimborso da parte della legge sopravvenuta (nella specie, l'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b*, del d.l. n. 91 del 2017), in quanto la stessa non influisce sul titolo del diritto alla ripetizione, che si forma nel relativo processo, ma esclusivamente sull'esecuzione del medesimo, delineandosi come un *posterius* rispetto al giudizio sulla spettanza o meno del rimborso.

Tale principio è stato confermato da **Sez. 6-5, n. 04570/2020, Luciotti, Rv. 657315-01**, ove la S.C. ha anche ritenuto che tale modifica, attesa la mancanza di disposizioni transitorie, opera con efficacia limitata ai procedimenti instaurati dopo la sua entrata in vigore, trattandosi di legge sopravvenuta che delinea un diverso procedimento amministrativo di rimborso.

Nessuna questione interpretativa ha, invece, posto la specificazione, inserita dall'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b)*, del d.l. n. 91 del 2017, relativa alla spettanza del rimborso anche in favore dei percettori di reddito da lavoro dipendente (o a questi ultimi assimilati o equiparati), considerato che la giurisprudenza era già da tempo concorde nell'affermare la legittimazione a fare richiesta di tale rimborso (e ad impugnare l'eventuale rifiuto) non solo in capo al soggetto che aveva effettuato il versamento (cd. sostituto d'imposta), ma anche a colui che aveva percepito le somme assoggettate a ritenuta (cd. sostituito d'imposta), essendo quest'ultimo il beneficiario diretto del provvedimento agevolativo (v. Sez. 5, n. 17472/2017, Iannello, Rv. 644905-01 e Sez. 6-5, n. 29039/2017, Carbone, Rv. 646972-01).

Ad ulteriore conferma di tale orientamento è intervenuta Sez. 6-5, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-02, la quale ha affermato che, per quanto riguarda le misure agevolative in esame – come poi confermato dall'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, nel testo novellato dall'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b)*, della l. n. 123 del 2017, di conv., con modificazioni, del d.l. n. 91 del 2017 – anche il percettore di reddito da lavoro dipendente può esercitare il diritto al rimborso delle somme indebitamente ritenute alla fonte e versate dal datore di lavoro, in virtù della regola generale enunciata dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, che legittima alla presentazione della relativa richiesta anche il cd. sostituito, quale effettivo beneficiario del provvedimento agevolativo.

Sez. 5, n. 05498/2020, D'Angiolella, Rv. 657366-01, ha invece ritenuto che la domanda di rimborso in questione possa essere proposta soltanto dal soggetto passivo in senso sostanziale, unico legittimato, e non anche dal sostituto d'imposta, come avallato dal legislatore con l. n. 123 del 2017, trattandosi di sanatoria volta a indennizzare i soggetti coinvolti in eventi calamitosi.

È opportuno sin da ora evidenziare che, come *infra* illustrato, l'agevolazione in esame non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, intesa in senso euro unitario, costituendo un aiuto di Stato illegittimo, e neppure opera in materia di IVA, perché si pone in contrasto con il principio di neutralità fiscale e non garantisce la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel territorio italiano (così, da ultimo, Sez. 5, n. 30927/2019, Nonno, Rv. 656022-01, ove è precisato che spetta al giudice di merito valutare se nella singola fattispecie ricorra l'ipotesi di aiuto individuale; v. anche Sez. 5, n. 19577/2018, Nonno, Rv. 650051-01 e Sez. 5, n. 02208/2019, Zoso, Rv. 652369-01, nonché Sez. 6-5, n. 17774/2019, Castorina, Rv. 654530-01, con attenzione ai liberi professionisti che svolgano un'attività economica regolamentata da norme nazionali e soggette a precise autorizzazioni, Sez. 6-5, n. 32184/2019, La Torre, Rv. 656474-01, con specifico riferimento all'attività del medico convenzionato con il SSN, e Sez. 5, n. 30373/2019, Perinu, Rv. 655934-01, con riguardo all'esercizio della professione notarile).

Si consideri che l'art. 138, comma 3, della l. 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria 2001), ha previsto – insieme al differimento dei termini per la regolarizzazione, anche rateale, dei versamenti tributari dovuti dai soggetti colpiti dal sisma in esame – anche un nuovo termine per il recupero dei tributi comunque non pagati, da effettuare mediante iscrizioni a ruolo, da rendere esecutivi entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla scadenza dell'ultima rata.

Sez. 5, n. 33116/2019, D'Aquino, Rv. 656374-01, ha così precisato che il nuovo termine (decadenziale) per l'esercizio dell'azione impositiva di cui al menzionato art. 138, comma 3, l. n. 388 del 2000 è riferito esclusivamente all'omesso adempimento dei pagamenti dovuti dai soggetti coinvolti nel sisma del 13 e 16 dicembre 1990, come sopra individuati, che abbiano richiesto la regolarizzazione della propria posizione contributiva relativa agli anni 1990, 1991 e 1992, mediante rateazione, senza prevedere una generalizzata proroga del termine per l'esercizio della potestà impositiva (nello stesso senso, v. già Sez. 6-5, n. 07274/2014, Caracciolo, Rv. 629947-01).

Nella stessa linea, **Sez. 6-5, n. 04150/2020, Ragonesi, Rv. 657305-01**, ha rilevato che l'art. 138, comma 3, della l. n. 388 del 2000, nel consentire ai contribuenti coinvolti nel sisma del 1990 un'ampia rateazione per il versamento dei tributi dovuti, non ha, per ciò solo, prorogato il termine entro cui deve essere emesso dall'ufficio l'atto impositivo e pertanto non può valere a far rivivere obbligazioni tributarie per le quali l'amministrazione fosse decaduta dall'azione di riscossione.

7.2. Le ulteriori misure in favore dei soggetti colpiti dall'eruzione dell'Etna del 2001 e del 2002.

Il d.l. 4 novembre 2002, n. 245, conv., con modif., in l. 27 dicembre 2002, n. 286, ha previsto, in favore dei contribuenti che, alle date del 29 e 31 ottobre 2002 e dell'8 novembre 2002, erano residenti o avevano sede operativa o lavorativa nei territori della provincia di Catania colpiti dall'eruzione dell'Etna, la sospensione dei termini per l'adempimento degli obblighi di natura tributaria, da disporsi con decreto ministeriale, ai sensi dell'art. 9, comma 2, della l. n. 212 del 2000. Tale sospensione è stata poi reiteratamente prorogata.

In proposito, Sez. 5, n. 17634/2018, Balsamo, Rv. 649611-01, ha ritenuto che tale sospensione è applicabile ai contribuenti colpiti dagli eventi calamitosi sopra individuati, anche con riferimento all'anno 2001, atteso che il d.m. del 17 maggio 2005, che ne ha disposto la proroga, anche se ha considerato solo la sospensione di cui al precedente decreto ministeriale del 14 novembre 2002 (e non quella dell'ancora più risalente d.m. del 9 agosto 2001), deve essere oggetto di un'interpretazione costituzionalmente orientata, che ne estende l'applicazione ai versamenti sospesi nel 2001, sempre a causa degli stessi eventi, verificatisi tra il mese di luglio 2001 e quello di ottobre 2002, al fine di evitare discriminazioni tra contribuenti interessati alla medesima calamità naturale, non potendo le diversificazioni di regime tributario, specie per periodi di imposta sospesi per i medesimi motivi, risolversi in un'arbitraria discriminazione.

In motivazione, la Corte di cassazione ha precisato che, con riferimento ai primi episodi sismici, iniziati nel luglio 2001, era stato emesso il d.m. del 9 agosto 2001, che, all'art. 1, aveva stabilito, in favore dei soggetti interessati dall'emergenza derivante dall'eruzione del vulcano Etna, dettagliatamente individuati, la sospensione degli adempimenti e dei versamenti fiscali dal 13 luglio 2001 fino al 10 dicembre 2001, stabilendo che con d.m. dovessero poi essere stabilite le modalità di ripresa della riscossione delle somme sospese, anche mediante rateizzazione. La stessa S.C. ha evidenziato che il richiamato decreto conteneva la riserva di fornire istruzioni in merito alle modalità di recupero, poi non adottate, sicché l'interpretazione restrittiva del d.l. n. 245 del 2002, conv., con modif., in l. n. 286 del 2002, che escluderebbe da campo di applicazione le sospensioni non richiamate nel d.m. del 14 novembre 2002 condurrebbe, comunque, ad una declaratoria di illegittimità del recupero immediato delle imposte, oltre che una discriminazione di trattamento tra i contribuenti, interessati dal medesimo fenomeno sismico (iniziato nel 2001 e protrattosi per anni), per i quali il termine di pagamento delle imposte scadeva nel periodo compreso tra il 13 luglio e il 10 dicembre 2001, e coloro il cui termine spirava invece in un periodo successivo, in quanto – benché tutti residenti

nei medesimi comuni e colpiti dai medesimi eventi sismici, nonché beneficiari di diversi periodi di sospensione del pagamento delle imposte – si esporrebbero, i primi, al mancato recupero in assenza di decreti attuativi (non colmabile dalle determinazioni dell'Agenzia) e, i secondi, al recupero secondo le modalità disciplinate dal decreto ministeriale del 14 novembre 2002. Una interpretazione costituzionalmente orientata, ha aggiunto la Corte di legittimità, che applica anche alle vittime degli eventi calamitosi verificatisi nel 2001 i benefici fiscali in questione, consente invece di realizzare il principio di certezza delle situazioni giuridiche e di evitare discriminazioni fra soggetti che si trovano nella medesima condizione, posto che diversificazioni di regime tributario, in particolare per periodi di imposta sospesi per i medesimi motivi, devono essere supportate da giustificazioni adeguate e non si devono risolvere in arbitraria discriminazione.

7.3. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise.

L'art. 6, comma 4-*bis*, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, ha previsto che le disposizioni recate dall'art. 3 del d.l. 23 ottobre 2008, n. 162, conv., con modif., in l. 22 dicembre 2008, n. 201, si applicassero a tutti i soggetti residenti o aventi domicilio nei territori maggiormente colpiti dagli eventi sismici del 31 ottobre 2002.

Il richiamato art. 3, comma 2, del d.l. n. 162 del 2008, conv., con modif., in l. n. 201 del 2008, consentiva, al fine di definire la posizione previdenziale e tributaria, la corresponsione dell'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero, per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni ivi indicate, al netto dei versamenti già eseguiti, ridotto al 40%, in centoventi rate mensili di pari importo da versare entro il giorno 16 di ciascun mese a decorrere da gennaio 2009.

La norma, che prevede la possibilità di un pagamento ridotto delle somme dovute e non pagate, nulla dice in ordine alla possibilità di chiedere il rimborso delle somme che invece sono state già pagate per intero.

Nel solco di quanto già riportato, con riguardo all'orientamento della giurisprudenza di legittimità in ordine alle misure previste in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia prima che il legislatore contemplasse espressamente il diritto al rimborso delle somme già pagate per intero, Sez. L, n. 00037/2018, Boghetich, Rv. 646621-01, ha affermato che l'art. 6, comma 4-*bis*, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, nel prevedere la possibilità di definizione della posizione previdenziale e tributaria con il pagamento del 40% del dovuto, ha una *ratio* diversa rispetto a quella che informa in generale i provvedimenti di sanatoria, essendo diretta ad indennizzare i

soggetti coinvolti in eventi calamitosi, sicché, in deroga al principio per cui la sanatoria non determina la possibilità di ottenere rimborsi dallo Stato, si deve ritenere, secondo una interpretazione costituzionalmente orientata, che chi ha interamente onorato il carico tributario o previdenziale possa ottenere l'eguale riduzione prevista per chi nulla ha pagato.

In motivazione, la S.C. ha tenuto conto che a tali conclusioni la giurisprudenza è pervenuta anche con riferimento ad analoghe misure agevolative (v., Sez. 6-5, n. 04291/2018, Manzon, cit. ed i precedenti *ivi* richiamati), evidenziando che, sul tema della sopravvenienza di disposizioni incidenti su obbligazioni pubbliche già perfezionatesi, sopprimendole ovvero riducendole, la Corte Costituzionale aveva già espresso un univoco orientamento conforme a quello appena espresso, ravvisando la non compatibilità costituzionale di una diversa soluzione, sotto il profilo della irragionevolezza, atteso che, altrimenti, si applicherebbe un trattamento deteriore al soggetto che, nel rispetto della normativa previgente, abbia già provveduto all'adempimento, rispetto a chi non abbia invece effettuato alcun pagamento o abbia pagato somme inferiori al dovuto (Corte cost. n. 227/2009, n. 320/2005, n. 416/2000, n. 421/1995).

7.4. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994.

L'art. 4, comma 90, della l. 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004), ha previsto che le disposizioni di cui all'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, sopra illustrate, si applicano anche ai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994, destinatari dei provvedimenti agevolativi in materia di versamento delle somme dovute a titolo di tributi, contributi e premi di cui ai commi 2, 3 e 7-*bis* dell'art. 6 del d.l. 24 novembre 1994, n. 646, conv., con modif., in l. 21 gennaio 1995, n. 22, che possono regolarizzare la propria posizione relativa agli anni 1995, 1996 e 1997, entro il 31 luglio 2004, ovvero secondo le modalità di rateizzazione, previste dal citato comma 17 dell'art. 9 l. n. 289 del 2002.

In proposito, Sez. 5, n. 01127/2019, Castorina, Rv. 652513-01, ha affermato che il contribuente che abbia ottemperato integralmente al pagamento dell'obbligazione tributaria, in relazione alla quale poteva fruire dell'agevolazione, ha diritto di ottenere la restituzione di quanto versato in eccesso, sia perché, sotto il profilo testuale, la locuzione «*regolarizzare la propria posizione*», contenuta nella disposizione sopra richiamata, è riferibile anche all'ipotesi in cui il contribuente abbia provveduto al versamento, sia perché, sotto il profilo logico-sistematico, l'unitarietà dell'agevolazione rende irragionevole *ex* art. 3 Cost. ritenere esclusi quanti abbiano già pagato.

7.5. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi.

Com'è noto, l'art. 5-*sexies* del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, conv., con modif., in l. 21 febbraio 2003, n. 27, ha stabilito che il beneficio già previsto in via generale dall'articolo 4, comma 1, della l. n. 383 del 2001 (la detassazione del 50%del reddito d'impresa e da lavoro autonomo, reinvestito in beni strumentali nuovi, su cui v. *supra*) fosse prorogato fino al secondo periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 25 ottobre 2001, limitatamente agli investimenti realizzati fino al 31 luglio 2003 nelle sedi operative di imprese ubicate nei comuni interessati dagli eventi calamitosi dichiarati con i d.P.C.M. del 29 ottobre 2002, del 31 ottobre 2002, dell'8 novembre 2002 e del 29 novembre 2002, in relazione ai quali sono state emanate, entro il 31 dicembre 2002, ordinanze sindacali di sgombero, ovvero ordinanze di interdizione al traffico delle principali vie di accesso al territorio comunale.

Con riferimento a tale misura, Sez. 5, n. 06811/2019, Pandolfi, Rv. 653166-01, ha precisato che il riferimento alle ordinanze sindacali di interdizione del traffico deve essere inteso nel senso che l'interdizione può riguardare il territorio comunale nel suo insieme, e non le sole vie di accesso al singolo insediamento produttivo, dovendosi presumere che una sede operativa risenta comunque di danni a seguito di tali limitazioni al traffico veicolare.

8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA.

Occorre considerare che, come di recente ribadito da Sez. 5, n. 17563/2018, Solaini, Rv. 649639-01, la riduzione dei tributi dovuti da imprese in aree colpite da calamità naturali non è mai applicabile in materia di IVA, atteso che il riconoscimento del diritto al rimborso proporzionale delle somme già corrisposte, non soddisfacendo il principio di neutralità fiscale e non garantendo la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel territorio italiano, si pone di per sé stesso in contrasto col diritto dell'UE. In tal senso si è peraltro espressamente pronunciata la Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE 15 luglio 2015, C-82/14).

Nello stesso senso si è pronunciata anche Sez. 5, n. 19577/2018, Nonno, Rv. 650051-01, ma già Sez. 5, n. 18205/2016, Luciotti, Rv. 641051-01 e Sez. 5, n. 25278/2015, Cicala, Rv. 638009-01, avevano affermato, con riferimento all'agevolazione di cui all'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, che tale beneficio non opera con riferimento all'IVA, atteso che, nel prevedere in favore delle persone colpite dal terremoto che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa una riduzione del 90% di tale imposta, con riconoscimento del diritto al

rimborso in tale proporzione delle somme già corrisposte, non soddisfa il principio di neutralità fiscale e non consente di garantire la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel territorio italiano, ponendosi dunque in contrasto con l'ordinamento comunitario.

9. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese.

Com'è noto, la Commissione europea, con la decisione n. 2015/5549/CE, ha stabilito che determinate misure, adottate dal nostro Paese, che hanno ridotto tributi e contributi dovuti da imprese rimaste vittime di calamità naturali (l. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17, e successive modif. e integrazioni; l. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, e successive modif. e integrazioni; l. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 363, e successive modif. e integrazioni; l. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 1011, e successive modif. e integrazioni; l. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, comma 109, e successive modif. e integrazioni; d.l. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6, commi 4-*bis* e 4-*ter*, conv., con modif., in l. 28 gennaio 2009, n. 2, e successive modif. e integrazioni; l. 12 novembre 2011, n. 183, art. 33, comma 28, e successive modif. e integrazioni), costituiscono aiuti di Stato vietati dall'art. 108, § 3, TFUE e sono incompatibili con il mercato interno.

Nella stessa decisione è fatta salva l'ipotesi che si tratti di aiuti individuali, che, al momento della concessione, soddisfano le condizioni previste dal reg. UE n. 1407/2013 (relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 TFUE agli aiuti *de minimis*) o dal reg. UE n. 717/2014 (relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 TFUE agli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e dell'acquacoltura), ovvero dai regolamenti che individuano gli aiuti *de minimis*, o che, comunque, al momento della loro concessione, soddisfano le condizioni previste dal regolamento, adottato in applicazione dell'art. 1 del reg. CE n. 994/98 (sull'applicazione degli artt. 92 e 93 del trattato che istituisce la Comunità europea – ora artt. 87 e 88 TUE – a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali), o da ogni altro regime di aiuto approvato, ovviamente fino alla concorrenza dell'entità massima consentita.

Secondo la Commissione europea, infatti, una decisione negativa in merito ad un regime di aiuti non pregiudica la possibilità che determinati vantaggi, concessi nel quadro dello stesso regime, non costituiscano di per sé aiuti di Stato, o configurino, interamente o in parte, aiuti compatibili con il mercato interno (ad esempio perché il beneficio individuale è concesso a soggetti che non svolgono un'attività economica, e che pertanto non possono essere considerate imprese, oppure perché il beneficio individuale è in linea con il regolamento *de minimis* o è stato

concesso in conformità ad un regime di aiuto approvato o a un regolamento di esenzione).

Ovviamente il giudice nazionale deve dare attuazione alle decisioni della Commissione europea, anche mediante disapplicazione delle norme interne con esse contrastanti (v., tra le tante, Sez. 5, n. 22318/2010, Persico, Rv. 615131-01). In particolare, come ribadito da Sez. 5, n. 01325/2018, Venegoni, Rv. 646919-01, tali decisioni (nella specie, proprio in tema di aiuti di Stato), ancorché prive dei requisiti della generalità e dell'astrattezza, costituiscono fonte di produzione del diritto e, pertanto, vincolano il giudice nazionale anche nei giudizi pendenti, in quanto *ius superveniens* incidente sul rapporto controverso, tant'è che, laddove detta disciplina venga adottata nel corso del giudizio di legittimità, e renda necessario procedere ad accertamenti di fatto, incompatibili con la struttura dello stesso, la pronuncia impugnata, se incompatibile con il nuovo regime, deve essere cassata con rinvio.

Al fine di delimitare l'ambito soggettivo di applicazione della menzionata decisione della Commissione europea, occorre prima di tutto individuare quale sia la definizione di impresa fatta propria dal diritto unionale.

Si deve pertanto richiamare Sez. 6-5, n. 10450/2018, Solaini, Rv. 648403-01, ove la S.C. ha precisato che, in tema di aiuti di Stato, la nozione eurounitaria di impresa include – come confermato dalla normativa europea sull'individuazione del soggetto passivo dell'IVA e da quella che ha interessato la disciplina degli appalti pubblici – qualsiasi entità che eserciti un'attività economica consistente nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato, a prescindere dallo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento della stessa, sicché in tale nozione rientrano anche le libere professioni regolamentate, che si estrinsecano nello svolgimento di prestazioni intellettuali, tecniche e specialistiche.

Sez. 6-5, n. 17774/2019, Castorina, Rv. 654530-01, ha dato applicazione al principio appena richiamato, affermando che, poiché a seguito della decisione della Commissione UE del 14 agosto 2015, C (2015) 5549, lo svolgimento di un'attività economica, intesa nel senso sopra indicato, costituisce limite all'applicabilità del beneficio fiscale di cui all'art. 1, comma 665, l. n. 190 del 2014, esso non spetta ai lavoratori libero professionisti che svolgano un'attività economica, regolamentata da norme nazionali e soggette a precise autorizzazioni. E Sez. 6-5, n. 32184/2019, La Torre, Rv. 656474-01, ha chiarito che l'attività svolta dal medico convenzionato con il SSN deve essere qualificata come libero professionale, con la conseguenza che, al fine della fruibilità o meno dello stesso beneficio, occorre valutare la sussistenza o meno degli ulteriori requisiti previsti per chi svolge un'attività economica. Sez. 5, n.

30373/2019, Perinu, Rv. 655934-01, ha poi applicato gli stessi principi allo svolgimento della professione notarile (v. *infra*).

Va, infatti, verificato se, da un punto di vista oggettivo, il beneficio fiscale, che costituisce aiuto di Stato, non sia tra quelli consentiti dal diritto dell'unione.

Sul punto, Sez. 6-5, n. 10450/2018, Solaini, Rv. 648403-02, ha precisato che, in tema di aiuti di Stato, erogati a imprese per calamità naturali, il giudice nazionale è tenuto a verificare se il beneficio individuale sia compatibile con il regolamento *de minimis* applicabile o, in difetto, se ricorrono le condizioni che rendono l'aiuto compatibile con il mercato interno ai sensi dell'art. 107, § 2, lett. *b)*, TFUE (e cioè che si tratti di aiuto destinato a compensare i danni causati da calamità naturali). Da ciò deriva, secondo la S.C., che il contribuente che voglia fruire del beneficio deve fornire la prova, per il rispetto del limite del *de minimis*, che l'ammontare totale degli aiuti ottenuti nel periodo di tre anni (decorrente dal momento dell'ottenimento del primo aiuto e comprendente qualsiasi aiuto pubblico, accordato sotto qualsiasi forma) non supera la soglia prevista nel regolamento, ovvero, in caso di applicazione dell'ipotesi prevista dall'art. 107, § 2. lett. *b)*, TFUE, di avere avuto la sede operativa nell'area colpita dalla calamità al momento dell'evento ed anche l'assenza di una sovracompensazione dei danni subiti, scorporando dal pregiudizio accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o derivanti da altre forme di aiuto).

La pronuncia è stata adottata con riferimento alle misure stabilite dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia, sopra illustrate.

Nello stesso senso ha statuito Sez. 5, n. 02208/2019, Zoso, Rv. 652369-01 e, da ultimo Sez. 5, n. 30927/2019, Nonno, Rv. 656022-01, sempre con riferimento alle disposizioni appena richiamate, ove è precisato che spetta al giudice di merito valutare se nella singola fattispecie ricorra l'ipotesi di aiuto individuale.

Applicazione ai principi enunciati è stata data anche da Sez. 5, n. 30373/2019, Perinu, Rv. 655934-01, ove la S.C. ha ribadito che, in considerazione dell'incompatibilità col mercato interno delle misure di aiuto di Stato, l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, recante benefici fiscali in favore delle vittime del sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia, secondo l'interpretazione offerta dalla Commissione UE con la decisione del 14 agosto 2015, C 2015/5549, non spetta a chi svolge attività di impresa, nell'accezione eurounitaria di entità che, indipendentemente dal suo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento, esercita attività economica – consistente nell'offrire sul mercato beni e servizi – e dunque neppure ai contribuenti libero professionisti, anche se svolgenti attività

"protette" (nella specie, la professione notarile), salvo che si tratti di benefici individuali conformi al regolamento *de minimis* applicabile o concessi in base ad un regime di aiuti destinati a compensare i danni causati da una calamità naturale, purché il beneficiario abbia sede operativa nell'area colpita al momento dell'evento e sia evitata la sovracompensazione rispetto ai danni subiti. La Corte, in questa sede ha precisato che spetta al contribuente fornire la relativa prova. E, in proposito, Sez. 6-5, n. 17199/2019, Luciotti, Rv. 654528-01, ha comunque ritenuto che, ai fini di detta prova, per effetto dello *ius superveniens* costituito dalla decisione della Commissione (UE) 2015/5549 del 14 agosto 2015 e della sua immediata applicabilità, è consentita alle parti l'esibizione di documenti prima non ottenibili ed anche l'accertamento di fatti che non erano in precedenza indispensabili.

A medesime conclusioni, e con gli stessi argomenti, è pervenuta Sez. 6-5, n. 03070/2018, E. Cirillo, Rv. 647113-01, con riferimento alle misure introdotte dall'art. 6, commi 4-*bis* e 4-*ter*, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, in favore delle vittime degli eventi sismici che avevano interessato le province di Campobasso e Foggia nell'ottobre 2002.

Anche con riguardo all'agevolazione fiscale, prevista dall'art. 5-*sexies* del d.l. n. 282 del 2002, conv., con modif., in l. n. 27 del 2003, per gli investimenti effettuati in determinati Comuni colpiti da eventi calamitosi nel 2002, Sez. 5, n. 24986/2018, Aceto, Rv. 650801-01, ha raggiunto le stesse conclusioni, affermando che tale agevolazione è compatibile con il diritto unionale in tema di aiuti di Stato solo nella misura in cui sia volta a tenere indenni i beneficiari dei danni effettivamente e direttamente subiti da ciascuno di essi a causa di eventi calamitosi, calcolati al netto di eventuali importi ulteriori ricevuti a titolo assicurativo o in forza di altri provvedimenti (con riferimento invece alla ipotesi in cui tale agevolazione non risulti compatibile con il diritto unionale, v. *infra*).

Particolare rilievo assume, in argomento, una recente pronuncia che, nell'operare la distinzione tra aiuti di Stato nuovi ed esistenti, ne ha delineato le rispettive caratteristiche.

Sez. 3, n. 22631/2020, Vincenti, Rv. 659242-02, ha infatti precisato che, in materia di aiuti di Stato illegittimi, non sono nuovi, bensì esistenti (ai sensi dell'art. 88, par. 1 e 2, del Trattato CE, già art. 93, attuale art. 108 TFUE) e, quindi, irrilevanti ai fini del giudizio di responsabilità per illecito eurounitario dello Stato-Legislatore, gli aiuti: a) istituiti in uno Stato membro prima dell'entrata in vigore del Trattato CE; b) già autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio; c) notificati e rispetto ai quali sia scaduto il termine per l'esame preliminare; d) non notificati e per i quali sia scaduto il termine decennale per il recupero; e) non qualificabili,

al tempo della loro adozione, come aiuti e che lo sono divenuti in seguito al processo di completamento del mercato interno, dovendo però escludersi dal novero degli aiuti esistenti le misure di sostegno ad attività già oggetto di un processo di liberalizzazione in forza del diritto comunitario (nella specie, la S.C. ha ritenuto esente da critiche la sentenza che aveva considerato aiuti nuovi quelli erogati al Gruppo Tirrenia dalla l. n. 684 del 1974 nel periodo 1976-1980, in quanto successivi all'entrata del vigore del Trattato e non previamente notificati alla Commissione, oltre che per la piena "liberalizzazione comunitaria" del cabotaggio marittimo, ossia del trasporto marittimo interno agli Stati membri).

La stessa decisione ha poi evidenziato che, sempre in materia di aiuti di Stato illegittimi, il giudice nazionale – qualora sia chiamato a decidere sulla sussistenza della responsabilità per illecito eurounitario dello Stato-Legislatore per violazione della norma di riferimento, da individuarsi nell'art. 88, par. 3, del Trattato CE (già art. 93, attuale art. 108 TFUE), avente efficacia diretta nell'ordinamento – deve verificare, in successione, se: a) il provvedimento controverso, procurando ai beneficiari un vantaggio mediante risorse pubbliche, costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, par. 1, del Trattato; b) l'aiuto di Stato rientri nella categoria di quelli vietati dall'art. 87, par. 1, del Trattato, in quanto idoneo a falsare la concorrenza e ad incidere sugli scambi fra gli Stati membri; c) il predetto aiuto rientri nella procedura di controllo di cui all'art. 88, par. 3, del Trattato e, quindi, se si tratti di nuovo aiuto e non di un aiuto esistente, che a tale procedura si sottrae, ai sensi del par. 1 del citato art. 88 (così **Sez. 3, n. 22631/2020, Vincenti, Rv. 659242-01**).

La S.C. ha, infine, evidenziato che, nel valutare il risarcimento del danno conseguente alla concessione di un aiuto di Stato illegittimo, l'azione risarcitoria contro lo Stato per l'illecito eurounitario è soggetta alle regole di prescrizione dell'ordinamento interno (**Sez. 3, n. 22631/2020, Vincenti, Rv. 659242-03**).

10. Il recupero degli aiuti di Stato.

L'accertamento dell'incompatibilità con il diritto unionale di aiuti di Stato, già percepiti, ha comportato la necessità di disciplinarne la restituzione.

La S.C. ha esaminato la disciplina prevista per la restituzione degli aiuti di Stato, erogati ai sensi del menzionato art. 5-*sexies* del d.l. n. 282 del 2002, conv., con modif., in l. n. 27 del 2003.

In particolare, Sez. 5, n. 05434/2018, Locatelli, Rv. 647251-01, ha precisato che, nel caso in cui tali aiuti siano stati concessi a società di persone non soggette ad imposta sui redditi, l'attestazione prevista dall'art. 24, comma 2, della l. 25 gennaio 2006, n. 29, finalizzata a fornire

all'Amministrazione gli elementi necessari a individuare l'aiuto fruito, deve essere presentata dai soci, quali unici beneficiari della detassazione del reddito d'impresa, imputato direttamente agli stessi, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986. **Sez. 5, n. 26477/2020, Giudicepietro, Rv. 659506-01**, ha pure precisato che detta attestazione, contenente gli elementi necessari per individuare l'aiuto fruito, da presentare ai sensi dell'art. 24, comma 2, della l. n. 29 del 2006, prescinde dal fatto che il beneficiario abbia il diritto di trattenere l'aiuto o debba, invece, restituirlo in tutto o in parte, come depone la previsione dell'obbligo della sua presentazione anche in caso di autoliquidazione negativa. Da ciò consegue che la sua omessa presentazione soggiace sempre alla sanzione di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 471 del 1997, restando irrilevante quanto previsto dall'art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000, che esclude l'applicazione delle sanzioni nella diversa ipotesi in cui il contribuente si sia conformato alle indicazioni dell'Amministrazione finanziaria.

Ancora sull'agevolazione prevista dall'art. art. 5-*sexies* del d.l. n. 282 del 2002, e con riferimento al caso in cui risulti incompatibile con il diritto dell'Unione, Sez. 5, n. 21080/2018, D'Orazio, Rv. 649974-01, ha chiarito che il termine bimestrale per le restituzioni, indicato dall'art. 5, comma 5, della decisione n. 2005/315/CE, recepito dall'art. 24 della l. n. 29 del 2006, non ha natura perentoria, sicché il mancato rispetto dello stesso può assumere rilievo solo nell'ambito di un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione europea dinanzi alla Corte di Giustizia, in quanto, da un lato, l'art. 15 del reg. CE n. 659 del 1999 prevede un termine decennale di prescrizione per il recupero degli aiuti di Stato illegittimamente concessi e, da un altro lato, una differente interpretazione contrasterebbe con il principio di effettività del diritto comunitario.

In generale, con riguardo agli aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune dalla decisione della Commissione europea n. 2003/193/CE – si tratta dei benefici fiscali previsti dall'art. 66, comma 14, del d.l. 30 agosto del 1993, n. 331, conv., con modif., in l. 29 ottobre 1993 n. 427 e dall'art. 3, comma 70, della l. 28 dicembre 1995, n. 549 – l'art. 1 del d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, conv., con modif., in l. 6 aprile 2007, n. 46, ha stabilito che l'Agenzia delle entrate deve procedere al recupero delle imposte non versate mediante comunicazione-ingiunzione. È tuttavia consentito al beneficiario dimostrare che l'agevolazione della quale ha goduto rientra tra le deroghe al divieto previsto dall'art. 87, § 1, TUE, producendo una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, contenente tutte le informazioni relative agli aiuti *de minimis* ricevuti, ma tale dichiarazione deve essere consegnata a mano, o inviata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, entro quindici giorni dalla notifica della comunicazione-ingiunzione.

Sul punto, Sez. 5, n. 02218/2018, Esposito, Rv. 646925-01, ha precisato che tale termine, decorrente dalla notifica della comunicazione-ingiunzione, previsto dall'art. 1, comma 10, del d.l. cit., per l'invio della documentazione volta a dimostrare la sussistenza dei presupposti per la deroga al divieto di cui all'art. 87, § 1, TUE, ha natura perentoria, in ragione dell'eccezionalità della relativa disciplina derogatoria, rispetto a quella generale. In motivazione si legge che il contribuente può ottenere l'esenzione dal recupero dei benefici concessi, esclusivamente attivando la procedura prevista dalla citata norma. Non assume, pertanto, rilievo, una volta emesso l'atto di recupero, la circostanza che la contribuente, sulla base del d.m. 21 luglio 2006 – relativo alla determinazione dei criteri e delle modalità procedimentali per la corretta valutazione dei casi individuali di non applicazione totale o parziale del recupero degli aiuti di Stato, disposto con decisione della Comunità europea n. 2003/193/CE – abbia in precedenza inoltrato la documentazione probatoria volta a dimostrare la sussistenza delle condizioni di esenzione dal recupero, posto che la disciplina dettata dal citato decreto ministeriale era transitoria, in attesa della definizione dei ricorsi pendenti presso la Corte di giustizia, mentre il comma 11 dell'art. 1 del d.l. n. 10 del 2007 ha abrogato le modalità accertative della ricorrenza dei presupposti per l'esenzione, in precedenza previste.

Particolare rilievo assume, in argomento, **Sez. 5, n. 24621/2020, Fracanzani, Rv. 659811-01**, ove si precisa che, in tema di recupero di aiuti di Stato, la procedura relativa all'azione da porre in essere è assoggettata esclusivamente alle regole di cui all'art. 1, d.l. n. 10 del 2007, conv. in l. n. 46 del 2007, essendo inapplicabile l'ordinaria disciplina in tema di accertamento del reddito imponibile, in quanto la disposizione del decreto citato è stata emanata al fine di assicurare il rispetto, da parte dello Stato italiano, del dovere di procedere al recupero delle agevolazioni usufruite dalle società per azioni a prevalente capitale pubblico istituite per la gestione dei servizi pubblici locali e ritenute incompatibili con il diritto comunitario. Ne consegue che, nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate rettifichi il reddito imponibile ai fini del recupero, non deve emettere l'avviso di accertamento ex art. 39, d.P.R. n. 600 del 1973, trovando applicazione la procedura di autoliquidazione di cui l'art. 27, l. n. 62 del 2005, richiamato dall'art. 1, d.l. n. 10 del 2007 ai soli fini della quantificazione delle imposte da restituire, alla quale segue l'ingiunzione di pagamento e, nel caso di mancato versamento delle relative somme, l'iscrizione a ruolo *ex* art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 112 del 1999, sicché, in caso di riscossione coattiva, l'anno di riferimento per il computo dell'aggio va determinato in considerazione del sorgere dell'entrata oggetto di autoliquidazione.

Sez. 5, n. 10686/2019, Cataldi, Rv. 653658-01, ha poi precisato che gli interessi sulle somme da restituire vanno calcolati – ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 10 del 2007, conv. in l. n. 46 del 2007 (sovrapponibile all'art. 24 del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009), ed in virtù del rinvio mobile (e non fisso) al reg. CE n. 794 del 2004 della Commissione – su base composta anche quando la decisione, che abbia dichiarato l'incompatibilità dell'aiuto e ne abbia disposto il recupero, sia stata adottata (e notificata allo Stato membro) anteriormente all'entrata in vigore di detto regolamento, con il solo limite, in ossequio ai principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, delle situazioni acquisite ovvero esaurite sotto l'imperio della disciplina previgente, nelle quali, già prima di tale data, l'aiuto sia stato definitivamente recuperato (su base semplice) o l'avviso di accertamento sia stato emesso (v. CGUE 3 settembre 2015, C-89/14).

In tema di aiuti di Stato dichiarati illegittimi con la decisione della Commissione europea n. 193 del 2003, Sez. 5, n. 28553/2019, Locatelli, Rv. 655907-01, ha poi ribadito, con riguardo alla determinazione dei menzionati interessi, che il rinvio operato dall'art. 24, comma 4, d.l. n. 185 del 2008, conv. con modif. in l. n. 2 del 2009, al capo V del reg. CE n. 794 del 2004, va inteso come formale ossia mobile (e non sostanziale e fisso), e, quindi, riferito all'art. 11, pt. 3, del cit. reg., come successivamente modificato. Pertanto, qualora la metodologia di calcolo complessivamente prevista dal cit. Capo V risulti più favorevole al contribuente, di essa se ne deve fare applicazione. Qualora invece il nuovo sistema risulti più svantaggioso, l'atto impositivo deve essere confermato nell'entità pretesa dall'Agenzia delle entrate, non essendo consentito al giudice tributario determinare la pretesa impositiva in misura maggiore di quella richiesta dall'Amministrazione, a ciò ostandovi il divieto di ultrapetizione.

Secondo Sez. 1, n. 24040/2019, Mercolino, Rv. 655306-04, infine, in materia di aiuti comunitari nel settore dell'agricoltura opera il disposto dell'art. 3 del Regolamento n. 95/2988/CEE, che fissa in quattro anni il periodo entro il quale si deve procedere al recupero di ogni vantaggio indebitamente percepito a carico del bilancio comunitario (sempre che una norma di settore non preveda un termine più breve, comunque non inferiore ai tre anni), consentendo però a ciascuno Stato di applicare un termine più lungo che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, è desumibile anche da disposizioni di diritto comune anteriori al menzionato Regolamento, purché prevedibili e proporzionate. Per l'ordinamento italiano ciò avviene con la disciplina dell'azione di ripetizione dell'indebito oggettivo, che, ai sensi dell'art. 2946 c.c., si prescrive nel termine di dieci anni, a cui resta estraneo il disposto dell'art. 28 della l. n. 689 del 1981, che regolamenta esclusivamente la prescrizione

delle sanzioni amministrative eventualmente connesse all'indebita percezione degli aiuti.

PARTE SECONDA
LE IMPOSTE DIRETTE

CAPITOLO I

L'IRPEF

(di Paolo Bernazzani - Andrea Venegoni)

SOMMARIO: 1. I redditi da lavoro autonomo - 2. I redditi da lavoro dipendente – 3. I redditi di impresa – 4. (segue) Poste deducibili e norme agevolative - 5. I redditi di capitale – 6. I redditi diversi - 7. Plusvalenze – 8. I redditi fondiari

1. I redditi da lavoro autonomo.

Secondo quanto previsto dall'art. 53 TUIR «sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5».

È stato rilevato che vi sono quattro indicatori specifici del lavoro autonomo, da cui deriva la corrispondente qualificazione ai fini fiscali: la natura intellettuale dell'attività svolta, l'autonomia, l'abitualità e la non imprenditorialità.

La base imponibile è rappresentata dai compensi, in denaro o natura, percepiti nonché dalle plusvalenze dei beni strumentali, dedotte le spese sostenute nel periodo di imposta, inerenti all'arte o professione esercitata, e le minusvalenze dei beni strumentali. Il principio cui si ispira la tassazione del lavoro autonomo è, di regola, quello di cassa.

Sez. T, n. 21694/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 659071-03 ha affermato che il meccanismo delineato dall'art. 54, comma 8, TUIR (nel testo applicabile "ratione temporis"), relativamente ai redditi derivanti dall'utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore (nella specie cantante), di opere dell'ingegno, qualora non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali, non attribuisce alcun beneficio fiscale, ma individua in maniera predeterminata la base imponibile dell'imposta, corrispondendo la prevista riduzione percentuale del 25 o 40 per cento ad una forfettizzazione delle spese che, mirando a favorire le attività artistiche, nell'assunto che molte spese non sono agevolmente documentabili, osta alla deduzione analitica dei costi sostenuti dall'autore per la realizzazione dell'opera, anche se regolarmente documentati;

pertanto, tale previsione, siccome non introduce un beneficio, trova applicazione a prescindere dal comportamento del contribuente, a nulla rilevando che il suo reddito sia stato percepito interponendo un soggetto fittizio (nella specie tre società estere la cui totalità o maggioranza delle attività, del giro d'affari e dei proventi erano sovrapponibili a quelli del contribuente).

Altra questione di rilievo nella materia, oggetto di intervento della S.C. nel corso dell'anno, è quella della doppia tassazione per attività che coinvolgono almeno due Stati.

Sez. T, n. 1210/2020, Locatelli, Rv. 656609-01, in tema di doppia imposizione dei proventi da attività indipendenti, in un caso coinvolgente Italia ed Emirati Arabi Uniti, ha affermato che la Convenzione tra i due Paesi del 22 maggio 1995 per evitare le doppie imposizioni (ratificata con l. n. 309 del 1997) prevede che i proventi delle professioni indipendenti debbano essere tassati nello Stato di residenza del contribuente, salvo che essi costituiscano remunerazioni per servizi resi ad uno Stato contraente o ad una suddivisione politica o amministrativa o a un ente locale, intendendosi con tale espressione non soltanto le attività inerenti all'esercizio delle funzioni pubbliche tipiche afferenti il Governo dello Stato, ma in genere qualunque servizio chiesto dal Governo per profili di interesse generale. In tal caso, tali emolumenti possono essere comunque inclusi nella base imponibile, ex art. 23 della Convenzione, a condizione che sia riconosciuta una detrazione pari all'imposta versata nello Stato estero, purché non vi sia una disposizione della medesima che espressamente stabilisca diversamente. Nella specie, quindi, la Corte ha accolto il ricorso avverso la sentenza che aveva ritenuto tassabili in Italia i proventi erogati dall'Emirato del Dubai per attività di consulenza e promozione, nel paese estero, della disciplina sportiva della resistenza equestre, sebbene l'art. 19 della Convenzione espressamente escludesse la possibilità di tassazione in Italia di remunerazioni di funzioni pubbliche.

2. I redditi da lavoro dipendente.

In tema di redditi da lavoro dipendente, si pone spesso nella giurisprudenza della Corte di cassazione il problema della qualificazione delle somme corrisposte in virtù di rapporti di lavoro subordinato, anche dopo la cessazione dello stesso, e del loro regime di tassazione.

Sez. T, n. 916/2020, Di Marzio, Rv. 656664-01, si è occupata degli interessi corrisposti in occasione della riliquidazione dell'indennità di buonuscita, operata con ritardo rispetto alla data di cessazione del servizio, affermando che costituiscono reddito da lavoro dipendente, assoggettabile a tassazione ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. n. 917 del 1986, indipendentemente dalle modifiche apportate dall'art. 6 del d.l. n. 557 del

1993, conv. in l. n. 133 del 1994, al pari di qualsiasi erogazione economica effettuata dal datore di lavoro e avente titolo diretto e immediato nel rapporto di lavoro.

Sez. T, n. 3581/2020, Crucitti, Rv. 657381-01, in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ha invece affermato che ai sensi dell'art. 17 TUIR non sono qualificabili come "arretrati" - soggetti a tassazione separata - gli emolumenti per i quali il ritardo nella loro corresponsione, avvenuta nell'anno successivo a quello di riferimento, sia fisiologico alla natura del rapporto dal quale originano, essendo la necessaria conseguenza dell'espletamento di particolari procedure per la loro quantificazione ed effettiva liquidazione.

In particolare, in relazione al medesimo principio, per quanto riguarda i compensi corrisposti ai giudici tributari, secondo la medesima **Sez. T, n. 3581/20, Crucitti, Rv. 657381-02,** gli stessi non sono qualificabili come "arretrati" e non sono, pertanto, da ricomprendersi tra quelli soggetti a tassazione separata ai sensi dell'art. 17 TUIR quando gli emolumenti relativi all'attività svolta nell'ultimo trimestre dell'anno siano corrisposti, nell'anno successivo, entro il termine di centoventi giorni, da ritenersi fisiologico in considerazione della natura del rapporto dal quale derivano. In motivazione la suddetta decisione ha ritenuto che la lacuna normativa sul termine fisiologico possa essere colmata attraverso un intervento surrogatorio del giudice di legittimità fondato sugli artt. 97 Cost. e 1183 c.c., e che il termine possa parametrarsi a quello previsto dall'art. 14 del d.l. n. 669 del 1996, dettato in materia di esecuzione forzata nei confronti delle pubbliche amministrazioni.

Sempre in tema di compensi dei giudici tributari, assimilati a quelli da lavoro dipendente, **Sez. 6 - 5, ord. n. 28116/2020, Caprioli, Rv. 659828 – 01** ha affermato che il regime della tassazione separata va escluso se la corresponsione degli emolumenti viene effettuata in un periodo di imposta successivo che superi il ritardo fisiologico, il quale, in assenza di precisa indicazione normativa nel testo dell'art. 13 del d.lgs. n. 545/1992, va individuato dal giudice nell'esercizio dell'intervento surrogatorio concessogli dagli artt. 1183 c.c. e 97 Cost.

Le sezioni unite della Corte (**Sez. U, n. 26494/2020, Conti, Rv. 659551 – 01)** si sono, invece, occupate della natura dell'indennità di reinserimento (o contributo di solidarietà) erogata ai senatori al momento della cessazione dalla carica parlamentare previsto dal Regolamento del Fondo di solidarietà fra gli onorevoli senatori, ovvero corrisposto ai beneficiari designati o agli eredi legittimi in caso di decesso del parlamentare nel corso della legislatura, gravante sul "Fondo di solidarietà fra gli onorevoli senatori", affermandone la qualità di retribuzione differita, manifestazione di capacità contributiva e concludendo che, in

quanto tale, va sottoposta a tassazione al momento della sua erogazione, secondo la disciplina prevista in tema di tassazione separata dall'art. 17 TUIR

Sez. T, ord. n. 8489/20, Condello, Rv. 657623 ha, poi, affrontato il problema della tassazione del rimborso delle spese di trasferta, ex art. 51, comma 5, d.P.R. n. 917 del 1986, affermando che esso può essere analitico, se ancorato agli esborsi, per vitto, alloggio e viaggio, effettivamente sostenuti e adeguatamente documentati dal dipendente, ovvero forfetario, se operato attraverso il riconoscimento di una provvista di denaro per sostenere le spese di vitto e alloggio, con la conseguenza che, mentre nel primo caso il rimborso non determina alcuna tassazione in capo al dipendente, nel secondo l'importo che oltrepassi il limite massimo previsto dall'art. 51 cit. concorre alla formazione del reddito di lavoro.

Infine, in tema di emolumenti riconosciuti ai dirigenti sotto forma di "bonus" e " stock options" **Sez.5, ord. n. 22692/2020, Gilotta, Rv. 659473 – 01** ha affermato che l'imposta addizionale del dieci per cento prevista dall'art. 33 del d.l. n. 78 del 2000, conv. in l. n. 122 del 2010 - trattenuta dal sostituto di imposta al momento dell'erogazione degli emolumenti quando detti compensi eccedano il triplo della parte fissa della retribuzione - si applica nei confronti dei dirigenti delle imprese operanti nel settore finanziario che svolgono attività "rivolta al pubblico", mentre non sono assoggettati al prelievo i dirigenti di "holding" industriale che pur possegga partecipazioni in società del gruppo operanti nel settore finanziario, dovendo peraltro escludersi che il cit. art. 33 abbia disposto un rinvio recettizio alla nozione di "settore finanziario" contenuta nel testo originario dell'art. 106 T.U.B. (contenente il riferimento all'attività di assunzione di partecipazione, poi eliminato dall'art. 10 del d.lgs. n. 141 del 2010).

3. I redditi d'impresa.

Le norme sul reddito di impresa attengono, essenzialmente, a due profili: alla identificazione della fonte del reddito ed alle modalità di calcolo dello stesso.

Ai sensi dell'art. 55 TUIR., in particolare, i redditi di impresa sono quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, intese come quelle di cui all'art. 2195 c.c., esercitate per professione abituale, ancorché non esclusiva, nonché di quelle di cui alle lett. b) e c) dell'art 32 dello stesso Testo Unico che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa.

Sono poi redditi di impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195

c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 TUIR., pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

Quanto al secondo profilo in esame, la riforma di cui al d.lgs. n. 344 del 2003 ha trasferito all'interno dell'IRES la disciplina di base sulla determinazione del reddito di impresa, che in precedenza si trovava nel decreto sull'IRPEF, cosicché oggi per una visione complessiva della determinazione del reddito di impresa occorre riferirsi alla disciplina di base, contenuta nel testo unico sull'IRES, in combinazione con alcune norme speciali dettate per le persone fisiche e le società di persone, che si trovano nella disciplina del TUIR. in materia di IRPEF.

Nel catalogo delle pronunce pubblicate nel 2020, **Sez. 5, n. 15021/2020, Castorina, Rv. 658200 – 01** ha puntualizzato che, ai fini della nozione tributaristica di esercizio di imprese commerciali - non coincidente con quella civilistica -, l'art. 51 TUIR richiede lo svolgimento "per professione abituale ancorché non esclusiva" delle attività indicate dall'art. 2195 c.c., ancorché non organizzate in forma di impresa, connotate per caratteristiche di stabilità e ripetitività, anche solo tendenziale e prospettica nel tempo, potendo essere svolte pure in modo non esclusivo e, quindi, contemporaneamente ad altre attività, dandosi luogo, in questo caso, a due distinti redditi. Laddove si tratti di un contribuente persona fisica ovvero di ente diverso da società commerciale, l'indagine sulla professionalità, nel senso suddetto, va effettuata "ex ante" in connessione ad un insieme di fattori da valutare in relazione alla specifica tipologia di attività ed in base all'"id quod plerumque accidit", tra cui la predisposizione dei mezzi necessari per lo svolgimento dell'attività.

Altro principio generale affermato da **Sez. T, n. 4398/2020, Napolitano, Rv. 656978-01**, è quello per cui, in materia di reddito di impresa, costituisce criterio inderogabile quello della competenza di cui all'art. 75, comma 1, TUIR, nel testo "ante" riforma 2004, applicabile "ratione temporis", a mente del quale possono essere indicati nel bilancio esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura di esercizio, tenendosi conto, ai sensi dell'art. 2423 bis, comma 1, nn. 2 e 3, c.c., dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento, restando irrilevante la dichiarazione di sopravvenienze attive in diverso esercizio.

In tale quadro, **Sez. T, ord. n. 13503/2020, Napolitano, Rv. 658351 – 01** ha stabilito che ai contributi statali destinati, per il tramite delle regioni, alla copertura di disavanzi di gestione delle imprese di trasporto dev'essere riconosciuta natura di contributi in conto capitale, sottoposti al regime delle sopravvenienze attive ex art. 88 TUIR attualmente vigente e quindi, quanto al criterio di imputazione, al principio di cassa.

Con riferimento alle sopravvenienze, **Sez. T, n. 1508/2020, Napolitano, Rv. 656612-01,** ha ritenuto che la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, ai sensi dell'art. 55, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, e dunque indipendentemente dal sopraggiungere di eventi gestionali straordinari o comunque imprevedibili, una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, come liberazione di riserve, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza. In applicazione di tale principio, la Corte ha cassato la sentenza impugnata che aveva escluso l'assoggettamento a tassazione di una sopravvenienza attiva generata dall'insussistenza di passività esposta per errore in precedente esercizio.

Sempre in tema di sopravvenienze attive, **Sez. T, n. 15754/2020, Condello, Rv. 658557 – 01**, ha affermato che, prima delle modifiche apportate all'art. 55 (ora 88) TUIR dall'art. 21, comma 4, l. n. 449 del 1997, i contributi concessi in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili erano assoggettati alla stessa disciplina fiscale dei contributi in conto capitale, mentre, col nuovo regime impositivo, avente effetto dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 1998, i contributi in conto impianti non generano né sopravvenienze attive né ricavi, ma rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono; ne consegue che essi concorrono a formare il risultato economico civilistico e devono essere ripartiti in base alla vita utile del bene per il quale sono stati concessi sotto forma di quote di ammortamento deducibili.

Anche **Sez. T, ord. n. 16776/2020, Condello, Rv. 658669 – 01**, nell'occuparsi dei contributi "in conto impianti", i quali sono destinati all'acquisto di beni (materiali o immateriali) strumentali, ha affermato che, nel regime introdotto dalla l. n. 449 del 1997, non generano né sopravvenienze attive né ricavi, ma rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono, concorrendo a formare il reddito d'impresa per competenza nel quale confluiscono sotto forma di quote di ammortamento deducibili, potendo essere

contabilizzati, a scelta del contribuente, in base ai principi contabili nazionali (OIC 16, par. F), imputando i contributi percepiti a riduzione diretta del cespite, oppure con la tecnica dei risconti passivi mediante imputazione graduale a conto economico pari alla stessa misura adottata per gli ammortamenti del cespite agevolato; pertanto, la loro ascrivibilità a fattori di produzione ad utilità ripetuta fa sì che la determinazione dell'obbligazione tributaria non sia istantanea e coincidente con l'incasso dei contributi stessi, ma prolungata a più periodi di imposta, in quanto collegata agli ammortamenti.

Sez. T, n. 26343/2020, Nicastro, Rv. 659940 – 01 si è occupata dell'imputazione temporale delle plusvalenze ottenute dalla cessione di un bene strumentale in forza di contratto di "sale and lease back", affermando che sussiste incertezza normativa oggettiva in ordine alla loro imputazione temporale per intero nell'esercizio in cui sono state realizzate, ai sensi dell'art. 86, comma 4, primo periodo, TUIR (applicabile "ratione temporis"), ovvero in funzione della durata del contratto di "leasing" ex art. 2425-bis c.c., in rilevato difetto di informazioni amministrative, precedenti giurisprudenziali e sussistendo opinioni dottrinali contrastanti.

Sul medesimo tema, **Sez. T, ord. n. 15024/2020, Dell'Orfano, Rv. 658202 - 01**, ha stabilito che la plusvalenza ottenuta dalla cessione di un bene in forza di contratto di "sale and lease back" - da contabilizzare in base ai principi contabili "IAS 17", ispirati al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma e fatti propri dal reg. CE n. 1606/2002, cui a sua volta fa riferimento l'art. 83 TUIR - va ripartita, in base all'art. 2425 bis c.c., in funzione della durata del negozio, a condizione che il contribuente opti per la "diluizione" in sede di dichiarazione annuale dei redditi ex art. 86, comma 4, TUIR, trattandosi di deroga al criterio di competenza di cui all'art. 109 TUIR, concorrendo altrimenti a formare il reddito per l'anno in cui la somma è conseguita.

Sul tema del trattamento fiscale del conferimento di aziende, S**ez. T, n. 15358/2020, Napolitano, Rv. 658549 – 01** ha affermato che l'art. 4 d.lgs. n. 358 del 1997 (nel testo applicabile "ratione temporis"), laddove stabilisce, con riguardo ai conferimenti di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni, che esso non costituisce realizzo di plusvalenze o minusvalenze, subordina l'applicabilità di detto principio di neutralità fiscale alla circostanza che il soggetto conferente assuma, quale valore delle prestazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita.

Sez. 5, n. 16366/2020, Dell'Orfano, Rv. 658649 – 01, in tema di determinazione del valore da attribuire alle partecipazioni sociali, ha osservato che lo scostamento dal cd. "valore normale" del prezzo di transazione di cui all'art. 9 TUIR assume rilievo quale parametro

meramente indiziario dell'antieconomicità dell'operazione posta in essere, sì da giustificare l'accertamento con conseguente prova contraria a carico del contribuente. I principi regolatori desunti dall'art. 9 cit. costituiscono, infatti, espressioni concrete della regola "substance over form" enunciata anche nei principi contabili nazionali (OIC 11) ed internazionali ("Frameword 2", IASB/1989/35), nonché delle raccomandazioni dell'OCSE ("Base Erosion and Profit Shifting") e dell'UE (sulla cd. pianificazione fiscale aggressiva), a nulla rilevando, al riguardo, la norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 147 del 2015, che mira solo ad escludere l'applicazione dell'art. 110 TUIR al "transfer pricing" interno, giammai a limitare la portata logico-giuridica dell'art. 9 cit. (Fattispecie relativa a plusvalenza, imputata a maggior reddito ai fini IRPEG, derivante da cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali in cui la S.C. ha rigettato il ricorso della società contribuente avverso la sentenza che aveva affermato l'antieconomicità dell'operazione per aver venduto a soggetto ad essa collegato da rapporti infragruppo societari, operando in perdita, ponendo a raffronto - con riguardo al prezzo di cessione delle quote - i valori riportati in bilancio ed il valore, di gran lunga inferiore, delle perizie di stima redatte ai sensi della l. n. 448 del 2001).

Riguardo alla categoria dei beni immobili, **Sez. T, n. 4417/2020, Di Paola, Rv. 657335-01**, ha enunciato il principio per cui, in tema di redditi d'impresa, deve distinguersi tra immobili merce, destinati al mercato di compravendita, immobili patrimonio, destinati al mercato locativo, e immobili strumentali per destinazione o per natura, in quanto funzionali, i primi, secondo un'interpretazione restrittiva, allo svolgimento di attività tipicamente imprenditoriali e inidonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti, e caratterizzati, i secondi, da una strumentalità oggettiva senza che rilevi la loro utilizzazione per l'esercizio dell'impresa. Nella specie, la Corte ha ritenuto che il terreno agricolo di proprietà di una società in nome collettivo che svolgeva attività incentrata sulla locazione dello stesso non costituisse bene strumentale per destinazione, quanto piuttosto l'oggetto dell'attività stessa.

Secondo **Sez. T, ord. n. 23987/2020, Cataldi, Rv. 659621 – 01**, i beni immobili non strumentali né riconducibili ai beni-merce agli effetti dell'art. 57 (ora 90) del d.P.R. n. 917 del 1986 - che prevede l'indeducibilità dei relativi costi ed il concorso alla formazione del reddito secondo la disciplina sui redditi fondiari - vanno individuati in ragione della loro natura e della destinazione all'attività di produzione o di scambio oggetto dell'attività d'impresa, con la conseguenza che qualora gli stessi non siano correlati allo svolgimento di un'attività produttiva di reddito d'impresa, non solo non possono ritenersi beni-merce, ma neppure beni strumentali

per destinazione. (In applicazione del principio, la S.C., sul presupposto che la semplice attività di locazione di appartamenti, quand'anche svolta da un'impresa, non consenta di qualificare come strumentali i beni immobili dati in godimento, ha cassato la decisione impugnata, che aveva ritenuto irrilevante, ai fini dell'indeducibilità, l'impiego degli immobili in questione da parte della società in un'attività commerciale).

Altro profilo in tema di determinazione del reddito è stato affrontato da **Sez. T, n. 10122/2020, Crucitti, Rv. 657771-01.** La decisione ha ritenuto che gli accantonamenti di utili che l'imprenditore effettui, in un determinato esercizio, per il pagamento di imposte non deducibili, ovvero, in caso di precedente "condono", in difetto delle condizioni o senza gli adempimenti contemplati dall'art. 4 del d.l. n. 660 del 1973, conv. in l. n. 823 del 1973, vanno inclusi nella dichiarazione dell'imponibile relativa a detto esercizio e, in mancanza, sono suscettibili di "ripresa", con avviso in rettifica della dichiarazione medesima. Il recupero a tassazione, pertanto, non può avvenire in via di rettifica della dichiarazione inerente ad esercizio posteriore, nel quale vi sia stato prelevamento in tutto od in parte dalla riserva, atteso che tale prelevamento non esprime un reddito del nuovo periodo d'imposta, ma il mero impiego di un reddito pregresso.

In caso di impresa sottoposta a procedure concorsuali, **sez. T, n. 10108/2020, D'Aquino, Rv. 657731-01**, ha stabilito che l'art. 183, comma 1, TUIR, il quale assoggetta a tassazione i redditi del fallimento e della liquidazione coatta amministrativa nel cd. maxiperiodo concorsuale compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura concorsuale, non si applica estensivamente al concordato preventivo, durante la quale l'imprenditore insolvente - che non perde la proprietà dei beni (cd. spossessamento attenuato) - continua ad assolvere gli obblighi tributari secondo le regole ordinarie, come qualunque contribuente "in bonis"; ne consegue la scomputabilità delle ritenute in acconto operate ex art. 26, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973 in ciascun periodo di imposta nel quale i redditi si sono prodotti.

4. (segue) Poste deducibili e norme agevolative.

Sez. 5, ord. n. 16371/2020, Fracanzani, Rv. 658410–01 ha affermato il principio secondo il quale, con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, la regola generale è la deducibilità delle perdite, mentre costituisce eccezione l'indeducibilità delle perdite che vengano integrate entro i due anni, ex art. 98, comma 3, lett. e), TUIR (applicabile "ratione temporis"), poiché il legislatore considera tale rapida trasformazione o assorbimento indice di una perdita fittizia, esposta solo per consentire una deduzione; conseguentemente, stante il divieto sancito

dall'art. 14 disp. prel. c.c., detta norma eccezionale non può essere interpretata analogicamente, equiparando alle perdite reintegrate entro due anni in modo "tracciabile" (con accantonamento di utili, esecuzione conferimenti in danaro o natura) anche quelle che non appaiono più in bilancio, ritenendole presuntivamente assorbite in via definitiva. Tale principio è stato, in particolare, enunciato riguardo ad una fattispecie in cui l'Ufficio aveva ritenuto errata la quantificazione del "pro rata" patrimoniale ex art. 98 TUIR con conseguente riduzione della perdita di esercizio dichiarata che si rifletteva sul consolidato ed aumento della quota di indeducibilità degli interessi.

Sempre in termini generali, **Sez.T, ord. n. 15019/2020, Corradini, Rv. 658423–01** ha stabilito che, in tema di reddito d'impresa, il recupero dei costi in base al criterio di competenza temporale non determina una duplicazione di imposta in quanto la dichiarazione del costo in una determinata annualità consente l'accertamento dell'Ufficio sulla base del corretto impiego di detto criterio, non essendo consentito al contribuente di scegliere il periodo in cui registrare le passività secondo la propria convenienza, così da alterare i risultati economici dell'esercizio, mentre, in caso di effettivo pagamento per due volte della medesima imposta, dispone dei rimedi ordinamentali della dichiarazione integrativa e del rimborso. **Sez.T, n. 23521/2020, Manzon, Rv. 659641–01** ha ulteriormente puntualizzato che le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'art. 75 (attuale art. 109) del d.P.R. n. 917 del 1986, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza.

Quanto ai poteri in materia dell'Amministrazione fiscale, secondo **Sez. 5, ord. n. 14872/2020, Fichera, Rv. 658346–01**, in tema di dichiarazione dei redditi di una società, quale che sia il loro valore di libro risultante dal bilancio regolarmente approvato dall'assembla dei soci con il consenso del collegio sindacale, l'Amministrazione finanziaria può sempre sindacare la deducibilità dei relativi costi (nella specie, quello afferente alle quote di ammortamento del valore dell'avviamento di un'azienda ceduta alla contribuente) ove dimostri che è stato iscritto a bilancio non il valore reale del bene, materiale o immateriale, bensì quello che risulta frutto della violazione del principio fissato dall'art. 2423, comma 2, c.c. in forza del quale l'imprenditore non può inserire poste inesistenti o sopravalutate.

Riguardo alle imprese bancarie, **Sez. T, n. 6242/2020, Guida, Rv. 657383-02**, ha ritenuto che, ai fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione imputabile ad una filiale italiana di banca estera, sottocapitalizzata o priva di capitale di rischio, la deducibilità dei componenti negativi postula la necessaria adozione di correttivi (nella

specie individuati dall'Agenzia delle Entrate nel fondo di dotazione figurativo, rilevante ai fini della determinazione del "quantum" delle perdite dei crediti deducibili, per effetto della loro imputazione "pro-quota", rispettivamente, alla filiale italiana ed alla casa madre estera), anche mediante richiamo al par. 18.3. del Commentario Ocse contro le doppie imposizioni, che, pur non avendo valore normativo, costituisce una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti.

Con particolare riferimento alle "spese di acquisizione dei servizi" **Sez. T, ord. n. 15752/2020, Crucitti, Rv. 658405–01** ha affermato che esse, ai sensi dell'art. 109 (già art. 75) TUIR sono da imputare e si considerano sostenute nell'esercizio nel quale la prestazione di servizi "è ultimata" sicché, nel caso di conclusione di un contratto "a effetti obbligatori" (nella specie, preliminare di compravendita immobiliare), il costo corrisposto all'intermediario, in assenza di clausole sospensive della debenza della provvigione rilevante fiscalmente, deve essere imputato secondo il criterio di competenza, da individuarsi nel momento in cui lo stesso, essendo stato stipulato il preliminare, possa ritenersi certo e determinato, avendo il mediatore ultimato la propria attività.

Con riguardo agli oneri deducibili, secondo **Sez. T, n. 23872/2020, Manzon, Rv. 659644-01** l'inerenza degli interessi passivi, sia pure intesa come "generica" correlazione all'attività di impresa, ex art. 75, comma 5, TUIR, implica necessariamente che l'operazione che ha ingenerato tale componente negativo non sia qualificabile come elusiva, ovvero contrastante con il generale divieto dell'abuso del diritto.

Quanto alle spese sostenute per la manutenzione, riparazione, trasformazione ed ammodernamento di beni strumentali sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo, ex art. 102, comma 6, TUIR, non assumendo rilevanza, a tal fine, il carattere eccezionale di dette spese. (In applicazione del principio, la S.C. ha escluso che le spese di manutenzione straordinaria di edificio sede della società contribuente andassero imputate ad aumento dei costi dei beni ammortizzabili in ragione della loro natura incrementativa del valore dell'immobile): così **Sez. T, ord. n. 16820/2020, Condello, Rv. 658655 – 01.**

Sempre in tema di poste deducibili ai fini della determinazione del reddito di impresa, **Sez. T, n. 3381/2020, Fracanzani, Rv. 656968-01**, ha ritenuto che i regali in natura che vengano corrisposti dal produttore agli acquirenti-rivenditori della merce in base a promessa unilaterale vanno considerati operazioni a premio, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. n. 430 del 2001, e non sconti di prezzo, i quali sono configurabili nel caso in cui le attività promozionali si basino su di una clausola accessoria al contratto. In applicazione del principio, la Corte ha confermato l'impugnata sentenza della C.T.R. secondo cui i viaggi turistici offerti dal

produttore a clienti come premio per volumi di acquisto o di rivenduto costituivano operazioni a premio, come tali non integralmente deducibili come costo.

Sez. 6 - T, ord. n. 15616/2020, Caprioli, Rv. 658531–01 ha affermato che l'acquisto di carburante effettuato a mezzo di apposite carte di credito aziendali o contratti di somministrazione (cd. "netting") non esonera il contribuente dal comprovare, con idonea documentazione, l'inerenza dell'operazione all'attività d'impresa; ne consegue che, laddove la fatturazione sia priva degli elementi che consentano di dimostrare la riferibilità di dette spese ai mezzi strumentali impiegati per l'esercizio dell'impresa, va esclusa la deducibilità dei costi medesimi e la detraibilità dell'IVA.

Sez. T, ord. n. 4645/2020, Leuzzi, Rv. 657347-02, si è, invece, occupata dell'art. 14, comma 4 bis, l. n. 537 del 1993, nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, conv. in l. n. 44 del 2012, che, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, consente all'acquirente, anche quando consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, di dedurre i costi di beni e servizi non utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato", ma per essere commercializzati, a meno che non contrastino coi principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, affermando che la norma si applica, ai sensi dell'art. 8, comma 3, d.l. cit. anche ad atti, fatti o attività posti in essere prima della sua entrata in vigore.

Quanto alle perdite su crediti, **sez. T, ord. n. 5183/2020, Fracanzani, Rv. 657374-01**, ha affermato che l'art. 66, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986, prevedendo che, al di fuori dell'ipotesi in cui il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali, le perdite su crediti sono deducibili dal reddito imponibile soltanto se risultino da elementi certi e precisi, pone a carico del contribuente l'onere di allegare e documentare gli elementi di riferimento che hanno dato luogo alla perdita; pertanto, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia negato la deducibilità delle perdite su crediti acquistati a seguito di cessione, la mera allegazione che quest'ultima ha avuto luogo "pro soluto" anziché "pro solvendo", secondo gli schemi predisposti dalla normativa civilistica, non esonera il contribuente dal documentare, mediante elementi certi e precisi (ad esempio, il prezzo stimato del credito rispetto al suo valore nominale), che la perdita risultante dalla cessione era da intendersi come oggettivamente definitiva, né preclude al giudice di merito l'esercizio del suo potere di apprezzare liberamente la sufficienza di quelle risultanze probatorie.

In tema, invece, di svalutazioni di partecipazioni estere per perdite subite, **sez. T, n. 8715/2020, D'Orazio, Rv. 657653-01**, ha formulato il principio secondo cui che l'art. 61, comma 3-bis, del d.P.R. n. 917 del 1986,

laddove prevede che, qualora si riferiscano a società con sede in Stati non appartenenti all'Unione europea, sono deducibili dalle società residenti in Italia, sempre che siano in vigore accordi che consentano all'amministrazione finanziaria di acquisire le informazioni necessarie per l'accertamento delle condizioni ivi previste, va inteso, secondo una interpretazione costituzionalmente orientata, ispirata ai parametri di cui agli artt. 3 e 53 Cost., nel senso che è, comunque, sempre consentito al contribuente residente di fornire la prova contraria in ordine alla sussistenza dell'esistenza di tali componenti negativi di reddito, come del resto accade per la deducibilità dei costi da spese contratte con società site in Stati inclusi nelle "black list", ex art. 110 del d.P.R. n. 917 del 1986, per il regime PEX ("Participation exemption"), ex art. 87 del d.P.R. n. 917 del 1986, per le CFC ("Controlled Foreign Companies"), ex art. 167 del d.P.R. n. 917 del 1986, e in ogni ipotesi di elusione ai sensi dell'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000.

Secondo **sez. T, ord. n. 9912/2020, Leuzzi, Rv. 657729-01**, l'irregolarità della fattura (nella specie emessa con causale "per lavori di muratura eseguiti presso vs. cantiere"), non redatta in conformità ai requisiti di contenuto prescritti dall'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto ivi rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo, per cui l'Amministrazione finanziaria può contestare l'effettività delle operazioni ad essa sottese e ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati.

Riguardo alle spese per la formazione tecnica e la ricerca di personale **Sez. T, n. 6015/2020, D'Aquino, Rv. 657406-01** ha, per parte sua, affermato che ove esse siano state iscritte nell'attivo patrimoniale, benché ciò non sia obbligatorio ai sensi del Principio contabile n. 24 (analogo al successivo OIC n. 24) stante l'alto grado di aleatorietà di tali costi, l'art. 108 TUIR (applicabile "ratione temporis") ne impone la deducibilità in quote costanti secondo il principio di competenza, trattandosi di spese pluriperiodali residuali, e ne comporta la deducibilità in cinque anni secondo l'ammortamento civilistico.

L'ipotesi di minusvalenze da svalutazione delle partecipazioni societarie determinate dalla distribuzione di utili soggetti al regime "madre-figlia" è stata esaminata da **Sez. T, n. 19286/2020, Nicastro, Rv. 658994 – 01**, la quale ha stabilito che esse, ex art. 96-bis, comma 5, TUIR sono indeducibili, trattandosi di utili non tassati, e non sono soggette alla disciplina transitoria di cui all'art. 4, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 344 del 2003, con la conseguenza che non opera la deducibilità da esso prevista in via temporanea in deroga al nuovo regime della "partecipation exemption", non avendo questo determinato alcun effetto penalizzante

nei confronti di dette minusvalenze rispetto al regime precedente nel quale esse erano fiscalmente irrilevanti.

Sez. T, ord. n. 26966/2020, Cataldi, Rv. 659944 – 01 ha stabilito che l'obbligo di comunicazione delle minusvalenze previsto dall'art. 1, comma 4, d.l. n. 209 del 2002, conv. in l. n. 265 del 2002 (applicabile "ratione temporis"), è limitato a quelle derivanti dalla cessione di partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie, la cui remunerazione è costituita dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo, o all'affare in relazione al quale sono state emesse, e non si estende alle obbligazioni, caratterizzate ex art. 2410 c.c. dalla funzione di "finanziamento" senza attribuzione di alcun diritto di partecipazione, con la conseguenza che solo l'omessa comunicazione delle prime ne determina l'indeducibilità, avente natura di sanzione impropria.

Infine, va richiamata **Sez. T, n. 15255/2020, Gilotta, Rv. 658361 – 01** secondo cui, ai fini della qualificazione di un bene come strumentale non rileva la sua iscrizione nelle scritture contabili ma il rapporto funzionale con il prodotto o il servizio reso dall'impresa, con onere della prova a carico del contribuente. (In applicazione del principio, la S.C. ha rigettato il ricorso di un commerciante ambulante avverso la sentenza che, validando l'accertamento, aveva ritenuto l'acquisto e la disponibilità di un autofurgone, ancorché indicato nel registro dei beni ammortizzabili come bene strumentale, fossero computabili, nella misura del cinquanta per cento, come indicatori di maggior reddito, avendo il contribuente altro veicolo per le vendite e non disponendo di auto ad uso privato).

In tema di norme agevolative per la determinazione del reddito di impresa, **sez. T, ord. n. 11337/2020, D'Orazio, Rv. 658026-01**, ha stabilito che l'art. 104 del d.P.R. n. 917 del 1986 è norma di stretta interpretazione in ragione del suo contenuto agevolativo concernente l'ammortamento finanziario per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione, e si riferisce alle sole concessioni rilasciate dagli enti pubblici e non anche ai rapporti privatistici di superficie, soggetti viceversa all'ammortamento tecnico di cui al precedente art. 102, rispondendo l'istituto all'esigenza di fronteggiare i costi che devono essere sostenuti nel corso della concessione in relazione alla restituzione di beni e impianti da devolvere gratuitamente e in perfetto stato di funzionamento ed essendo preclusa alle parti soltanto in relazione alle prime la possibilità di escludere pattiziamente, al termine del contratto di costituzione del diritto di superficie, la devoluzione all'ente pubblico della costruzione realizzata dal concessionario.

5. I redditi di capitale.

I redditi di capitale costituiscono una categoria alla quale il legislatore non attribuisce una definizione fiscale autonoma, provvedendo invece a fornire, all'art. 44, comma 1, TUIR, una elencazione, all'interno della quale, secondo una classificazione adottata dalla dottrina, si possono individuare due principali, per quanto non onnicomprensivi, gruppi di redditi, l'uno relativo ai proventi derivanti dalla partecipazione in società ed enti, come i dividendi distribuiti dalle società di capitali; l'altro riferito agli interessi e altri proventi derivanti da mutui e da altre forme di impiego del capitale. L'elencazione legislativa contempla, inoltre, una previsione residuale (art. 44, lett. h) TUIR), avente ad oggetto i proventi derivanti *«da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale»*.

Occorre evidenziare che non rientrano nella categoria dei redditi da capitale gli eventuali proventi derivanti dalla differenza tra il costo di titoli ed il ricavo conseguito per effetto della loro negoziazione, ossia le plusvalenze da *capital gain*, ricadenti nei c.d. redditi diversi.

In tema, invece, di utili accertati a carico di società di capitali a ristretta base partecipativa, **Sez. T, ord. n. 16913/2020, Di Marzio, Rv. 658657 – 01** ha affermato che, ove sia accertata la percezione di redditi societari non contabilizzati, opera la presunzione di loro distribuzione "pro quota" ai soci, salva la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, non occorrendo che l'accertamento emesso nei confronti dei soci risulti fondato anche su elementi di riscontro tesi a verificare, attraverso l'analisi delle loro movimentazioni bancarie, l'intervenuto acquisto di beni di particolare valore, non giustificabili sulla base dei redditi dichiarati.

Sez. T-6, ord. n. 3980/2020, Capozzi, Rv. 657304-01, ha stabilito che l'avviso di accertamento nei confronti del socio per redditi da utili non dichiarati di tali società è legittimamente emesso e adeguatamente motivato anche quando il socio non abbia partecipato all'accertamento nei confronti della società e l'atto contenga un mero rinvio "per relationem" ai redditi della società, non essendo i due accertamenti autonomi e indipendenti, in virtù dei poteri concessi ai soci, ai sensi dell'art. 2261 c.c., di consultare la documentazione contabile e di partecipare perciò agli accertamenti che riguardano la società, sicché essi non possono dolersi della definitività dell'accertamento, né riproporre doglianze ad esso riferibili. Sempre in materia, va richiamata anche **Sez. T, n. 26317/2020, Triscari, Rv. 659878 – 01**, secondo cui, nel caso di società a ristretta base, non opera la presunzione ex art. 47 TUIR di attribuzione ai soci degli utili extracontabili in quanto, essendo conseguiti "in nero" e non essendo mai pervenuti nella contabilità societaria, non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v'è stata, non avendoli la società mai

dichiarati.

In tema di versamenti dei soci, **Sez. T, n. 1475/2020, Fracanzani, Rv. 656542-01** ha, poi, ritenuto che la presunzione legale di onerosità per i versamenti effettuati dal socio alla società, prevista dall'art. 43 del d.P.R. n. 917 del 1986 ai fini della determinazione del reddito di capitale delle persone fisiche, è applicabile anche ai versamenti effettuati da soci imprenditori, in forma individuale o collettiva, non facendo la norma cenno alcuno ad una pretesa natura di persona solo "fisica" dei soci destinatari della presunzione ed essendo tale limitazione, in carenza di qualsivoglia concreto elemento di differenziazione, contraria ad una interpretazione normativa coerente con i precetti dettati dagli artt. 3 e 53 Cost., in quanto finirebbe per trattare diversamente situazioni economiche identiche. Ne consegue che, in caso di mancato superamento della presunzione legale, gli interessi attivi, al pari di quelli prodotti da qualsiasi finanziamento a terzi, concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa (individuale o collettiva), come espressamente previsto dall'art. 45 del d.P.R. n. 917 cit. e confermato dall'art. 95, nella parte in cui considera il reddito complessivo delle società quale reddito d'impresa "da qualsiasi fonte provenga" (numerazione delle norme anteriore al d.lgs. n. 344 del 2003).

Di questo argomento si è occupata anche **sez. T, n. 3398/2020, Manzon, Rv. 657369-01**, affermando che l'art. 43 del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo applicabile "ratione temporis") prevede, in funzione antielusiva, una presunzione legale di onerosità del prestito concesso dal socio alla società, superabile dal contribuente con prova contraria che, però, non può essere fornita con qualsiasi mezzo, ma soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge: segnatamente, dimostrando che i bilanci allegati alla dichiarazione dei redditi della società contemplano un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo. Nella specie, la Corte ha annullato la sentenza della CTR che aveva omesso di valutare la sussistenza della controprova della presunzione asseritamente fornita con la produzione del bilancio/nota integrativa, circostanza fattuale contestata dall'Agenzia.

6. I redditi diversi.

In ordine ai redditi diversi di natura finanziaria (capital gain) ed all'imposta sostitutiva sugli stessi gravante, **Sez. T, ord. n. 4423 del 20/02/2020, Napolitano, Rv. 657344 – 01** ha stabilito che ove il contribuente, avendo optato per la rivalutazione delle proprie partecipazioni societarie, non negoziate nei mercati regolamentati e possedute alla data del 1° gennaio 2001, abbia versato l'imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 5 della l. n. 448 del 2001 per poi aderire, in virtù di legge

sopravvenuta, alla seconda rivalutazione delle medesime partecipazioni o di quelle nel frattempo residuate, è legittimato a chiedere il rimborso dell'imposta già interamente versata con riguardo alla quota oggetto di duplice tassazione, purché nei limiti di quanto dovuto e versato in seguito alla nuova determinazione di valore della partecipazione sociale, stante la volontarietà della scelta a suo tempo operata e la sua conseguente irrevocabilità.

7. (segue) Plusvalenze.

Tra i «redditi diversi» rientrano, in particolare, alcune ipotesi riconducibili alla nozione di plusvalenza, intesa quale differenza positiva tra un valore iniziale ed un valore finale; in ambito tributario, la stessa è espressione di una ricchezza prodotta, ed è perciò oggetto di attenzione da parte del legislatore.

Sez. T, n. 1955/2020, Pandolfi, Rv. 656747, si è occupata del regime fiscale delle plusvalenze da esercizio della "stock option", affermando che non opera l'art. 5, commi 1 e 2, l. n. 448 del 2002 – in base al quale si considera il valore dei titoli rivalutato, fissato alla data del 1 gennaio 2002, mediante apposita perizia giurata di stima, anziché il valore posseduto dagli stessi al momento dell'acquisto – in quanto riferito all'art. 81, comma 1, lett. c) e d), d.P.R. n. 917 del 1986, il quale riguarda i redditi di natura finanziaria e non anche quelli imputabili a lavoro dipendente.

Sulla tassazione delle plusvalenze da terreni edificabili, di cui all'art. 67, comma 1, lett. a) e b), del d.P.R. n. 917 del 1986, nell'anno in corso è intervenuta una decisione delle Sezioni Unite **(Sez. U, n. 2321/2020, Conti, Rv. 656707-01)** affermando che, per i terreni edificabili e con destinazione agricola, l'indicazione, nell'atto di vendita dell'immobile, di un corrispettivo inferiore rispetto al valore del cespite in precedenza rideterminato dal contribuente sulla base della perizia giurata a norma dell'art. 7 della l. n. 448 del 2001 non determina la decadenza del contribuente dal beneficio correlato al pregresso versamento dell'imposta sostitutiva, né la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo il valore storico del bene.

Ancora, **Sez. T, ord. n. 26808/2020, Zoso, Rv. 659560-01** riguardo alla determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. a) e b), TUIR, per i terreni edificabili e con destinazione agricola, a norma dell'art. 7 della l. n. 448 del 2001, ha affermato che può essere assunto come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello alla data del 1° gennaio 2002, determinato sulla base di una perizia giurata anche se asseverata in data successiva alla stipulazione, attesa l'assenza di limitazioni poste a tal proposito dalla legge e l'irrilevanza di

quanto invece previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative.

In ordine alle medesime plusvalenze, **Sez. T, ord. n. 4659/2020, Saieva, Rv. 657350-01,** ha ritenuto che, nel caso di opzione per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili a norma dell'art. 7 della legge n. 448 del 2001, una volta soddisfatte le condizioni previste da tale disposizione (redazione della perizia giurata di stima e versamento dell'intera imposta sostitutiva o, in caso di pagamento rateale, della prima rata), si determina l'irreversibile perfezionamento dell'obbligazione tributaria, per cui il contribuente non può più ottenere il rimborso delle somme corrisposte, sia che abbia scelto di avvalersi del pagamento in unica soluzione sia che abbia scelto di avvalersi di quello rateale.

Riguardo alle regole di imputazione temporale di tali plusvalenze, **Sez. T, ord. n. 21115/2020, Di Marzio, Rv. 659068-01** ha precisato che le plusvalenze immobiliari conseguenti alla vendita di terreni edificabili, di cui all'art. 67, comma 1, lett. a) e b), del d.P.R. n. 917 del 1986, quando non ricorrano le finalità speculative di cui all'art. 76 del d.P.R. n. 597 del 1973, sono imponibili in riferimento all'anno in cui il corrispettivo sia stato effettivamente percepito, applicandosi il principio di cassa ai sensi dell'art. 68, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, risultando a tal fine irrilevante che l'atto di compravendita sia stato stipulato in anno precedente.

Sempre in tema di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione di terreni, **Sez. T, n. 29861/2020, Fracanzani, Rv. 660099–01** ha precisato che l'edificabilità dell'immobile consegue direttamente all'adozione di uno strumento urbanistico generale o di una sua variante, pur in assenza di approvazione regionale, mentre non rileva l'avvenuta stipulazione di una convenzione urbanistica o il rilascio di un titolo edificatorio poiché, in caso contrario, si darebbe al privato la possibilità di decidere il momento dal quale tale edificabilità viene in essere.

Sez. T, ord. n. 26801/2020, Giudicepietro, Rv. 659700 – 01 si è occupata della cessione a titolo oneroso dell'azienda, affermando che con essa si realizza una plusvalenza che concorre alla formazione del reddito; pertanto, ove il contribuente ometta di rispondere ai questionari previsti dall'art. 32, comma 1, nn. 3 e 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, in tal modo impedendo od ostacolando la verifica dei redditi prodotti (nella specie omettendo di indicare i costi di acquisizione dei beni), l'Ufficio può effettuare l'accertamento induttivo ex art. 39, comma 1, lett. a), del cit. decreto, utilizzando dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive di requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Infine, va richiamata **Sez. T, ord. n. 16629/2020, Condello, Rv. 658693 – 01** in materia di plusvalenza derivante dall'espropriazione di beni: la decisione ha affermato che, ai fini del prelievo fiscale di cui all'art. 11, comma 5, l. n. 413 del 1991, è sufficiente che la percezione della plusvalenza originata dall'espropriazione sia avvenuta dopo l'entrata in vigore della legge anzidetta, a nulla rilevando che il trasferimento del bene sia intervenuto precedentemente; tuttavia qualora il decreto di esproprio, la cessione volontaria o l'occupazione acquisitiva siano intervenuti prima del 31 dicembre 1988, ma il pagamento sia intervenuto dopo l'entrata in vigore della l. n. 413 cit., la plusvalenza non è imponibile nel caso di ingiustificato ritardo della P.A. nel pagamento dell'indennizzo, ponendosi una diversa interpretazione in contrasto con i principi costituzionali e convenzionali di cui agli artt. 97, 117, comma 1, e 111, comma 1 e 2, Cost. e 1, prot. 1, CEDU, da ritenersi violati ove l'applicazione retroattiva del regime fiscale non abbia garantito quel giusto equilibrio tra l'interesse generale e la tutela dei diritti fondamentali dell'individuo. (Nella specie, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza della CTC che si era limitata a confermare il principio di cassa, quale criterio per l'assoggettamento a tassazione, trascurando di valutare le ragioni e la portata del ritardo nella liquidazione dell'indennità, avvenuta dopo anni e solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza di condanna al relativo pagamento).

8. I redditi fondiari.

I redditi fondiari, secondo quanto prevede l'art. 25 TUIR, sono quelli *«inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano»*.

Sez. T, ord. n. 2173/2020, Caprioli, Rv. 656819-01, in tema di reddito dei fabbricati, ha affermato che la rendita catastale di un'autorimessa va determinata tenendo conto soltanto della parte della superficie di essa effettivamente utilizzabile con funzione di ricovero di autovetture (con esclusione, pertanto, degli spazi di accesso e manovra), atteso che l'art. 49 del d.P.R. n. 1142 del 1949, nello stabilire che la consistenza delle unità immobiliari aventi, fra l'altro, la detta destinazione ad autorimessa "si computa sommando le superfici libere dei locali facenti parte dell'unità immobiliare", va interpretato in coordinamento con l'art. 5 del r.d.l. n. 652 del 1939, conv. in l. n. 1249 del 1939, secondo il quale la valenza catastale di un immobile urbano consiste nella sua utilità a produrre un reddito proprio.

Sez. T, ord. n. 16981/2020, Maisano, Rv. 658698 – 01 ha affermato che il reddito fondiario derivante dalla locazione di un immobile sottoposto a pignoramento concorre alla formazione del reddito

complessivo del debitore esecutato, a norma dell'art. 26 (già 23), comma 1, TUIR, indipendentemente dalla percezione dei canoni.

CAPITOLO II

IRPEG ed IRES

(di Paolo Bernazzani – Andrea Venegoni)

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Poste deducibili – 3. Bilancio civilistico e fiscale – 4. Consolidato – 5. Operazioni tra società "madre" e "figlia"

1. Introduzione.

In materia di IRPEG ed IRES, va premesso, a fini di inquadramento generale, che l'imposta sul reddito delle società ha sostituito, a seguito della riforma realizzata dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, l'IRPEG, ossia l'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed è entrata in vigore il primo gennaio 2004.

Appare utile ricordare che, ai sensi dell'art. 73 del TUIR, sono soggetti passivi dell'IRES:

società di capitali, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

enti pubblici ed enti privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato italiano che hanno, come oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di attività commerciale;

enti pubblici ed enti privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno come oggetto l'esercizio di attività commerciale;

società ed enti di qualsiasi tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

A differenza dell'IRPEF, si tratta di un'imposta proporzionale.

2. Poste deducibili.

In materia di IRPEG ed IRES, ai fini della determinazione del reddito imponibile, tema trattato più volte nel corso dell'anno in questione è quello delle voci deducibili.

Sez. T, n. 559/2020, Giudicepietro, Rv. 656736-01, si è occupata della deducibilità degli accantonamenti per la copertura del rischio inerente ad operazioni su derivati, affermando che la società non operante nel settore creditizio o finanziario che invochi l'applicazione dell'art. 112 del d.P.R. n. 917 del 1986 ha l'onere di allegare e di provare che la finalità del contratto di "interest rate swap" è di coprire operazioni che attengono

all'esercizio dell'attività imprenditoriale, atteso che l'inerenza sussiste non ogni qual volta la componente negativa sia riferibile a una qualsiasi operazione idonea a produrre reddito, bensì in relazione all'oggetto dell'impresa.

Sez. T, n. 902/2020, Giudicepietro, Rv. 656646 – 01, ha ritenuto che il requisito dell'inerenza dei costi deducibili attiene alla compatibilità, coerenza e correlazione di detti costi non ai ricavi in sé, bensì all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi. Nella fattispecie, tale requisito è stato escluso non avendo la società contribuente provato la correlazione esistente tra la perdita derivante dalla stipulazione di un contratto di "interest rate swap" e la finalità di copertura di operazioni attinenti all'attività d'impresa.

Quanto ai redditi derivanti da operazioni con Paesi a fiscalità privilegiata, **sez. T, n. 8068/2020, Federici, Rv. 657552-01**, ha affermato che, per effetto delle modifiche retroattive introdotte dall'art. 1, commi 301, 302 e 303, l. n. 296 del 2006 e prima di quelle di cui alla l. n. 208 del 2015 (applicabili a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015), la separata indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi delle spese e degli altri componenti negativi inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede nei cd. Paesi "black list" è un mero obbligo formale, che non ne condiziona la deducibilità, la cui violazione espone il contribuente unicamente alla sanzione amministrativa ex art. 8, comma 3 bis, d.lgs. n. 471 del 1997, ed esula dalla fattispecie di infedele dichiarazione, non incidendo più sul calcolo dei componenti di reddito, con conseguente esclusione delle sanzioni previste dall'art. 1, comma 2, del d.P.R. n. 471 del 1997.

Sullo stesso tema, secondo **sez. T, n. 9338/2020, Nicastro, Rv. 657656-01**, ha affermato che, a decorrere dal 1° gennaio 2007 (data di entrata in vigore della l. n. 296 del 2006), la deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati (cd. "black list") è condizionata alla prova, da parte dell'impresa residente, che "le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva" ovvero che "le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico", mentre l'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione dei suddetti costi è stato degradato da condizione sostanziale di deducibilità di essi a obbligo di carattere formale. Nel caso di violazione di quest'ultimo obbligo commessa prima del 1° gennaio 2007, in base alla norma transitoria dell'art. 1, comma 303, della legge cit., qualora l'impresa residente fornisca la prova delle menzionate condizioni sostanziali di deducibilità dei costi (o anche qualora l'Amministrazione finanziaria non le contesti), si applica sia la sanzione amministrativa proporzionale

pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese non indicate (primo periodo del comma 303), sia la sanzione amministrativa da 258,23 a 2.065,83 euro prevista dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (secondo periodo del comma 303). In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato l'impugnata sentenza della CTR che aveva affermato che l'impresa contribuente che, nel periodo d'imposta 2003, aveva dedotto costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Paesi cd. "black list" senza indicarli separatamente in dichiarazione, fornendo la prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali di deducibilità degli stessi costi, andava esente da sanzioni in ragione dell'asserito carattere "meramente formale" della violazione.

3. Bilancio civilistico e fiscale.

In tema di determinazione del reddito imponibile, con riferimento ai criteri di biilancio, **Sez. T, n. 17011/2020, Cataldi, Rv. 658699-01** ha affermato che, ai fini della redazione del bilancio, qualora operi il principio di derivazione "semplice" del reddito imponibile, di cui all'art. 83, comma 1, primo periodo, TUIR, la disciplina del bilancio è "presupposta" dal legislatore tributario, che non entra nel merito delle scelte effettuate dal redattore del bilancio, assunto quest'ultimo quale mero fatto (ferma la rilevanza dei principi contabili in quanto tali se la specifica norma fiscale dia loro rilevanza); invece, nel caso della derivazione "rafforzata", relativamente ai soggetti che, per obbligo o per scelta, redigono il bilancio di esercizio secondo i principi contabili internazionali "IAS/IFRS", l'ultimo periodo dell'art. 83, comma 1, cit. attua un vero e proprio rinvio ad essi, inglobandoli al proprio interno, sicché l'Amministrazione finanziaria può accertarne la corretta applicazione, costituendo la loro interpretazione ed applicazione anche una questione di diritto (nella specie ritenuta rilevante ai fini dell'ammissibilità del relativo motivo di ricorso per cassazione).

La medesima decisione **n. 17011/2020 (Rv. 658699-02)** ha ulteriormente affermato che il principio contabile internazionale "IAS 1", al paragrafo 32, detta la regola generale che non ammette compensazioni tra partite, o tra ricavi e costi, e pone l'eccezione nel caso in cui siano richieste o consentite da un "IFRS", essendo questione distinta la verifica dell'idoneità della compensazione contabile a rappresentare la sostanza dell'operazione in applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma. (Nella specie la S.C. ha escluso che la compensazione "pro quota" tra l'indennizzo contrattuale ricevuto dal terzo cedente le partecipazioni alla contribuente e gli oneri fiscali derivanti dall'adesione della medesima al PVC fosse consentita da un "IRFS" e che essa rappresentasse la sostanza del rapporto fiscale).

4. Consolidato.

Sempre nella non numerosa giurisprudenza in materia del presente anno, la Sezione tributaria **(sez. T, n. 4415/2020, D'Orazio, Rv. 657334-01)** ha avuto modo di occuparsi di IRES per una questione processuale relativa alla disciplina del consolidato fiscale nazionale, affermando che, nel giudizio di impugnazione promosso dalla consolidante avverso il rifiuto del rimborso di IRES da essa richiesto, non sussiste il litisconsorzio necessario con la società consolidata dalla cui dichiarazione è scaturita l'imposta indebitamente liquidata e indebitamente versata dalla stessa consolidante, atteso che, alla luce degli effetti dell'opzione per la tassazione di gruppo previsti dall'art. 118, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, comportante la determinazione di un reddito complessivo globale, pari alla somma algebrica dei redditi complessivi netti, la soggettività delle società consolidate è "incompleta" in quanto non si estende alla fase di liquidazione e di versamento del tributo, spettando alla controllante il riporto a nuovo dell'unica eccedenza rimborsabile.

Invece, **sez. T, ord. n. 1329/2020, Napolitano, Rv. 656710-01,** sempre in tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, ai sensi dell'art. 40 bis d.P.R. n. 917 del 1986, quale aggiunto dall'art. 35, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, conv. con modif. nella l. n. 122 del 2010, ma a proposito del giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento con cui è stato rettificato il reddito complessivo proprio di ciascuno dei partecipanti, ha ritenuto che sussista il litisconsorzio necessario tra la società consolidata e la consolidante. Nella specie, in particolare, era in discussione, oltre all'applicabilità delle perdite di periodo del consolidato non utilizzate, anche la legittimità della ripresa a tassazione di costi non inerenti, riferiti a costi riaddebitati alla società dalla propria controllata per servizi di consulenza fatturati a quest'ultima da soggetti terzi.

Ancora in tema di regime consolidato nazionale, **Sez. T, n. 5647/2020, Condello, Rv. 657405-01**, ha affermato che, ai fini del riconoscimento dei benefici della tassazione di gruppo, l'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione da parte della controllante e della controllata deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate in via esclusivamente telematica, attraverso la presentazione dell'apposito modello, atteso che dal tenore letterale degli artt. 119, comma 1, lett. d), T.U.I.R. e 5, comma 2, del d.m. 9 giugno 2004 si evince come l'invio di tale comunicazione costituisca condizione essenziale per l'ammissione ai relativi benefici, in quanto diretta ad esprimere la scelta sul tipo di tassazione da adottare.

5. Operazioni tra società "madre" e "figlia".

Va richiamata, inoltre, **Sez. T, n. 5645/2020, Condello, Rv. 657404-01** per l'affermazione del principio, in una fattispecie relativa a transazione infragruppo avente ad oggetto l'uso di diritti di licenza su marchi e "know how", che il valore "normale" della transazione commerciale infragruppo di cui all'art. 9, comma 3, TUIR va determinato in base al metodo del prezzo di rivendita ("Resale Price Method"), in aderenza ai criteri della circolare del n. 32/9/2267 del 1980 e del rapporto OCSE del 1995. Nella specie, la Corte ha confermato la decisione che aveva confrontato il prezzo stabilito per la transazione tra la società madre italiana e la società figlia olandese e quello, relativo alla subconcessione, tra quest'ultima e la controllata spagnola, evincendo una sproporzione priva di giustificazione.

In tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Gran Bretagna, **Sez. T, n. 2313/2020, Venegoni, Rv. 656781-01**, ha affermato che il credito d'imposta previsto dall'art. 10, par. 4, lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Gran Bretagna, stipulata il 21 ottobre 1988 (ratificata con l. n. 329 del 1990), non è escluso dal riconoscimento dei benefici (nella specie esenzione da ritenuta) della Direttiva madre-figlia n. 453 del 1990 (attuata con il d.lgs. n. 136 del 1993), atteso che detto riconoscimento, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, Brussels Securities), non elimina, necessariamente, il rischio della doppia imposizione economica né della violazione del principio di neutralità fiscale. Sicché, deve verificarsi in concreto se il meccanismo di tassazione previsto dallo Stato membro elimini effettivamente detto rischio, dovendosi evitare non soltanto la tassazione diretta dei dividendi in capo alla società madre, ma anche quella indiretta intesa come conseguenza dell'applicazione di meccanismi che, sebbene accompagnati da deduzioni o esenzioni, possono causare alla società madre un trattamento deteriore rispetto a quello che spetterebbe qualora le due società fossero dello stesso Stato, dovendo la percezione dei dividendi essere fiscalmente neutra per la società madre, con riguardo all'assoggettamento ad imposta, senza possibilità di opzione e senza esenzione ai sensi dell'art. 2, a.iii) della Direttiva 2011/96/UE del 30 novembre 2011.

Il concetto è stato ribadito da **Sez. T, n. 26307/2020, Napolitano, Rv. 659939-01**, secondo cui, sempre in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Gran Bretagna, l'istanza di rimborso di credito d'imposta previsto dall'art. 10, par. 4, lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito del 21 ottobre 1988 (ratificata

con l. n. 329 del 1990), opera sia nel caso di ritenuta sull'ammontare del credito, sia nel caso in cui non sia stata operata la ritenuta alla fonte del 5% sui dividendi distribuiti alla società madre, dovendosi verificare in concreto se, per effetto del credito di imposta indiretto (cd. "underlying tax credit") di cui abbia beneficiato la società madre britannica, detta istanza violi il principio di neutralità fiscale, assicurando all'istante un trattamento deteriore, ovvero un beneficio ulteriore rispetto alla tassazione dei dividendi percepiti dalla società figlia italiana.

In tema di ritenute sui dividendi, va richiamata altresì **Sez. T, n. 1967/2020, D'Orazio, Rv. 656749-01**, la quale ha affermato che in tema di ritenute applicate dallo Stato italiano sui dividendi distribuiti ad una società che gestisce fondi pensione di diritto spagnolo, con assoggettamento all'imposizione in Spagna, ma con aliquota dello 0 %, in caso di insussistenza dei presupposti per l'applicazione della direttiva madre-figlia 90/435/CEE, deve applicarsi, in base alla sentenza della Corte di Giustizia n. 540 del 2009, la ritenuta dell'1,65 %, e non quella del 27% relativa all'art. 27, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973, né la ritenuta del 15% relativa alla Convenzione Italia-Spagna, di cui agli artt. 10 e 22 della l. n. 663 del 1980, anche per i dividendi maturati prima del 1° gennaio 2008, prevalendo il diritto dei Trattati anche sulle convenzioni tra Stati sulla doppia imposizione.

CAPITOLO III

L'IRAP

(di Marina Cirese)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea. – 3. Presupposto applicativo del tributo. – 4. Determinazione della base imponibile. – 5. Profili procedimentali.

1. Premessa.

Al fine di inquadrare l'IRAP appaiono opportuni alcuni cenni alla sua genesi.

Con l'art. 3, commi 143 e 144, della l. 23 dicembre 1996, n. 662, il Parlamento ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni finalizzate a semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo che grava sui redditi di lavoro autonomo e di impresa minore, nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, dell'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali con particolare riguardo all'introduzione di un nuovo tributo regionale gravante sulle attività produttive che sostituisse i contributi per il servizio sanitario nazionale, l'ILOR, l'ICIAP, la tassa di concessione governativa sulla partita IVA, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

In particolare, l'art. 3, comma 144, della l. n. 662 del 1996, nel solco delle conclusioni formulate dalla Commissione presieduta dal Professor Gallo, prevedeva:

1) l'affermazione del carattere reale dell'imposta;

2) l'applicazione del tributo in relazione all'esercizio di attività organizzate per la produzione di beni o servizi e nei confronti degli imprenditori individuali, delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche;

3) la determinazione della base imponibile in base al valore aggiunto prodotto nel territorio regionale così come risultante dal bilancio, con le eventuali variazioni previste per le imposte erariali sui redditi;

4) la possibilità di prevedere differenziazioni di aliquota e di basi imponibili per settori di attività ovvero per categorie di soggetti passivi,

ovvero anche su base territoriale con riferimento alle aree cd. depresse;

5) la possibilità di prevedere agevolazioni per soggetti che intraprendono nuove attività produttive.

Dopo quasi un anno è stato emanato il d.lgs. n. 446 del 1997 che ha introdotto l'IRAP, a far data dal 1° gennaio 1998.

Contestualmente è stato attribuito al Governo il potere di emanare provvedimenti correttivi entro il secondo anno rispetto a quello di entrata in vigore della nuova imposta, cioè entro il 31 dicembre 2000, è stata in seguito modificata ad opera dei d.lgs. 23 marzo 1998, n. 56; 10 aprile 1998, n. 137; 19 novembre 1998, n. 422; 10 giugno 1999, n. 176 e 23 dicembre 1999, n. 506, così come pure ad opera della l. 23 dicembre 1999, n. 488, ad opera della l. 23 dicembre 2000, n. 388 e della l. 27 dicembre 2002, n. 289.

In quanto istituita con legge dello Stato, l'IRAP è stata considerata dalla giurisprudenza costituzionale un tributo statale, nonostante l'attribuzione del relativo gettito alle Regioni (cfr. Corte Cost. n. 296/2003). Successivamente, in virtù dell'espresso disposto di cui all'art. 1, comma 43, della l. 24 dicembre 2007, n. 244, essa ha assunto la natura di tributo regionale proprio (sia pure derivato), a decorrere dal 1° gennaio 2009, termine quindi differito all'anno 2010.

La disciplina del tributo rimane, in ogni caso, statale: alle Regioni, infatti, non è consentito modificare la base imponibile né, tantomeno, i soggetti passivi ed il presupposto del tributo, ma solamente le aliquote, le detrazioni e deduzioni, oltre ad essere concesso di introdurre speciali agevolazioni ed esenzioni, nei limiti fissati dal legislatore statale.

Quanto poi alla concreta «manovrabilità» dell'imposta da parte delle Regioni, il d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, emanato in attuazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42 sul federalismo fiscale, all'art. 5 impone altresì di rispettare i vincoli di coordinamento finanziario, appunto onde evitare che gli effetti finanziari di ogni iniziativa legislativa regionale possano finire per ripercuotersi sul bilancio statale. Quanto infine ai profili procedimentali, la relativa disciplina è stata affidata alle regioni, seppur sulla base di uno schema di regolamento-tipo regionale recante appunto la disciplina della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione. In ogni caso le funzioni di liquidazione, accertamento e riscossione sono affidate all'Agenzia delle entrate.

L'IRAP colpisce le attività produttive svolte nel territorio delle Regioni ed ha carattere reale poiché non si applica sul reddito personale del contribuente ma sul valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e/o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi.

In concreto, l'IRAP si determina applicando al valore della produzione netta, che costituisce la base imponibile, derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione e diminuita delle deduzioni eventualmente spettanti, un'aliquota che varia con riferimento alle differenti tipologie di soggetti passivi d'imposta (ad esempio, imprese, agricoltori, enti pubblici).

2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea.

L'introduzione dell'IRAP ha suscitato, immediatamente, un ampio dibattito in ordine alla legittimità costituzionale di tale imposta rispetto al parametro della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (v. *retro*, Parte I, Cap. I).

Secondo una prima tesi, infatti, la capacità contributiva deve identificarsi con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive aventi contenuto patrimoniale, che consentano di estinguere l'obbligazione tributaria: in sostanza, si ritiene che il presupposto impositivo debba contenere in sé i mezzi necessari a far fronte al pagamento del tributo.

In accordo con un'altra prospettiva, invece, costituiscono espressione di capacità contributiva, in senso più ampio, tutti quei fatti o quelle situazioni che siano in grado di modificare la posizione del soggetto passivo nell'ordinamento e che quindi possano assurgere ad indice di detta capacità anche presupposti socialmente rilevanti, purché espressivi di una capacità differenziata economicamente valutabile. In sostanza, il principio della capacità contributiva non costituisce, secondo tale posizione, un limite assoluto alle scelte del legislatore, essendo il riflesso in ambito tributario del più generale principio di eguaglianza tra i consociati espresso dall'art. 3 Cost.

La portata di tale complesso dibattito interpretativo, avendo riguardo all'IRAP, si è incentrata, pertanto, sulla compatibilità di una forma di imposizione che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, colpisce un valore aggiunto, che si estrinseca nella combinazione di tutti i fattori della produzione, realizzando un'attività autonomamente organizzata, nella quale, per l'appunto, l'elemento discriminante ai fini dell'imposizione, è l'esistenza stessa di un'organizzazione.

Invero, secondo i fautori della prima tesi esposta, l'IRAP si porrebbe in contrasto con il principio espresso dall'art. 53 Cost., atteso che la capacità contributiva deve sempre essere intesa come una capacità correlata a presupposti che, oltre ad essere economicamente valutabili, siano caratterizzati da elementi di patrimonialità economica.

La questione della conformità ai principi di eguaglianza e capacità contributiva delle norme del decreto legislativo relative alla stessa

individuazione del presupposto d'imposta ed alla determinazione della base imponibile è stata esaminata e ritenuta infondata da Corte Cost. n. 156/2001. In particolare, la Consulta, nel motivare la posizione assunta, ha in primo luogo richiamato la propria consolidata giurisprudenza, secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (v., tra le altre, Corte Cost. n. 111/1997). In virtù di tale premessa, nella sentenza n. 156/2001 cit., la Consulta ha sottolineato che, nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di siffatto indice secondo la Corte delle leggi non può dirsi irragionevole, né lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. Pertanto, rileva ancora la Corte Costituzionale nella propria ricostruzione, l'imposta colpisce con carattere di realità, un fatto economico, diverso dal reddito, ma comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

L'intervento della Corte Costituzionale non ha tuttavia sopito il dibattito afferente la legittimità dell'imposta, specie con riguardo all'art. 33 della direttiva n. 77/388/CE (cd. Sesta direttiva IVA), che, per sua parte, non ammette l'introduzione di prelievi sulla cifra d'affari aventi le caratteristiche essenziali dell'IVA.

La Corte di Giustizia, investita della questione, ha premesso che, al fine di valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, occorre in particolare verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le transazioni commerciali in modo analogo all'IVA. A quest'ultimo riguardo, la Corte di Giustizia ha ricordato che le caratteristiche essenziali dell'Imposta sul valore aggiunto sono le seguenti: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto

passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale.

La Corte di Giustizia ha ritenuto, in virtù di tale premessa sui caratteri dell'imposta sul valore aggiunto, che l'IRAP non potesse essere equiparata alla stessa.

A riguardo, la Corte comunitaria ha innanzitutto rilevato che, mentre l'IVA è riscossa in ciascuna fase al momento della commercializzazione e il suo importo è proporzionale al prezzo dei beni o servizi forniti, l'IRAP è invece un'imposta calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo periodo. La base imponibile della stessa è infatti uguale alla differenza che risulta, dal conto economico, tra il «valore della produzione» e i «costi della produzione», come definiti dalla legislazione italiana e comprende elementi, come le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti e le svalutazioni, che non hanno un rapporto diretto con le forniture di beni o servizi in quanto tali. Ne deriva che l'IRAP non deve essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti.

La CGUE ha evidenziato, inoltre, circa la quarta caratteristica fondamentale dell'IVA, ossia la traslazione della stessa sul consumatore finale, che l'esistenza di differenze relativamente al metodo per calcolare la detrazione dell'imposta già pagata non può sottrarre la stessa al divieto contenuto nell'art. 33 della sesta direttiva, ove tali differenze siano più che altro di natura tecnica, e non impediscano che tale imposta funzioni sostanzialmente nello stesso modo dell'IVA.

Per contro, si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'art. 33 della sesta direttiva un'imposta la quale colpisca le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'IVA.

In questo caso, mentre l'IVA, attraverso il sistema della detrazione dell'imposta previsto dagli artt. 17-20 della sesta direttiva, grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute (CGUE 24 ottobre 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, §§ 19, 22 e 23; CGUE 15 ottobre 2002,

Commissione c. Germania, C-427/98, § 29), lo stesso non vale per quanto riguarda l'IRAP.

Da un lato, infatti, un soggetto passivo non può determinare con precisione l'importo dell'IRAP già compreso nel prezzo di acquisto dei beni e dei servizi. Dall'altro, se un soggetto passivo potesse includere tale costo nel prezzo di vendita, al fine di ripercuotere l'importo dell'imposta dovuta per le sue attività sulla fase successiva del processo di distribuzione o di consumo, la base imponibile dell'IRAP comprenderebbe di conseguenza non solo il valore aggiunto, ma anche l'imposta stessa, cosicché l'IRAP sarebbe calcolata su un importo determinato a partire da un prezzo di vendita comprendente, in anticipo, l'imposta da pagare.

Pertanto, la Corte di Giustizia ha escluso il contrasto dell'IRAP con l'art. 33 della sesta direttiva IVA predetta statuendo che l'IRAP, introdotta nell'ordinamento italiano si distingue dall'IVA in modo tale da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari e pertanto ne ha dichiarato la piena compatibilità con il diritto comunitario (CGUE 3 ottobre 2006, C-475/03).

3. Presupposto applicativo del tributo.

L'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, dispone che l'imposta regionale sulle attività produttive ha quale presupposto «*l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*», purché si tratti, come aggiunto dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137, di attività «*autonomamente organizzata*».

Lo stesso art. 2, però, precisa che «*l'attività esercitata dalle società e dagli enti… costituisce in ogni caso presupposto di imposta*».

L'art. 4 del d.lgs. n. 446 del 1997 prevede che soggetti passivi dell'imposta sono – come ha aggiunto l'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 137 cit. – coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2, e, pertanto, tra gli altri: *a)* le società e gli enti di cui all'art. 87 (già 73), comma 1, lett. *a)* e *b)* del T.U.I.R.; *b)* le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad essa equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del cit. T.U., nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 51 T.U.I.R.; c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, T.U.I.R. esercenti arti e professioni di cui all'art. 49 (già 53), comma 1, del medesimo T.U.

Corte Cost. n. 156/2011, dopo aver evidenziato che l'assoggettamento all'imposta in esame del reddito ulteriore prodotto da ogni tipo di attività in virtù della sua autonoma organizzazione, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla

nuova ricchezza prodotta - né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro, ha osservato, al contempo, che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa d'impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui. Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che sia svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, rappresentato, secondo l'art. 2, «*dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*», con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.

Secondo la Corte, quindi, mentre le attività produttive di reddito d'impresa sono sempre, per definizione, autonomamente organizzate, quelle produttive di redditi di lavoro autonomo professionale possono essere o meno autonomamente organizzate ed occorre, quindi, verificare in concreto se sussiste o meno il presupposto impositivo.

Nella ricostruzione del requisito dell'autonoma organizzazione è fondamentale la considerazione di Sez. U, n. 09451/2016, Greco, Rv. 639529-01, secondo la quale, con riguardo al presupposto dell'IRAP, il detto requisito - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: *a)* sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; *b)* impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.

Le stesse Sez. U della Cassazione, ponendosi, ancora, nel solco della richiamata giurisprudenza costituzionale, hanno precisato che, invece, l'esercizio di professioni in forma societaria costituisce *ex lege* presupposto dell'IRAP, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, essendo la stessa implicita nella forma di esercizio dell'attività (Sez. U, n. 07371/2016, Greco, Rv. 639175-01).

A riguardo Sez. 6-5, n. 30873/19, Castorina, Rv. 656295-**01**, ha altresì chiarito che l'esercizio di arti e professioni in forma societaria, così come mediante associazioni senza personalità giuridica, costituisce *ex lege* presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che

occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione. Ed invero, si è ritenuto tale requisito implicito nella forma di esercizio dell'attività, salva la facoltà del contribuente di dimostrare l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa.

Le Sez. U della Corte hanno evidenziato, peraltro, che, in materia di IRAP, la medicina di gruppo, ai sensi dell'art. 40 del d.P.R. n. 270 del 2000, non è un'associazione tra professionisti, ma un organismo promosso dal servizio sanitario nazionale, sicché la relativa attività integra il presupposto impositivo non per la forma associativa del suo esercizio, ma solo per l'eventuale sussistenza di un'autonoma organizzazione (ai fini dell'integrazione della quale è peraltro insufficiente l'erogazione della quota di spesa del personale di segreteria o infermieristico comune, giacché essa costituisce il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale: Sez. U, n. 07291 / 2016, Greco, Rv. 639173-01).

In seguito, la giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione in tema di ricorrenza del presupposto impositivo dell'IRAP si è posta nel solco delle richiamate decisioni nomofilattiche.

Pronunciandosi con riguardo all'attività svolta da uno studio legale associato, Sez.5, n. 27843 / 2018, Scarcella, Rv. 651090-01 - dopo aver svolto un ampio *excursus* circa i presupposti per la ricorrenza dell'imposta, nel solco, in particolare, di Sez. 6-5, n. 12763/2017, Rv. 644260-01, relativa all'applicazione del principio dettato dalle Sez. U con la sentenza n. 07371/2016 cit., a detta fattispecie - ha ritenuto che l'attività professionale di uno studio legale associato (nella specie, costituito tra padre e figli) è sempre soggetta ad IRAP, indipendentemente dalla struttura organizzativa e dai mezzi dei quali si avvale, prescindendosi per tale forma associata dal requisito dell'autonoma organizzazione in base al secondo periodo dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997.

Ai fini del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, si è ritenuto, poi, che due unità lavorative *part time* siano da ritenersi equivalenti ad una a tempo pieno, fatta salva la verifica in concreto (Sez. 6-5, n. 23466/2018, Solaini, Rv. 646310-01).

Più di recente Sez. 6-5, n. 30085/2019, Esposito, Rv. 655948-01, ha altresì rimarcato che, al fine della ricorrenza del presupposto impositivo, non è sufficiente accertare che il contribuente si è avvalso in modo continuativo delle prestazioni di un collaboratore, ma è necessario verificare il concreto apporto da questi fornito all'attività svolta, essendo il predetto requisito escluso quando il contribuente si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive.

In particolare, Sez. 6-5, n. 09786 / 2018, Luciotti, Rv. 647737-01, ha ritenuto insussistente il presupposto impositivo nel caso di un medico convenzionato che si era avvalso nell'espletamento della propria attività

professionale di una segretaria. Sempre in materia di attività medica, Sez. 6-5, n. 12084/2018, Solaini, Rv. 648384-01, ha affermato che non ricorre il necessario presupposto dell'autonoma organizzazione ove il contribuente si avvalga di un cd. assistente di sedia, ossia di un infermiere generico assunto *part time*, il quale si limita a svolgere mansioni di carattere esecutivo, senza pertanto accrescere le potenzialità professionali del medico. È stato inoltre specificato che la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il SSN, di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con d.P.R. n. 270 del 2000, rientrando nell'ambito del «minimo indispensabile» per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo (Sez. 6-5, n. 22027/2017, Solaini, Rv. 645678-01). Sez. 6-5, n. 08728/2018, Solaini, Rv. 647731-01, ha puntualizzato, altresì, secondo l'indirizzo già tracciato da Sez. 6-5, n. 23557 / 2016, Manzon, Rv. 642035-01, che il mero dato quantitativo, ovvero l'elevato ammontare dei ricavi, dei compensi e delle spese del professionista, anche per beni strumentali, non integrano di per sé il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, costituendo un dato neutro rispetto al requisito dell'autonoma organizzazione. Nondimeno, elemento significativo ai fini della sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione va ritenuto inoltre l'impiego non occasionale di lavoro altrui desunto dai compensi corrisposti a terzi, purché correlati allo svolgimento di prestazioni non occasionali, afferenti all'esercizio dell'attività del soggetto passivo (Sez. 6-5, n. 27423/2018, Solaini, Rv. 651112-01).

Peraltro, il minimo indispensabile, anche in termini di costi, varia a seconda del settore di attività del professionista (è diversa la dotazione strumentale di un dentista o di un radiologo rispetto a quella di un avvocato o di un ragioniere). La base imponibile dell'IRAP è strutturata in modo da non coincidere, necessariamente, con la somma di retribuzioni, interessi e profitti, i quali rilevano non per il loro effettivo ammontare, ma solo nella misura in cui trovano capienza nel valore aggiunto che si è creato, nei limiti, cioè, in cui tale valore si è prodotto.

Invero, come precisato da Sez. 5, n. 10777/2013, Iofrida, Rv. 626518-01, per l'IRAP non assume rilevanza, quale indice di capacità contributiva, il reddito o il patrimonio in sé, ma lo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi.

A riguardo **Sez. 5, n. 7652/2020, Giudicepietro, Rv. 657537 – 01** ha altresì chiarito, con riguardo all'attività svolta da un promotore finanziario,

che il valore assoluto dei compensi e dei costi, ed il loro reciproco rapporto percentuale, non costituiscono elementi utili per desumere il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione di un professionista, atteso che, da un lato, i compensi elevati possono essere sintomo del mero valore ponderale specifico dell'attività esercitata, e, dall'altro, le spese consistenti possono derivare da costi strettamente afferenti all'aspetto personale (spese alberghiere o di rappresentanza, assicurazione per i rischi professionali o il carburante utilizzato per il veicolo strumentale), rappresentando, così, un mero elemento passivo dell'attività professionale, non funzionale allo sviluppo della produttività e non correlato all'implementazione dell'aspetto "organizzativo".

Ripercorrendo i principi già enunciati da Sez. 6-5, n. 15543/2017, Cirillo E., Rv. 644719-01, con riguardo all'attività artistica e sportiva, Sez. 6-5, n. 12027/2018, Conti, Rv. 648382-01, ha ritenuto che l'attività artistica costituisce un elemento presuntivo idoneo a sorreggere l'apprezzamento secondo cui il contribuente risulta contare esclusivamente sulle proprie capacità professionali, nonostante la produzione di un reddito cospicuo dovendosi in ogni caso escludere dal perimetro impositivo la mera agevolazione delle modalità di svolgimento dell'attività professionale. Si è parimenti precisato che il solo fatto che l'esercente si avvalga di un agente e/o, per contratto, di una società organizzatrice di spettacoli non è sufficiente per desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione, dovendosi estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura e alla funzione, dei due rapporti giuridici.

È stato per altro verso chiarito che il commercialista che sia anche amministratore, revisore e sindaco di una società non soggiace all'imposta per il reddito netto di tali attività, in quanto è soggetta ad imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata; il che non si verifica nella specie, atteso che per la soggezione all'IRAP non è sufficiente che il commercialista normalmente operi presso uno studio professionale, atteso che tale presupposto non integra, di per sé, il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza (Sez. 6-5, n. 16372/2017, Cirillo E., Rv. 644928-01).

Da ultimo è stato ribadito che l'esercizio di professioni in forma societaria o associata costituisce *ex lege* presupposto dell'IRAP, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività, mentre non realizza il presupposto impositivo, a carico della compagine professionale collettiva, l'esercizio da parte dei singoli associati anche dell'attività di sindaco o di componente di organi di Amministrazione e controllo di enti e società, che avvenga in modo

individuale e separato rispetto ad ulteriori attività espletate all'interno dell'associazione professionale. È onere di quest'ultima, in caso di richiesta di rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, provare l'assenza delle condizioni di legge che determinano l'imposizione e la possibilità di scorporare le diverse categorie di compensi, rispetto ad un'attività individuale rilevante quale organo di una compagine terza (Sez. 5, n. 12495 / 2019, Cataldi, Rv. 653859-**01**). 5ale principio viene specificato in relazione all'ipotesi in cui il professionista, oltre a svolgere attività ordinaria di commercialista, sia titolare della carica di sindaco di società. In tal caso l'imposta non è dovuta anche per i compensi correlati a quest'ultima attività, che vanno pertanto scorporati da quelli derivanti dalle altre attività, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3, comma 1, lett. *c)*, e 8 del d.lgs. n. 446 del 1997, che richiama solo le persone fisiche esercenti arti e professioni di cui all'art. 49 (ora art. 53), comma 1, T.U.I.R. e non anche quelle di cui all'art. 49, comma 2, lett. *a)* (successivamente, di cui all'art. 47, comma 1, lett. *c-bis* e, ora, di cui all'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*), dello stesso decreto (Sez. 5, n. 17987/2019, D'Orazio, Rv. 654396-01).

Il principio generale è quello secondo cui il libero professionista non è automaticamente escluso dall'imposizione con riferimento all'esercizio dell'attività di titolare di cariche organiche di enti o società commerciali, con la conseguenza che, ove presenti domanda di rimborso dell'imposta che assume indebitamente versata, ha l'onere di provare l'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione in relazione allo svolgimento di detta attività (Sez. 5, n. 04576/2019, Cataldi, Rv. 652598- 01).

La locazione di uno studio da parte di un ragioniere non costituisce, di per sé, elemento idoneo a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, trattandosi di bene strumentale usualmente necessario all'esercizio della professione (Sez. 5, n. 16072/2017, Greco, Rv. 644793- 01).

Con riguardo all'attività di rivendita di generi di monopolio, considerata attività commerciale ai fini civilistici e fiscali, non può ritenersi, ai fini IRAP, né un automatismo impositivo né un automatismo esonerativo, dovendo, invece, il requisito dell'autonoma organizzazione essere accertato in concreto dal giudice di merito (Sez. 6-5, n. 19329/2018, Cirillo E., Rv. 649808-01).

In tema di attività svolta da un agente di commercio, Sez. 5, n. 27898/2018, Piccone, Rv. 651271-01, ha ritenuto che la stessa sia soggetta ad IRAP solo ove ricorra il requisito dell'autonoma organizzazione la cui sussistenza non può peraltro essere desunta dal valore assoluto dei compensi e dei costi e dal loro reciproco rapporto percentuale. A riguardo ha infatti precisato che i compensi elevati possono essere sintomo del mero valore ponderale specifico dell'attività esercitata, e, dall'altro, che le spese consistenti possono derivare da costi strettamente afferenti all'aspetto

personale costituendo, così, un elemento non correlato all'implementazione dell'aspetto organizzativo. Con riguardo all'attività svolta da un promotore finanziario, Sez. 6-5, n. 22469 / 2019, Esposito, Rv. 655080-01, ha precisato che detta attività non è qualificabile automaticamente come attività di impresa, di per sé assoggettata ad imposta, ma, anche alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita da Corte Cost. n. 156 / 2001, richiede una valutazione complessiva, da parte del giudice di merito, degli elementi di fatto offerti dalla fattispecie concreta, poiché essa, a norma dell'art. 31 d.lgs. 24

febbraio 1998 n. 58, può essere svolta in qualità di dipendente, agente o mandatario e, quindi, può assumere connotati variabili tra la figura del lavoro subordinato dipendente, esente da imposta, quella del lavoro autonomo, assoggettabile ad imposta solo in presenza di un'autonoma organizzazione.

Si è altresì affermato che in tema di IRAP, la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione determina l'assoggettamento del lavoratore autonomo (nella specie, medico convenzionato con il SSN) all'imposta, indipendentemente dai riflessi immediati che la stessa cagiona sull'entità del suo reddito, dovendo il giudice del merito accertare, in concreto, i presupposti della fattispecie impositiva, in considerazione della eventuale eccedenza, rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio della professione, della dotazione dei mezzi strumentali a disposizione del professionista e delle specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni lavorative di cui egli si avvale (Sez. 5, n. 17245 / 2019, Bernazzani, Rv. 654598-01).

Con riguardo al medico professionista convenzionato con il sistema sanitario nazionale, si è precisato (Sez. 5, n. 24702 / 2019, Guida, Rv. 655162-01) che non assume rilevanza ai fini della configurabilità dell'autonoma organizzazione la disponibilità di beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività e la corresponsione di compensi a colleghi medici in caso di sostituzione obbligatoria per malattia o per ferie.

Da ultimo sempre con riguardo al medico convenzionato con il sistema sanitario nazionale, **Sez. 5, n. 24516/2020, Gilotti, Rv. 659494 – 01**, ha ribadito che il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilita` ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'"id quod plerumque accidit", il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attivita` in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui

che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni meramente esecutive

Sez. 5, n. 21694/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 659071 – 04 ha stabilito da ultimo che sono soggetti ad IRAP i compensi per diritti discografici qualora ricorra il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione (nonché ad IVA, in quanto venga in rilievo la cessione di diritti (o beni similari a quelli) d'autore verso corrispettivo e, dunque, una prestazione di servizi che, in quanto tale, è operazione imponibile). Rileva la Corte a riguardo che "l'art. 3, comma 1, lett. c, d.lgs. n. 446 del 1997 assoggetta ad imposta «le persone fisiche ... esercenti arti e professioni di cui all'art. 49 comma 1» tuir, attualmente sostituito dall'art. 53 tuir.

Detti proventi, tuttavia, si collocano tra quelli oggetto della generale disciplina di cui all'art. 53, comma 1, tuir («Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni») e non nell'ambito regolato dall'art. 53, comma 2, lett. c, tuir («i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno ...»).".

4. Determinazione della base imponibile.

La Corte di legittimità pronunciandosi, inoltre, in tema di base imponibile ai fini IRAP, ha statuito che, secondo la formulazione dell'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997, nel testo modif. dall'art. 1, comma 50, lett. *a)*, della l. n. 244 del 2007 (applicabile *ratione temporis*), il principio di derivazione dei costi sostenuti dal conto economico non esclude il controllo sull'inerenza dei medesimi, attraverso la correttezza della loro appostazione nel conto economico alla stregua dei principi civilistici e contabili nazionali (Sez. 6-5, n. 15115/2018, Napolitano, Rv. 649102-01).

Ai fini della determinazione della base imponibile, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997 (nel testo applicabile *ratione temporis*), come chiarito da Sez. 6-5, n. 26122/2019, Dell'Orfano, Rv. 655481-01, non sono deducibili gli interessi passivi su finanziamenti di cui all'art. 2425, comma 1, lett. c), che, al punto 17, comprende proprio gli interessi e gli altri oneri finanziari, da intendersi quali operazioni connesse a prestazioni di natura finanziaria, ovvero tutti quei costi bancari direttamente imputabili ad operazioni di finanziamento, prestito o relative operazioni finanziarie effettuate dalla stessa parte contribuente, dovendo al contrario

essere rilevati come costi per servizi tutti i costi diversi da interessi e sconti passivi, commissioni passive su finanziamenti e spese bancarie accessorie all'ottenimento dei finanziamenti bancari.

Sempre in tema di determinazione della base imponibile, Sez. 5, n. 32544/2019, Venegoni, Rv. 656110-01, ha stabilito che, ai fini della determinazione del valore della produzione netta, occorre fare riferimento al

principio contabile OIC 20 sicché il trasferimento di titoli da un comparto all'altro del bilancio, pur ammissibile, deve essere giustificato da dati oggettivi, chiaramente esposti nella nota integrativa, venendo altrimenti meno quell'esigenza di chiarezza che la normativa in tema di determinazione della base imponibile dell'IRAP intende assicurare; ne consegue che il contribuente non può, a sua discrezione, trasferire i titoli da un comparto all'altro, semplicemente per ragioni contabili e fiscali che si traducono, in sostanza, in riduzioni d'imposta.

Pronunciandosi in tema di base imponibile delle società commerciali, Sez. 5, n. 34176/2019, Di Paola, Rv. 656401-01, muovendo dalla premessa che per l'applicazione dell'IRAP, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997, vale la regola della derivazione dei costi sostenuti dal conto economico, ovvero della cd. derivazione di bilancio, in caso di errori di classificazione dei costi chi intenda ottenere un rimborso fiscale è tenuto, in base al principio contabile OIC 29, a procedere ad apposita rettifica in bilancio, non potendo accertarsi incidentalmente la corretta imputazione contabile di una operazione al mero fine della determinazione della esatta obbligazione tributaria.

In tema di deduzione del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP, **Sez. 5, n. 16889/2020, Condello, Rv. 658697 – 01**, distinguendo tra soggetti che operano in regime di concessione e a tariffa e soggetti che operano sulla base di un contratto di appalto, afferma che le imprese che svolgono attività regolamentata (cd. "public utilities"), caratterizzate dall'operare in regime di concessione e a tariffa, sono escluse dal godimento degli sgravi sul costo del lavoro (cd. cuneo fiscale) previsti dall'art. 11, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 446 del 1997 in quanto a fini agevolativi di riduzione della base imponibile rileva il regime in cui opera il contribuente, tenuto conto che nella concessione il corrispettivo è costituito dal diritto di gestire il servizio o i lavori oggetto del contratto con assunzione del rischio a carico del concessionario, mentre nel contratto di appalto esso consiste in un contributo economico erogato dalla stazione appaltante. Nella specie la Corte con riguardo ad un'istanza di rimborso IRAP versata in eccesso da concessionaria di parcheggi pubblici cassava la sentenza della CTR che non aveva verificato se la società, il cui corrispettivo era costituito dalla tariffa della sosta fissata dall'ente comunale, operasse in regime di concessione traslativa e a tariffa remunerativa.

Su un piano generale, non si può trascurare che, in tema di IRAP, la portata precettiva dell'art. 11, comma 1, lett. *a)*, punto 1, del d.lgs. n. 446 del 1997 con riferimento a qualsiasi categoria di soggetto passivo consente la deducibilità dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro prescindendo dal metodo di determinazione della base

imponibile (analitico o retributivo), ove si tratti di costi effettivamente sostenuti ed inerenti all'attività svolta e soggetta a tassazione (Sez. 5, n. 29867/2017, Esposito A.F., Rv. 646291-01). Sempre in ordine alla determinazione della base imponibile dell'imposta, occorre ricordare che Sez. 5, n. 30149/2017, Iannello, Rv. 646298-01, ha precisato che non sono deducibili gli interessi passivi su finanziamenti, in quanto la norma richiamata consente di portare in deduzione dalle poste attive di cui all'art. 2425, comma 1, lett. *a)*, c.c., gli importi corrispondenti alle voci indicate alla lett. *b)* della disposizione da ultimo menzionata e non anche quelli di cui alla successiva lett. c), che, al punto 17, comprende proprio gli interessi e gli altri oneri finanziari. Di recente Sez. 5, n. 25012/2018, Guida, Rv. 650712-01, ha statuito che l'art. 5, comma 3, della l. n. 289 del 2002 ha fornito un'interpretazione autentica del disposto dell'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997 (nel testo modif. dall'art. 1, comma 1, lett. *b*, del d.lgs. n. 506 del 1999), nel senso che sono esclusi dalla base imponibile i contributi pubblici erogati per l'anno di imposta solo in presenza di una esplicita previsione, nella legge istitutiva, della correlazione tra il contributo ed un componente negativo non deducibile. Ha quindi ritenuto che i contributi erogati (prima dal Fondo nazionale trasporti, poi dalle Regioni), anche in epoca anteriore alla data del 31 dicembre 2002 di entrata in vigore della detta l. n. 289 del 2002, alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale al fine di ripianare i disavanzi di esercizio debbono essere inclusi nel calcolo per la determinazione della base imponibile dell'IRAP. Va altresì evidenziata l'imponibilità ai fini IRAP dei contributi erogati alle aziende di trasporto pubblico locale ai sensi dell'art. 23, comma 1, del d.l. n. 355 del 2003, conv., con modif., in l. n. 47 del 2004, in quanto non si può configurare una correlazione diretta tra detti contributi ed i costi non deducibili, costituiti dalle spese per il personale (agli effetti di cui all'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997), e considerato che né la legge istitutiva né altre disposizioni normative hanno previsto espressamente che tali contributi debbano essere esclusi dalla base imponibile ai fini del calcolo di tale imposta, peraltro, un'interpretazione non rigorosa di tali previsioni renderebbe contributi legittimi aiuti di Stato (Sez. 5, n. 08179 / 2019, Di Marzio P., Rv. 653524-01). In tema di base imponibile, ai sensi dell'art. 5, comma 3, della l. n. 289 del 2005, il quale ha interpretato autenticamente l'art. 11, comma 3, d.lgs. n. 446 del 1997, si è affermato che i contributi erogati alle aziende territoriali per l'edilizia residenziale sono esclusi dalla base imponibile solo ove siano espressamente destinati dalla legge alla copertura di un componente reddituale negativo non deducibile, non essendo ammissibile un'interpretazione estensiva della norma agevolativa, la quale darebbe luogo ad un aiuto di Stato, in contrasto con gli artt. 87 ss. Trattato CE, stante il vantaggio economico che l'ampliamento dell'agevolazione

realizzerebbe a favore di un circoscritto numero di imprese, con conseguente alterazione del regime di concorrenza, ed essendo irrilevante che i beni per i quali i contributi sono utilizzati non siano componenti del reddito, ma beni patrimoniali - la cui spesa non è deducibile - in quanto in ogni caso difetta, a monte, la correlazione del contributo ricevuto con il costo sopportato (Sez. 5, n. 13362 / 2019, Di Marzio P., Rv. 654068-01). Di recente Sez. 5, n. 20345/2019, D'Orazio, Rv. 654957-01, in tema di determinazione della base imponibile, ha chiarito che il principio di correlazione di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 446 del 1997 si fonda sulla "corretta qualificazione dei componenti positivi e negativi sicché in caso di variazione del collocamento in bilancio di titoli, prima appostati tra le immobilizzazioni materiali e successivamente nell'ambito del capitale circolante, è necessaria, ai fini della deduzione della minusvalenza, l'esposizione, anche nella nota integrativa, delle ragioni, diverse da mere politiche di bilancio finalizzate ai risultati di esercizio, del detto mutamento. La S.C. ha concluso che, in assenza di detta giustificazione, non è possibile dedurre le minusvalenze derivanti dai predetti titoli. Pronunciandosi in ordine al regime tributario applicabile ai fini IRAP, mutato a partire dall'esercizio 2005 per effetto del d.l. n. 168 del 2004, conv. in l. n. 191 del 2004, che ha modificato l'art. 6 del d.lgs. n. 446 del 1997, abrogandone le lett. *e)* ed *n)* a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso, Sez. 5, n. 17246 / 2019, Bernazzani, Rv. 654599-01, ha affermato con riferimento agli enti creditizi e bancari, che la svalutazione dei crediti risultanti dal bilancio di esercizio determina immediatamente la decurtazione del valore fiscale dei ricavi, la cui deduzione viene solo rinviata, in parte, agli esercizi successivi, per cui l'indeducibilità, introdotta dal d.l. n. 168 del 2004 cit., non attinge le quote (c.d. noni pregressi) di competenza degli esercizi anteriori, oggetto di una situazione giuridica sostanziale ormai consolidata in forza della normativa antecedente. Nel caso di associazione in partecipazione, si è affermato che non sono deducibili i compensi da questa corrisposti ai propri associati calcolati in misura fissa, rientrando essi nella nozione di utili di cui all'art. 11, comma 1, lett b), del d.lgs. n. 446 del 1997 e, in quanto tali, pienamente compatibili con la causa del contratto di cui all'art. 2549 c.c. (Sez. 5, n. 16265 / 2019, Cataldi, Rv. 654649-01). In tema di deducibilità dell'IRAP, si è altresì ritenuta manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, per ritenuta violazione degli artt. 3 e 53 Cost., degli artt. 1, comma 2, del d.lgs. n. 446 del 1997 e 6, commi 1 e 2, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, nella parte in cui prevedono, ai fini delle imposte sui redditi, la deducibilità parziale - anziché integrale - nella misura forfettaria del 10% dell'IRAP relativa al costo del lavoro ed agli interessi passivi, costituendo legittimo esercizio del potere discrezionale

del legislatore che, con scelta insindacabile in quanto non palesemente arbitraria né irrazionale, ha inteso così promuovere una parziale detassazione dei costi con lo scopo di incentivare la competitività delle imprese nell'interesse generale, non ravvisandosi un obbligo per il medesimo legislatore di estendere la misura agevolativa, opzione che comporterebbe non solo un aumento delle risorse necessarie per la sua attuazione, ma anche un allargamento degli obiettivi generali perseguiti (Sez. 5, n. 15341/2019, Condello, Rv. 654154-01). Ai fini della deducibilità del costo del lavoro dalla base imponibile, si è altresì ritenuto che la disciplina introdotta dall'art. 2 del d.l. n. 201 del 2011, conv. in l. n. 214 del 2011, trova applicazione anche per i rimborsi relativi ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, solo ove, alla data di entrata in vigore del decreto, fosse ancora pendente il termine di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, restando invece ferma la disciplina dettata dall'art. 6 del d.l. n. 185 del 2008, conv. in l. n. 2 del 2009, in relazione ai medesimi periodi di imposta per i quali fosse stata già presentata, entro il termine di cui al detto art. 38, istanza di rimborso (Sez. 5, n. 11087/2019, Crucitti, Rv. 653666-01). Si è invece ritenuta la deducibilità dalla base imponibile dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro sostenuti dall'Azienda ospedaliera universitaria, quale ente equiparato alle Amministrazioni pubbliche ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. *e-bis)*, del d.lgs. n. 446 del 1997, poiché il parametro delle retribuzioni va considerato equivalente a quello costituito, per gli altri soggetti passivi d'imposta, dalla differenza tra valore e costi della produzione diversi da quelli di cui ai nn. 9, 10, lett. *c)* e *d)*, 12 e 13 dell'art. 2425 c.c. (Sez. 5, n. 11021/2019, Piccone, Rv. 653415-01). Pronunciandosi in tema di riduzione della base imponibile dichiarata, Sez. 5, n. 32633/19, Guida, Rv. 656019-01, ha stabilito l'esclusione del beneficio del cd. cuneo fiscale per i servizi pubblici operanti in concessione a tariffa. Ciò in quanto la necessità d'intendere il criterio normativo della tariffa come tariffa remunerativa, ossia capace di generare un profitto, è coerente con la *ratio* giustificatrice del c.d. cuneo fiscale; quindi consentire, indiscriminatamente, a tutte le imprese operanti nel settore dei pubblici servizi di fruire delle deduzioni IRAP darebbe luogo a un utile insperato, genererebbe cioè quella sovracompensazione capace di frustrare l'obiettivo perseguito dall'autorità di regolamentazione con la fissazione delle tariffe. Con riguardo al tema delle esenzioni, Sez. 5, n. 20332/19, Crucitti, Rv. 654956-01, ha affrontato la fattispecie del *cash pooling*, ovvero la tenuta della cassa comune tra due o più imprese che, a prescindere dalle modalità, adempie alla funzione di escludere o limitare l'accesso al credito bancario, finanziando l'impresa partecipante alla cassa comune con gli attivi di cassa dell'altra o delle altre imprese. In riferimento ad un rapporto di conto corrente instaurato tra società controllante e società controllata

contraddistinto anche dalla funzione di finanziamento la S.C. ha ritenuto che non sia applicabile l'esenzione di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 446 del 1997 in quanto detta operazione di cassa non è volta alla realizzazione di un finanziamento da parte della società controllata in favore della controllante che non sia direttamente ricollegabile all'esercizio dell'attività propria della società beneficiaria dell'esenzione, in quanto gli interessi attivi derivanti da tale operazione non costituiscono reddito industriale.

In tema di valutazione delle rimanenze ai fini IRAP, **Sez. 5, n. 24312/2020, Nicastro, Rv. 659491 – 01**, ha chiarito che è illegittimo l'avviso in rettifica che sia fondato sulla differenza tra il valore delle rimanenze indicato in bilancio e quello riportato nella successiva perizia di stima disposta dal curatore fallimentare in sede di redazione dell'inventario, trattandosi di valori incomparabili in quanto fondati su valutazioni non omogenee. Ed invero, il primo, ai sensi dell'art. 2426, n. 9, c.c., è vincolato al criterio principale del costo ed è ancorabile al minor valore di realizzo soltanto allorchè questo sia desumibile dall'andamento del mercato, nel rispetto del principio di continuità sancito dall'art. 2423-bis c.c., il secondo, invece, si basa su una valutazione di pura stima ovvero di realizzo economico, compiuta dalla curatela sulle merci giacenti al momento della dichiarazione di fallimento.

Pronunciandosi da ultimo in tema di fondazioni bancarie, **Sez. 5, n. 4998/2020, Bernazzani, Rv. 657391 – 01** ha stabilito che l'agevolazione fiscale di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 153 del 1999 secondo cui le plusvalenze derivanti dal trasferimento delle azioni detenute nella società bancaria conferitaria, se avvenuto entro il termine indicato non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEG e IRAP delle fondazioni conferenti, pur fondata sul fatto che la dismissione della partecipazione azionaria di controllo nelle società bancarie conferitarie non è conseguente alla libera determinazione dell'ente, ma costituisce un vero e proprio obbligo giuridico e pur finalizzata ad incentivare ulteriori dismissioni del patrimonio azionario detenuto dalle fondazioni rispetto a quelle imposte dal legislatore, trova applicazione anche alle fondazioni bancarie che, avendo un patrimonio netto contabile non superiore a 200 milioni di euro o la sede operativa prevalentemente in regioni a statuto speciale, sono sottratte al carattere cogente della dismissione e a qualsiasi forma di sanzione in caso di inottemperanza, ricorrendo comunque la "ratio" della norma quando la vendita, pur facoltativa, avvenga per favorire dismissioni effettive delle originarie partecipazioni, ma non anche quando le azioni della conferitaria siano state oggetto di operazioni di tipo speculativo.

5. Profili procedimentali.

Sez. 6-5, n. 10483/2018, Luciotti, Rv. 647996-01, ha confermato l'orientamento già espresso in precedenza dalla Corte (Sez. 5, n. 26037/2016, Bielli, Rv. 641949-01), in ordine all'inapplicabilità all'IRAP della disciplina del raddoppio dei termini di decadenza per la notifica degli accertamenti vigente *ratione temporis*, ovvero fino al periodo d'imposta 2015, in quanto in riferimento all'imposta sulle attività produttive non sono previste sanzioni penali.

Come noto, prima della modifica introdotta con la l. 28 dicembre 2015 n. 208, il comma 3 dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, disciplinava i casi di raddoppio dei termini dell'accertamento, prevedendo espressamente che in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

L'inapplicabilità di tale termine "lungo" all'IRAP discende dal mancato inserimento delle violazioni relative all'imposta regionale tra le ipotesi delittuose previste dal d.lgs. n. 74 del 2000, testo che ricomprende in modo espresso solamente i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto: la disciplina penale tributaria risulta pertanto non applicabile all'IRAP in quanto le violazioni riferibili a tale imposta non sono idonee a porre in essere fatti penalmente rilevanti ed una diversa interpretazione si pone in contrasto con il divieto di analogia, ai sensi di quanto espressamente previsto dall'art. 25, comma 2, Cost.

Alla domanda di rimborso o restituzione del credito IRAP maturato dal contribuente si applica, secondo Sez. 6-5, n. 01543/2018, Cirillo E., Rv. 647000-02, in mancanza di una disciplina specifica posta dalla legislazione speciale in materia, la norma generale residuale prevedente il termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992), che non esclude tuttavia, una volta maturato il silenzio-rifiuto, la decorrenza del termine decennale di prescrizione (art. 2946 c.c.). Pertanto, il decorso della prescrizione, che comincia solo se e quando il diritto può essere fatto valere, è sospeso durante il tempo di formazione del silenzio-rifiuto, laddove la richiesta al Fisco di un rimborso s'intende respinta, a tutti gli effetti di legge, quando siano trascorsi 90 giorni dalla data della sua presentazione, senza che l'Ufficio si sia pronunciato.

In tema di rimborso di maggiore IRES/IRPEG versata per effetto della mancata deduzione dell'IRAP, si è altresì affermato che, poiché la disciplina retroattiva introdotta dall'art. 2, comma 1, del d.l. n. 201 del 2011 (cd. Salva Italia), conv. in l. n. 214 del 2011, trova applicazione limitata ai periodi di imposta precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del decreto, fosse ancora pendente il termine

decadenziale di quarantotto mesi di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, resta ferma la disciplina dell'art. 6 del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, in relazione ai periodi di imposta per i quali sia stata comunque presentata, entro il succitato termine, istanza per il rimborso, il cui ammontare è dovuto per una somma fino ad un massimo del 10% dell'IRAP dell'anno di competenza, riferita forfettariamente a interessi e spese per il personale (Sez. 5, n. 15341/2019, Condello, Rv. 654154-02).

In tema di rimborso dell'IRAP versata in eccedenza da parte di un'impresa bancaria sul rilievo che l'imposta avrebbe dovuto essere calcolata deducendo dalla base imponibile le quote delle svalutazioni dei crediti risultanti dai bilanci dei precedenti esercizi, **Sez. 5, n. 5833/2020, Guida, Rv. 657538 – 01**, ha stabilito che l'indeducibilità ai fini dell'IRAP, introdotta dall'art. 2, comma 2, del d.l. n. 168 del 2004, conv. con modif. dalla l. n. 191 del 2004, a partire dall'esercizio 2005, non attinge le quote (cd. noni pregressi) di competenza degli esercizi anteriori, in quanto relative a svalutazioni di crediti operate nei corrispondenti bilanci, e oggetto, quindi, di una situazione giuridica sostanziale già consolidata. Ha aggiunto la Corte che non è giustificabile un'interpretazione della disciplina in chiave retroattiva, in assenza di specifica previsione, poiché la stessa si porrebbe in contrasto con il canone ermeneutico di cui all'art. 3 della l. n. 212 del 2000. Ha precisato altresì che il "dies a quo" del termine di decadenza per il rimborso dell'acconto IRAP versato in eccedenza per effetto della mancata deduzione dei noni delle svalutazioni dei crediti anteriori al 2005 decorre dal versamento di ciascun acconto, indipendentemente dal diverso metodo "retributivo" di determinazione del valore della produzione, che è la base imponibile dell'IRAP per i soli enti pubblici, atteso che le svalutazioni dei crediti e i correlativi noni sono componenti passive "certe", le quali riducono il valore della produzione in misura sempre identica, determinato, per le banche, con le peculiari modalità previste dall'art. 6 del d.P.R. n. 446 del 1997.

In tema di rimborso dell'IRAP avanzata dall'INAIL per il personale disabile, Sez. 5, n. 33052 / 2019, Nicastro, Rv. 656471-01, ha affermato che l'onere dell'INAIL di provare tali erogazioni non può essere assolto dall'Istituto mediante la produzione di un elenco nominativo alfabetico del personale disabile assunto ai sensi della l. n. 482 del 1968 e di un tabulato che riassume i costi retributivi del personale disabile, trattandosi di una autodichiarazione dello stesso istituto priva di valore probatorio in sede giurisdizionale.

Sez. 6-5, n. 29043 / 2019, Castorina, Rv. 656116-01, ha affrontato la questione della deducibilità dell'IRAP di cui all'art 2 del d.l. 6 dicembre 2011 n. 2, conv. in l. 22 dicembre 2011 n. 214, che prevede, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, la deducibilità, ai sensi dell'art. 99,

comma 1, T.U.I.R., di un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli artt. 5, 5-*bis*, 6, 7 e 8 del d.lgs. n. 446 del 1997, relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, commi 1, lett. a), 1-*bis*, 4-*bis*, 4-*bis*.1 del medesimo d.lgs. n. 446 del 1997. La deducibilità è stata estesa anche ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, se alla data del 28 dicembre 2011 era ancora pendente il termine di 48 mesi per richiedere il rimborso.

La Corte ha ritenuto che tale disciplina trovi applicazione soltanto con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla data di entrata in vigore del d.l. cit., era ancora pendente il termine di quarantotto mesi per richiedere il rimborso previsto a pena di decadenza dall'art. 38 del d.P.R.

n. 602 del 1973, essendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale di tale previsione, nella parte in cui non consente l'estensione delle richiamate disposizioni ai periodi d'imposta precedenti. Rileva la Corte, invero, che in materia di agevolazioni, il legislatore ha un potere ampiamente discrezionale, censurabile solo in caso di palese arbitrarietà o irrazionalità, tenuto conto dell'ancoraggio della norma al menzionato termine decadenziale e della recessività dell'esigenza di tutelare un eventuale affidamento incolpevole rispetto a quella di dare certezza alle situazioni giuridiche

Con Sez. 5, n. 29192/19, Bernazzani, Rv. 655912-01, la Corte si è pronunciata sul tema dell'esclusione o meno dalla base imponibile IRAP dei contributi erogati a norma di legge. A riguardo evidenzia come, a norma dell'art. 5, comma 3, della l. n. 289 del 2002, (che ha interpretato autenticamente l'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997) sono soggetti ad IRAP anche i contributi esclusi dalla base imponibile delle imposte sui redditi ed anche se corrisposti in epoca antecedente al 31 dicembre 2002, salvo diverse disposizioni delle leggi istitutive dei singoli contributi o altre disposizioni di carattere speciale.

Da ciò consegue che, ai sensi del cit. art. 11, comma 3, devono essere esclusi dal calcolo per la determinazione della base imponibile dell'IRAP i soli contributi di cui la legge preveda espressamente l'erogazione in correlazione a un componente negativo indeducibile, senza che l'indicazione normativa possa essere surrogata dal fatto che un determinato costo indeducibile sia astrattamente considerato dalla legge come costo economico standard nella formula di determinazione dell'ammontare dei contributi. Nel caso sottoposto al suo esame la S.C. ha affermato l'imponibilità ai fini dell'IRAP dei contributi regionali, esenti dall'IRPEG, erogati all'Azienda Siciliana trasporti s.p.a. in base alle l.r. Sicilia n. 68 del 1983 e n. 46 del 1997 che avevano delegato a stabilire il costo economico standardizzato del servizio l'organo amministrativo, il quale

aveva poi istituito la correlazione tra tale costo, cui era commisurato il contributo, e il costo del personale.

Sez. 5, n. 19002/2019, Guida, Rv. 654518-01, ha affrontato, invece, il tema del rapporto tra istanza di rimborso e dichiarazione integrativa chiarendo che il diverso campo applicativo delle norme in materia di accertamento (d.P.R. n. 600 del 1973, d.P.R. n. 322 del 1998) rispetto a quelle relative alla riscossione (D.P.R. n. 602 del 1973) comporta la necessaria distinzione tra la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 comma 8-*bis* e il diritto al rimborso di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973. Ove il contribuente opti per la presentazione della istanza di rimborso di cui all'art. 38 cit., verrà introdotto un autonomo procedimento amministrativo in cui la istanza di parte costituisce l'atto di impulso della fase iniziale, del tutto distinto dalla attività di controllo automatizzato - formale ed in rettifica - originato dalla mera presentazione della dichiarazione fiscale.

Deve quindi ritenersi che l'emenda o la ritrattazione contenuta nella dichiarazione integrativa (ex art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998), che si salda con l'originaria dichiarazione presentata, da una parte, e l'istanza di rimborso (ex art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973), da proporre entro 48 mesi, nel caso d'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento (con specifico riferimento alla materia del contendere), dall'altra, operano su piani diversi del rapporto d'imposta tra Amministrazione finanziaria e contribuente e costituiscono due opzioni concorrenti e non alternative, che l'ordinamento tributario offre all'interessato, a seconda che egli si attivi nel campo applicativo dell'accertamento fiscale o invece nel diverso ambito della riscossione dei tributi.

Con **Sez. 5, n. 6239/2020, Guida, Rv. 657379 – 01** la Corte, con riguardo all'ipotesi in cui il contribuente presenti la dichiarazione dei redditi affermando di essere soggetto IRAP ma ne ometta in tutto in parte il versamento così legittimando l'Amministrazione finanziaria all'emissione della cartella di pagamento ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, ha chiarito che spetta al contribuente che "ritratti" la propria dichiarazione provare il fatto impedivo dell'obbligazione tributaria (asserita mancanza dell'autonoma organizzazione), determinandosi, altrimenti, un'irrazionale disparità di trattamento tra coloro che chiedono il rimborso di un'imposta versata e non dovuta, onerati di fornire la prova del diritto alla restituzione, e coloro che, dopo essersi dichiarati soggetti ad imposizione ed averne indicato l'ammontare in dichiarazione, ne omettono, in tutto o in parte, il versamento.

Sul piano processuale, è stato precisato che, in tema di accertamento dell'IRAP dovuta da uno studio professionale associato, trattandosi di imposta imputata per trasparenza agli associati, sussiste il litisconsorzio necessario tra l'associazione ed i propri associati: peraltro, ove al giudizio

abbiano partecipato tutti gli associati, il contraddittorio non deve essere integrato nei confronti dell'associazione, non avendo la stessa distinta personalità giuridica (Sez. 5, n. 29128 / 2018, Fichera, Rv. 651279-**01**).

In tema di riscossione, Sez. 6-5, n. 32308 / 2019, La Torre, Rv. 656475-01, ribadisce che per i tributi erariali, vale a dire IRPEF, IRES, IRAP, IVA, accertati e divenuti definitivi per omessa impugnazione, non è applicabile la prescrizione breve di cinque anni prevista per le prestazioni periodiche, ai sensi dell'art. 2948 c.c., poiché i crediti erariali non possono considerarsi prestazioni periodiche, in quanto derivano da valutazioni effettuate per ciascun anno sulla base della sussistenza dei presupposti impositivi. Ne deriva che, mancando un'espressa disposizione di legge, per detti tributi è applicabile la prescrizione ordinaria decennale (art. 2946 c.c.), quale unico termine rilevante in fase di recupero.

In tema di incentivi corrisposti ai dipendenti delle pubbliche amministrazioni, e segnatamente con riguardo all'incentivo, di cui all'art. 8 della l. n. 109 del 1994 (ora art. 92, comma 5, del d.lgs. n. 163 del 2006), previsto per i dipendenti che hanno partecipato alle opere di progettazione, direzione o collaudo di opere pubbliche, Sez. L, n. 21398 / 2019, Di Paolantonio, Rv. 655004-**01**, ha chiarito che detto incentivo va calcolato al netto dell'IRAP, quale onere posto ad esclusivo carico dell'Amministrazione, tenuta al versamento del tributo aggiungendo che per il principio di necessaria copertura della spesa pubblica, le amministrazioni dovranno quantificare le somme che gravano sull'ente a titolo di IRAP, rendendole indisponibili, e successivamente procedere alla ripartizione dell'incentivo, corrispondendo lo stesso ai dipendenti interessati al netto degli oneri assicurativi e previdenziali.

Pronunciandosi con riguardo all'ipotesi in cui il contribuente ceda i crediti vantati a titolo di IRAP e l'Agenzia delle Entrate abbia provveduto solo al rimborso parziale dei medesimi, **Sez. 5, n. 1237/2020, Condello, Rv. 656670 – 01** ha precisato che costituisce presupposto di efficacia della cessione dei crediti, ai sensi dell'art. 1, comma 4, del d.m. n. 384 del 1997, l'avvenuta notifica non soltanto all'Ufficio dell'agenzia delle entrate o al centro di servizio, presso il quale è stata presentata la dichiarazione dei redditi del cedente, ma anche al Concessionario del Servizio competente in ragione del domicilio fiscale del cedente alla data della cessazione del credito, derivandone altrimenti l'inefficacia relativa dell'atto di cessione dei crediti e, dunque, l'inopponibilità della cessione all'Amministrazione finanziaria.

Pronunciandosi in tema di prescrizione del credito a tiolo di IRAP, **Sez. 6-5, n. 12740/2020, Crolla, Rv. 658066 – 01** ha precisato che, come per l'IRPEF, l'IVA, e l'imposta di registro, il credito erariale per la riscossione si prescrive nell'ordinario termine decennale assumendo

rilievo, quanto all'imposta di registro, l'espresso disposto di cui all'art. 78 del d.P.R. n. 131 del 1986 e, quanto alle altre imposte dirette, l'assenza di un'espressa previsione, con conseguente applicabilità dell'art. 2946 c.c., non potendosi applicarsi l'estinzione per decorso quinquennale prevista dall'art. 2948, comma 1, n. 4, c.c. "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi".

Affronta invece il tema del pagamento tardivo dell'imposta **Sez. 5, n. 16645/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 658652 - 01** che, sul presupposto della distinzione tra il versamento regolare e quello posticipato, afferma che la maggiorazione di cui all'art. 17, comma 2, d.P.R. n. 435 del 2001 ("ratione temporis" applicabile) ha natura di interessi corrispettivi dell'imposta riconosciuti a fronte del maggior periodo di trenta giorni concesso al contribuente per il versamento, sicché l'omesso versamento della sola maggiorazione costituisce pagamento parziale e non determina la decadenza dal beneficio dell'estensione del termine cosicché pertanto la conseguente sanzione ex art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 deve essere calcolata sulla sola differenza tra quanto versato nel termine differito e quanto dovuto.

PARTE TERZA

LE IMPOSTE INDIRETTE

CAPITOLO I

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

(di Rosaria Giordano)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Operazioni imponibili. – 2.1. Il regime speciale del margine. – 3. Neutralità dell'imposta e diritto alla detrazione. – 3.1. Le operazioni inesistenti – 4. Operazioni non imponibili. – 4.1. Cessioni alle esportazioni. – 5. Operazioni esenti. – 5.1. Cd. *Pro-rata*. – 6. *Reverse charge*. – 7. Cessioni intracomunitarie.

1. Premessa.

L'IVA è stata ideata in sede europea quale imposta comunitaria ed introdotta negli Stati membri in virtù della disciplina contenuta in alcune direttive. L'imposta è stata quindi introdotta nel nostro sistema giuridico dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

L'IVA costituisce una delle «risorse proprie» unionali poiché ciascuno Stato membro è tenuto a devolvere parte del gettito del tributo all'Unione europea, con conseguente impossibilità di assoggettare la stessa, ad es., a condono (CGUE 17 luglio 2009, in causa C-132/06) ed a falcidia nelle procedure concorsuali.

La giurisprudenza unionale costituisce, in ragione della natura dell'imposta, punto di riferimento prioritario per l'interpretazione della disciplina normativa.

L'IVA ha sostituito la precedente IGE (imposta generale sull'entrata), che consisteva in un prelievo sulle entrate di denaro realizzate in occasione e per effetto delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Il limite principale dell'IGE riguardava il fatto che il tributo non prevedeva il meccanismo delle detrazioni sugli scambi precedenti, pertanto essa si cumulava ad ogni fase del ciclo produttivo diventando molto gravosa quanto più numerosi erano i passaggi di beni e servizi a monte del consumo finale. Tale imposta non era quindi neutrale rispetto alla tassazione complessiva di una merce, che finiva per dipendere dalla lunghezza del ciclo distributivo.

L'IVA, invece, colpisce, attraverso il meccanismo delle detrazioni imposta da imposta, solamente il valore che viene «aggiunto» al bene o al servizio in ogni fase della produzione e/o distribuzione, e finisce con l'incidere in concreto soltanto il consumatore finale che corrisponde l'intera imposta ed ha pertanto carattere di «neutralità» per i soggetti che la applicano.

Caratteristiche essenziali dell'imposta sono, secondo quanto più volte chiarito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, le seguenti: a) applicazione generale alle operazioni aventi ad oggetto beni e servizi; b) proporzionalità al corrispettivo dei beni ceduti e servizi forniti; c*)* riscossione in ciascuna fase del procedimento di produzione e distruzione, compresa quella di vendita al minuto; d) detraibilità dell'imposta pagata sulle precedenti fasi, con conseguente incisione della medesima sul solo consumatore finale (CGUE 3 ottobre 2006, in causa C-475/03).

Sul piano costituzionale, l'imposta trova giustificazione nella circostanza che il consumo è espressione, ex art. 53 Cost., di capacità contributiva.

2. Operazioni imponibili.

L'IVA è un'imposta indiretta che grava sulla cessione di beni e sulla prestazione di servizi svolta dai soggetti passivi sul territorio nazionale.

Più in particolare, sul piano oggettivo, le operazioni configurano, ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, una «*cessione di beni*» ove si realizzi il trasferimento a titolo oneroso, da un soggetto ad un altro, della proprietà o di altro diritto reale di godimento, di beni mobili o immobili, materiali o immateriali.

Le prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'imponibilità sono, invece, in virtù dell'art. 3 dello stesso d.P.R. n. 633 del 1972, quelle rese a fronte di un corrispettivo e dipendenti da obbligazioni di fare, di non fare o di permettere qualcosa (v., ad esempio, contratto d'appalto).

Quanto all'imponibilità delle prestazioni di servizi, la S.C. ha più volte evidenziato che, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, la stessa presuppone la configurabilità di un rapporto giuridico dal quale derivano attribuzioni patrimoniali e la reciprocità delle stesse, in ragione della sussistenza di un nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario ed il compenso da costui ricevuto. (Sez. 5, n. 05721/2018, Caiazzo, Rv. 647278-01: fattispecie nella quale è stata conseguentemente annullata la decisione impugnata, escludendo l'imponibilità dei cd. premi impegnativa, stante l'assenza di una correlata obbligazione sinallagmatica a carico dell'altra parte, per la corresponsione degli stessi in virtù dell'importo complessivo annuo del fatturato dell'investimento pubblicitario). In motivazione, si è ricordato che è assunto consolidato nella giurisprudenza unionale il principio per il quale una prestazione di servizi è effettuata «*a titolo oneroso*», ai sensi dell'art. 2, § 1, lett. *c)*, della direttiva IVA, soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il suo destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, per cui il compenso ricevuto dal primo costituisce il controvalore effettivo del servizio fornito al

secondo (CGUE 27 marzo 2014, in causa C-151/13, *Le Rayon d'Or*, § 29 ss., richiamata da Sez. 5, n. 05721/2018, Caiazzo, cit.). Di qui l'assunto, ribadito anche di recente, secondo cui le prestazioni di servizi sono soggette all'IVA, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, soltanto se rese verso corrispettivo, e si considerano effettuate all'atto del relativo pagamento, cosicché prima di tale momento non sussiste alcun obbligo (ma solo la facoltà) di emettere fattura o di pagare l'imposta, di talché la pretesa fiscale relativa ad una prestazione di servizi non può prescindere, in mancanza di fatturazione o autofatturazione spontanea, dall'accertamento che il pagamento del corrispettivo sia stato effettuato, non essendo sufficiente la dimostrazione della sussistenza materiale della prestazione (**Sez. 5, n. 01468/2020, Ceniccola, Rv. 656673 – 01**).

Di peculiare interesse, nel periodo in rassegna, è il chiarimento reso da **Sez. 5, n. 14846/2020, Perrino, Rv. 658344 – 01**, secondo cui, in tema di IVA, essendo l'ufficio di amministratore di sostegno precipuamente volto alla cura della persona bisognosa, l'amministrazione del patrimonio del beneficiario non configura, di norma, attività economica indirizzata alla produzione del reddito e, quindi, imponibile, non avendo l'eventuale indennità corrisposta in via equitativa dal giudice funzione corrispettiva di effettivo controvalore del servizio svolto dall'amministratore (preferibilmente scelto entro la cerchia familiare dell'amministrato), a meno che la gestione non risulti in concreto volta a ricavare introiti con carattere di stabilità o, comunque, sia espletata da un professionista a titolo oneroso, assumendo rilievo ai fini della tassabilità l'oggettiva natura economica dell'attività espletata.

Più specificamente, poi, **Sez. 5, n. 25257/2020, Leuzzi, Rv. 659557 – 01**, ha affermato che i "premi impegnativa" non sono assoggettabili ad IVA ove manchi un legame diretto e immediato tra prestazione e corrispettivo, sicché, mancando il requisito della corrispettività di cui all'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, il destinatario della prestazione non ha diritto alla detrazione dell'Iva, la quale è ipotizzabile soltanto quando l'imposta assolta sia dovuta.

Sul medesimo versante dell'imponibilità delle prestazioni di servizi, la Corte di legittimità ha chiarito, poi, che, poiché ai fini della individuazione dell'imposta da applicare alla transazione rilevano gli obblighi da essa derivanti, non è soggetta a tale imposta la transazione avente ad oggetto la rinuncia all'indennità da perdita dell'avviamento ex art. 34 della l. n. 392 del 1978, non essendovi un legame tra la l'indennità corrisposta dal locatore e l'obbligazione di rilascio dell'immobile derivante dal rapporto contrattuale, sorgendo la prestazione indennitaria quando il rapporto contrattuale è cessato, ed assolvendo alla duplice funzione di compensare il conduttore della perdita dell'avviamento, e di distribuire

equitativamente l'incremento del valore locativo derivante dall'esercizio dell'attività commerciale (**Sez. 5, n. 23515/2020, Perrino, Rv. 659640 – 01**).

Sez. 5, n. 21109/2020, Perrino, Rv. 659067 – 01, ha inoltre precisato che la società bancaria che, dopo aver sottoscritto certificati di deposito, li ceda alla propria controllante ricevendone commissioni estremamente basse, inidonee ad evidenziare la natura commerciale di tale operazione, svolge un'attività fuori dal campo IVA (che va di conseguenza esclusa dal calcolo del *pro rata* di detrazione).

Nello stesso periodo in rassegna è stato chiarito che la società che organizzi un sistema premiante dell'impegno dei propri dipendenti su incarico ricevuto da altre società del gruppo che ne abbiano tratto vantaggio e che si siano impegnate *pro quota* a sostenere almeno in parte i costi relativi, e indichi ai terzi chiamati a erogare le prestazioni costituenti i premi i beneficiari di questi, agisce come mandataria senza rappresentanza delle altre società; sicché i terzi fornitori sono tenuti a fatturare le prestazioni nei confronti della mandataria, che agisce nei loro confronti come committente, e questa seconda è tenuta a rifatturare le prestazioni alle mandanti nei limiti dell'incarico ricevuto (**Sez. 5, n. 20591/2020, Perrino, Rv. 658934 – 01**).

Su un piano più generale, affinché un'operazione di cessione di beni o prestazioni di servizi possa ritenersi imponibile ai fini IVA, il d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che concorrano, oltre a quello oggettivo, altri due presupposti: quello «soggettivo» e quello «territoriale».

Sotto il primo profilo, ricorre il presupposto «soggettivo» ove l'operazione venga realizzata nell'esercizio di un'attività di impresa (v. art. 4 del d.P.R. n. 63 del 1972), ovvero d'arte o professione (ossia, ex art. 5 dello stesso decreto, per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo).

A riguardo, è consolidato il principio secondo cui, in tema di IVA, la nozione di esercizio di impresa commerciale non coincide con quella civilistica, ma deve essere ricavata dalla normativa comunitaria ed, in particolare, dalla sesta direttiva n. 77/388/CEE, secondo cui si intende inerente all'esercizio dell'impresa ogni operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità. Inoltre, ai sensi dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, assumono rilievo, ai fini IVA, soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole svolte in forma di impresa e quindi qualificate dai caratteri dell'abitualità (ancorché non dell'esclusività), e della professionalità dell'esercizio, e non anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che si esauriscono in

isolati atti di produzione o commercio (v., in motivazione, Sez. 5, n. 09461/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647825-01).

Sempre in tema di imponibilità delle operazioni ai fini IVA, con riguardo al presupposto soggettivo, occorre considerare Sez. 5, n. 17705/2018, Gentili, Rv. 649370-01, la quale ha chiarito che la concessione, da parte di un ente pubblico, di un servizio di pubblica utilità è un'attività economica che rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, dovendo escludersi la qualità di soggetto IVA di una P.A. solo ove la stessa, pur nello svolgimento di un'attività astrattamente commerciale, operi quale Autorità pubblica, esercitando le relative potestà rispetto alla gestione, sebbene demandata ad un'impresa privata, di un servizio necessario per la comunità, con conseguente diritto della concessionaria del servizio di pubblica utilità alla detrazione, ex art. 19 del detto decreto, dei canoni corrisposti all'ente territoriale.

Nel periodo in esame **Sez. 5, n. 24271/2019, Cataldi, Rv. 655155-03**, ha precisato che l'attività di *catering*, effettuata da un'azienda agrituristica all'esterno della propria sede, diretta non solo alla produzione ma anche alla somministrazione presso il consumatore di cibi e bevande, non costituisce ex art. 2135, comma 3, c.c. un'attività connessa alla coltivazione del fondo bensì una prestazione di servizi ai sensi tanto degli artt. 2 e 3, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 quanto dell'art. 6 del reg. (CEE) n. 282 del 2011, con conseguente non riconducibilità della stessa, sotto il profilo fiscale, ad un'attività agricola.

In virtù dell'art. 6 del predetto d.P.R., l'imposta diventa esigibile nel momento nel quale le operazioni si considerano effettuate, e cioè:

a) per le cessioni di beni, quando i beni mobili sono consegnati o spediti ovvero è stipulato il contratto di cessione di beni immobili;

b) per le prestazioni di servizi, all'atto del pagamento del corrispettivo o, nel caso di prestazioni di servizi a carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Rispetto alle cessioni di beni immobili il principio generale è quello secondo cui il presupposto impositivo si verifica al momento del passaggio di proprietà degli stessi e, qualora il corrispettivo venga versato, in tutto o in parte, anteriormente al verificarsi di tale evento, l'operazione si considera effettuata alla data del pagamento, ma solo limitatamente all'importo pagato (**Sez. 5, n. 22041/2020, Succio, Rv. 659079 – 01**).

Nel periodo in rassegna **Sez. 5, n. 26319/2020, Perrino, Rv. Rv. 659880 – 01**, ha affermato che, nel caso di cessione d'immobile il pagamento del corrispettivo costituisce il presupposto di esigibilità dell'imposta, essendo la rilevanza fiscale dell'operazione determinata dal materiale espletamento dell'operazione, fatto generatore dell'imposta; v.,

tuttavia, **Sez. 5, n. 01961/2020, Succio, Rv. 656748 – 01**, per la quale il versamento di un acconto sul prezzo con emissione della relativa fattura in relazione ad un contratto di compravendita immobiliare costituisce operazione imponibile ex art. 6, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 in base al quale, ove il pagamento del corrispettivo avvenga in tutto o in parte anteriormente al momento del passaggio di proprietà, il presupposto impositivo si verifica alla data della fattura o a quella del pagamento e limitatamente all'importo pagato, sicché è a questo momento che deve farsi riferimento per la determinazione del periodo di imposta.

Sez. 5, n. 22825/2020, Condello, Rv. 659636 – 01, ha sottolineato che il pagamento di somme di denaro effettuato a titolo di caparra confirmatoria di un contratto di compravendita di immobile è soggetto all'imposta e all'obbligo di fatturazione solo nella misura in cui tali somme siano destinate, per volontà delle parti, accertabile dal giudice di merito in base ad elementi intrinseci ed estrinseci del contratto, ad anticipazione del prezzo per l'acquisto del bene.

Inoltre, la recente **Sez. 5, n. 19930/2020, Catallozzi, Rv. 658867 – 01**, ha precisato che, qualora un bene immobile sia ceduto dietro l'assunzione dell'obbligo di eseguire una prestazione di un servizio, l'operazione va qualificata quale permuta e il ricevimento da parte del cedente di tale prestazione costituisce pagamento del corrispettivo ed è in tale momento che la cessione si considera effettuata; qualora il corrispettivo sia rappresentato da una pluralità di prestazioni, il ricevimento da parte del cedente di una di tali prestazioni costituisce pagamento del corrispettivo limitatamente al valore del servizio prestato ed è in tale momento che la cessione si considera effettuata, limitatamente a siffatto valore. Invero, nello stesso periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 02146/2020, D'Angiolella, Rv. 656680 – 01**, ha affermato che, in tema di IVA, costituisce operazione permutativa ai sensi dell'art. 11 del d.P.R. n. 633 del 1972, oltre a quella civilistica di cui all'art. 1552 c.c., anche lo scambio di servizi con altri servizi, senza che sia di ostacolo che, all'esecuzione di una prestazione di servizi, corrisponda il solo impegno ad eseguire una cessione di beni o un'altra prestazione di servizi, essendo il risultato traslativo, coincidente con il bene futuro, ad essere assunto come termine di scambio con la prestazione di servizi già eseguita, corrispondente al bene presente, sicché la permuta rilevante ai fini IVA non va considerata come un'unica operazione ma come più operazioni tra loro indipendenti, seppur corrispettive, soggette a separata imposizione e, ai medesimi fini, a separati obblighi formali e sostanziali, in quanto imponibili al momento della loro esecuzione.

Rispetto all'ipotesi *sub b)*, su un piano generale occorre considerare che l'art. 6, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, disponendo che le

prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della sua percezione e la data di esecuzione della prestazione, cui il corrispettivo si riferisce: ne deriva che, ogni qual volta si debba individuare quando una determinata prestazione di servizi è stata effettuata, non rileva accertare la data nella quale storicamente la medesima sia stata eseguita, bensì, salvo il caso di precedente emissione di fattura, quella di percezione del relativo corrispettivo (Sez. 5, n. 21870/2018, Varrone, Rv. 650231-01).

Secondo **Sez. 5, n. 29892/2020, D'Angiolella, Rv. 660102 – 01**, in tema di locazione finanziaria, la fattura in acconto relativa ai canoni che dovranno essere corrisposti può essere emessa in via anticipata rispetto alla data del pagamento, senza che per questo venga meno il diritto del cessionario alla detrazione dell'IVA in essa addebitata, esigibile dal momento della sua emissione.

Inoltre, nello stesso periodo in rassegna **Sez. 5, n. 06240/2020, Guida, Rv. 657460 – 01**, ha evidenziato che l a cessione di "quote di produzione" di prodotti agricoli avente ad oggetto il diritto di coltivazione di un determinato prodotto (nella specie tabacco), configurandosi come prestazione di servizi strumentali alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico della coltura, è soggetta al regime ordinario dell'IVA, anche quando la cessione sia effettuata da un'associazione di produttori per conto dei propri associati, stante il disposto di cui all'art. 4, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972, vigendo il principio di assoggettamento ad IVA delle operazioni relative a prestazioni di servizi rese dalle associazioni.

Le Sezioni Unite hanno chiarito che la tariffa integrata ambientale (cd. TIA2) di cui all'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, come interpretata dall'art. 14, comma 33, del d.l. n. 78 del 2010, conv., con modif., dalla l. n. 122 del 2010, ha natura privatistica ed è, pertanto, soggetta ad IVA ai sensi degli artt. 1, 3, 4, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 (**Sez. U, n. 08631/2020, Vincenti, Rv. 657620 – 01**).

Ai sensi dell'art. 7 del d.P.R. n. 633 del 1972, il presupposto «territoriale» è integrato se l'operazione è posta in essere in Italia.

Ha precisato Sez. 5, n. 26368/2019, Saija, Rv. 655555-01, che l'esenzione per mancanza del requisito della territorialità, prevista dall'art. 7, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972, per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, di cui all'art. 9 del cit. decreto, opera in ragione dei criteri oggettivi della prestazione di servizio, identificata secondo la natura, lo scopo ed il luogo di esecuzione, assimilato a territorio non statale («*porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari, di confine*»), essendo irrilevante, invece, ai fini della non imponibilità, la qualificazione soggettiva del committente o del prestatore del servizio e,

conseguentemente, le eventuali modalità di esecuzione in subappalto, ove questo abbia ad oggetto i medesimi servizi dell'appalto principale, sicché non sono imponibili né le fatture emesse dall'appaltatore nei confronti del committente né quelle emesse dal sub-appaltatore nei confronti dell'appaltatore.

La S.C. ha sottolineato che la territorialità della prestazione di servizi relativa a beni immobili siti in Italia è regolata dal criterio speciale di cui all'art. 7, comma 4, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972, ossia quello del luogo in cui l'immobile è ubicato, il quale prevale sul criterio di collegamento generale previsto nei commi precedenti, di cui costituisce una deroga, individuato nel luogo di domicilio o di residenza o di stabile organizzazione dei soggetti che rendono dette prestazioni, senza che assuma rilievo, in caso di pluralità di prestazioni, parte delle quali relative ad immobili, l'unicità delle stesse e, nell'individuazione del criterio di collegamento, la prevalenza dell'una rispetto alle altre (Sez. 5, n. 16539/2019, Triscari, Rv. 654594-01).

Sul punto, Sez. 5, n. 25658/2018, Perrino, Rv. 651061-02, ha precisato che la prestazione pubblicitaria eseguita mediante diffusione del messaggio pubblicitario per il tramite di mezzo radiotelevisivo ubicato in Italia a un'impresa, anch'essa ubicata in Italia, a sua volta incaricata di svolgere servizi pubblicitari, prima di essere fatturata da quest'ultima al committente della pubblicità, è munita del requisito della territorialità, benché sia indirizzata e giunga anche ad utenti ubicati fuori dal territorio dell'Unione europea, in quanto, come è stato chiarito anche dalla Corte di Giustizia, per Paese all'interno del quale hanno luogo l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego, in base all'art. 9, n. 3, lett. *b)*, della sesta direttiva, s'intende, in materia di prestazioni pubblicitarie, il Paese dal quale vengono diffusi i messaggi pubblicitari, a prescindere dalla circostanza che tale diffusione si propaghi, data la natura del mezzo, anche in altri Stati.

Per altro verso, è stato affermato che si considerano eseguiti in Italia lo smontaggio e il montaggio di *stands* fieristici per esposizioni tenute all'estero, quando il rapporto intercorre tra soggetti italiani, tenuto conto che, sebbene l'art. 7, comma 4, lett. *b)*, del d.P.R. n. 633 del 1972 preveda che le prestazioni di servizi relative a beni mobili materiali si considerano effettuate nel territorio dello Stato nel quale sono eseguite, tuttavia l'art. 40, comma 4-*bis*, del d.l. n. 331 del 1993, conv., con modif., in l. n. 427 del 1993 (vigente *ratione temporis*), stabilisce che si considerano effettuate in Italia le prestazioni, anche se eseguite all'estero, in virtù di un rapporto intercorrente tra soggetti italiani, quando i beni siano spediti o trasportati al di fuori dello Stato membro in cui le prestazioni sono state eseguite (Sez. 5, n. 22956/2018, Gori, Rv. 650395-01).

Sez. 5, n. 34484/2019, Putaturo Donati di Nocera, Rv. 656387-01, ha precisato che in tema di IVA relativa a prestazioni di telefonia, nell'ipotesi di domiciliazione del solo committente del servizio all'estero, ai fini della territorialità dell'imposta ex art. 7, comma 4, lett. *d)*, del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo *ratione temporis* applicabile) le prestazioni del servizio di telecomunicazione – che possono assumere anche carattere indiretto nel caso di fatturazione da un primo prestatore ad un destinatario intermedio (domiciliato nel territorio dello Stato) che, a sua volta, fattura al committente finale – si considerano effettuate nello Stato allorquando ivi sia utilizzato il servizio, ossia quando esso sia da qui "in partenza" oppure ivi avvenga la distribuzione delle schede prepagate o degli altri mezzi tecnici attraverso cui si realizza la prestazione.

Sono inoltre imponibili le importazioni, ossia l'introduzione nel territorio UE di beni provenienti da Stati che non fanno parte della stessa. Nel sistema dell'Unione europea la vigenza del generale principio della tassazione nel Paese di destinazione implica, per un verso, la tassazione delle importazioni e, per un altro, la detassazione delle esportazioni.

Pertanto l'importazione di un bene o di un servizio nel territorio dell'Unione europea da uno Stato terzo costituisce operazione imponibile. La base imponibile è costituita dal valore della merce, determinato secondo le disposizioni doganali. Tuttavia, come di recente ribadito dalla Corte di cassazione, l'IVA conseguente all'importazione costituisce tributo interno non assimilabile ai dazi, sebbene con essi condivida il fatto di trarre origine dall'importazione nell'Unione e dall'introduzione nel circuito economico degli Stati membri. La natura del tributo comporta che, in tema di IVA all'importazione, la competenza all'accertamento e alla riscossione spetti all'Agenzia delle entrate, qualora, precedendo l'immissione in libera pratica quella in consumo con un certo intervallo temporale, venga assolta al momento dell'estrazione della merce dal deposito fiscale, mediante il meccanismo contabile del *reverse charge*, atteso che non si tratta, secondo la normativa unionale, di un'obbligazione doganale, restando la legittimazione attribuita, per economia di procedimento, all'Autorità doganale solo ove l'immissione in libera pratica e quella al consumo coincidano al momento dell'importazione (Sez. 5, n. 08473/2018, Perrino, Rv. 647691-02). In tema di depositi fiscali ai fini IVA, per effettuare le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari senza pagamento dell'imposta, ai sensi dell'art. 50-bis, comma 4, lett. b), del d.l. n. 331 del 1993, conv. con modif. dalla legge n. 427 del 1993, è necessario l'effettivo immagazzinamento dei beni - come si evince, tra l'altro, in modo inequivoco, dagli articoli da 98 a 101 del regolamento (CEE) n. 2913/92 - che richiede, oltre alla realità della consegna e al trasferimento della responsabilità della cosa, anche

l'introduzione dei beni in un ambito chiuso qualificabile come magazzino o similare, con la conseguenza che gli obblighi dell'importatore depositante e del gestore del deposito non sono limitati a una verifica meramente documentale ed esteriore del materiale importato, anzi degli imballaggi nei quali esso viene importato, ma si estendono alla verifica dell'introduzione dei beni nel deposito, in modo tale che il depositario, sia pure per un breve arco di tempo, ne assuma la materiale custodia (**Sez. 5, n. 01280/2020, Nocella, Rv. 656739 – 01**).

La S.C. ha inoltre affermato che, proprio perché l'IVA all'importazione ha la medesima natura di quella intracomunitaria, nell'ipotesi di falsità dei certificati di origine delle merci importate ed inserite in un deposito IVA, la perdita dell'esenzione daziaria conseguente all'accertamento di detta falsità non implica necessariamente anche quella dell'IVA all'importazione, qualora tale imposta sia stata comunque assolta secondo il modulo della «inversione contabile» all'atto dell'estrazione delle merci dal deposito IVA (Sez. 5, n. 04384/2019, Manzon, Rv. 652717-01).

Nel periodo in rassegna **Sez. 5, n. 28938/2020, Antezza, Rv. 659970 – 01**, ha evidenziato che, nel caso di estrazione di beni da deposito IVA di cui all'art. 50-bis del d.l. n. 331 del 1993, conv. in l. n. 427 del 1993, con autofatturazione, nel sistema di inversione contabile (c.d. reverse charge) gli obblighi di documentazione sorgono nel momento del compimento dell'operazione imponibile, che, a sua volta, coincide con la detta estrazione, con la conseguente sanzionabilità ai sensi dell'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, della ritardata autofatturazione (e della correlata registrazione), essendo tale disposizione volta a garantire l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare l'evasione d'imposta.

Peraltro Sez. 5, n. 33118/2019, Triscari, Rv. 656389-01, ha chiarito che, in tema di IVA all'importazione, la sanzione applicabile all'importatore, che si avvale del sistema di sospensione dell'IVA senza immettere la merce importata nel deposito fiscale e che regolarizza, in via successiva, il relativo versamento nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile con le forme dell'autofatturazione, deve essere individuata alla stregua non già dell'art. 6, comma 9-*bis*, del medesimo d.lgs., previsto per le violazioni meramente formali, non arrecanti alcun pregiudizio all'attività di controllo e non incidenti sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul suo versamento, bensì dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, in quanto norma generale, applicabile, salva diversa previsione, ad ogni omesso o ritardato versamento di qualunque tributo, ivi compresa l'IVA all'importazione siccome avente natura interna, atteso che l'obbligo in questione, pur formale, ha la finalità di garantire l'esatta riscossione dell'IVA ed ad evitare l'evasione d'imposta.

2.1. Determinazione della base imponibile ed aliquota applicabile.

Di regola la base imponibile è costituita, ai sensi dell'art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972, dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali, assumendo quindi rilievo il corrispettivo concordato e non già il valore effettivo del bene o del servizio. In particolare, è stato precisato che nella base imponibile dell'IVA rientrano tutti i costi sostenuti dal fornitore prima della cessione del bene o della prestazione dei servizi, purché connessi con essa (incluse le imposte, come le accise, il cui prelievo costituisce un elemento del costo del prodotto venduto, che lo Stato esige unicamente dal fornitore, in qualità di sostituto d'imposta, dato che quest'ultimo è autonomamente responsabile del pagamento delle stesse: Sez. 5, n. 24015/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651267-01).

Nel periodo in rassegna si segnala **Sez. 5, n. 20832/2020, Nonno, Rv. 659063 – 01**, secondo cui nell'ipotesi di vendite effettuate in favore di clienti dietro presentazione di buoni acquisto rilasciati da un terzo soggetto, che li ha acquistati a sua volta dal venditore a prezzo inferiore al loro valore nominale, la base imponibile dell'IVA che il venditore è tenuto a versare all'amministrazione finanziaria è costituita dal prezzo di cessione dei buoni acquisto effettivamente conseguito dal venditore e non da quello corrispondente al valore nominale. E' stato inoltre chiarito che è consentita la variazione in diminuzione della base imponibile al fornitore che, in virtù di una sua scelta imprenditoriale autonoma e spontanea, abbia distribuito buoni ai consumatori finali, da cui sia conseguita la restituzione, da parte sua, al distributore di una quota del prezzo pagato da quest'ultimo, comprensiva sia dell'imponibile sia dell'imposta, anche se derivante da sconti concessi dal cedente a consumatori finali con cui non sussista un diretto contratto di compravendita, ma a condizione che tale sconto sia univocamente ricollegabile all'operazione originaria tra fornitore e rivenditore (**Sez. 5, n. 10104/2020, Catallozzi, Rv. 657770 – 01**).

Attualmente, una volta determinata la base imponibile dell'IVA, l'aliquota ordinaria che deve applicarsi sulla stessa è pari al 22%.

Lo stesso d.P.R. n. 633 del 1972 contempla, peraltro, una serie di ipotesi di aliquote cd. agevolate, che devono intendersi quale norme di stretta interpretazione.

In virtù di tale generale canone ermeneutico **Sez. 5, n. 26317/2020, Triscari, Rv. 659878 – 02,** ha affermato che la previsione dell'aliquota ridotta di cui all'art. 127-*quaterdecies* della tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione, costituendo una norma agevolativa, è di stretta interpretazione, sicché essa non può essere riconosciuta per i contratti di appalto aventi ad oggetto immobili con

finalità diverse da quelle abitative in senso stretto, come i "residence turistico-ricettivi", essendo indifferente che i singoli alloggi abbiano le caratteristiche di case di abitazione ove siano destinati all'esercizio di attività imprenditoriale di tipo turistico-alberghiero.

In virtù di tale generale regola ermeneutica, di recente, Sez. 5, n. 14178/2019, Nonno, Rv. 654122-01, ha ritenuto che l'aliquota agevolata di cui al n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, vol. I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 trova applicazione esclusivamente per le prestazioni ivi contemplate, ossia quelle di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti urbani e speciali, nonché di gestione di impianti di fognatura e depurazione. Sul tema Sez. 5, n. 14942/2019, Succio, Rv. 654115-01, ha affermato che l'aliquota agevolata prevista per le strutture ricettive indicate nell'art. 6 della l. n. 217 del 1983, recepite nel punto 120 della Tabella A, parte III, del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo vigente *ratione temporis*), è applicabile a condizione che il cliente sia ivi alloggiato e che le prestazioni alberghiere siano rese nell'ambito della struttura stessa, mentre non si estende alla cd. multiproprietà, non ricompresa nell'elenco cit., caratterizzata dall'apertura al pubblico solo eventuale e non sistematica, essendo gli alloggi locati solo nei periodi di inutilizzazione da parte dei multiproprietari.

Ha chiarito **Sez. 5, n. 21378/2020, Perrino, Rv. 659470 – 01**, che alla compravendita di strutture ricettive - tra le quali rientra il *residence*, caratterizzato dalla messa a disposizione di un mini-appartamento e dall'essere lo stabile nel suo insieme un condominio - non è applicabile l'aliquota agevolata di cui alla l. n. 408 del 1949, in quanto la "casa albergo", quale struttura destinata a prestare ospitalità dietro corrispettivo ad una massa indiscriminata di fruitori, non è assimilabile alla "casa di abitazione", ma rientra nella categoria del "negozio", essendo luogo deputato allo svolgimento di attività d'impresa e spettando l'agevolazione solo in relazione alla compravendita di unità immobiliari effettivamente utilizzate per soddisfare esigenze abitative.

In base al combinato disposto del n. 127-quinquies della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 e degli artt. 26-bis d.l. n. 415 del 1989, conv., con modif., in l. n. 38 del 1990 ed 1, comma 14, d.l. n. 417 del 1991, conv., con modif., in l. n. 66 del 1992, le prestazioni di servizi relativi alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, ivi incluse quelle relative alla realizzazione di impianti e strutture cimiteriali, sono assoggettate all'aliquota agevolata del dieci per cento (**Sez. 5, n. 16145/2020, Catallozzi, Rv. 658343 – 01**).

2.2. Il regime speciale del margine.

Il regime del margine, previsto dall'art. 36 del d.l. n. 41 del 1995, conv., con modif., in l. n. 85 del 1995, per le cessioni da parte di rivenditori di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, costituisce un regime speciale in favore del contribuente, facoltativo e derogatorio rispetto al sistema normale dell'imposta.

Le Sez. U della Cote di cassazione hanno chiarito che la relativa disciplina deve essere interpretata restrittivamente ed applicata in termini rigorosi, sicché, qualora l'Amministrazione contesti, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il cessionario abbia indebitamente fruito di tale regime, spetta a quest'ultimo dimostrare la sua buona fede, e cioè non solo di aver agito in assenza della consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale, ma anche di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto (secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità rapportati al caso concreto), al fine di evitare di essere coinvolto in tali situazioni, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto. Nella medesima pronuncia la S.C. ha precisato che, di conseguenza, con riferimento alla compravendita di veicoli usati, rientra nella detta condotta diligente l'individuazione dei precedenti intestatari dei veicoli, nei limiti dei dati risultanti dalla carta di circolazione, eventualmente integrati da altri elementi di agevole e rapida reperibilità, al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se l'IVA sia già stata assolta a monte da altri senza possibilità di detrazione. Nel caso di esito positivo della verifica, il diritto di applicare il regime del margine deve essere riconosciuto, anche quando l'Amministrazione dimostri che, in realtà, l'imposta è stata detratta. Nell'ipotesi, invece, in cui emerga che i precedenti proprietari svolgano tutti attività di rivendita, noleggio o leasing nel settore del mercato dei veicoli, opera la presunzione (contraria) dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, assolta a monte per l'acquisto dei veicoli, in quanto beni destinati ad essere impiegati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, con conseguente negazione del trattamento fiscale più favorevole (Sez. U, n. 21105/2017, Virgilio, Rv. 645308-01). In conformità a tali principi, nel periodo in rassegna, la S.C. ha escluso l'applicabilità del regime del margine nell'ipotesi di un contribuente cessionario di autoveicoli usati da un cedente nazionale che non aveva verificato se il dante causa di questo, venditore appartenente ad un altro Stato UE, avesse trattato la cessione come intracomunitaria, ritenendo a tal fine inidoneo il libretto di circolazione e non potendo l'onere di diligenza ritenersi assolto in base ad un acritico affidamento alle dichiarazioni effettuate dalla società cedente (Sez. 5, n. 32402/2018, Gentili, Rv. 652109-01).

Ai fini dell'applicabilità del regime speciale dell'imposizione del margine di utile, Sez. 5, n. 28376/2018, Antezza, Rv. 651416-01, ha precisato che il riferimento di cui all'art. 36 del d.l. n. 41 del 1995, conv., con modif., in l. n. 85 del 1995, all'acquisto di beni ceduti da soggetto passivo d'imposta che abbia assoggettato l'operazione al detto regime speciale, deve essere interpretato nel senso di legittimo assoggettamento dell'operazione a tale regime da parte del cedente, sicché la condizione oggettiva di acquisto da soggetto non detraente l'imposta pagata a monte non sussiste, nel caso in cui il cedente abbia applicato il regime speciale, ma acquistando da soggetto detraente l'IVA.

Inoltre Sez. 5, n. 27547/2018, Triscari, Rv. 650954-01, ha chiarito che l'indebita fruizione, da parte del cessionario di beni mobili, del regime del margine previsto dagli artt. 36 e 37 del d.l. n. 41 del 1995 cit., per avere il cedente operato nell'ambito della propria attività d'impresa e aver dunque avuto la possibilità di detrarre l'IVA assolta sugli acquisti, comporta l'applicazione, nei confronti del cessionario, anche delle sanzioni amministrative, salvo che egli non dimostri la propria buona fede, che può ravvisarsi ove lo stesso non fosse consapevole che il proprio acquisto si iscriveva nel contesto di un'evasione dell'imposta, pur avendo utilizzato la necessaria diligenza per verificare le caratteristiche degli acquisti.

3. Neutralità dell'imposta e diritto alla detrazione.

Le operazioni imponibili determinano il sorgere del debito d'imposta e non limitano il diritto alla detrazione, in quanto il soggetto passivo (cedente o prestatore) che effettua un'operazione imponibile e diviene così debitore nei confronti dell'Erario ha diritto di rivalersi verso il cessionario o il committente e, in tal modo, il debito tributario è neutralizzato dalla rivalsa, che costituisce un credito del soggetto passivo dell'IVA nei confronti della controparte contrattuale che si aggiunge, per effetto di legge, al corrispettivo pattuito.

La rivalsa può essere esercitata in ogni tempo ed il relativo rapporto, vertendo tra privati, deve essere distinto da quello tributario che intercorre tra Fisco e contribuente, con conseguente giurisdizione del giudice ordinario sulle controversie in materia.

In estrema sintesi, il sistema delle detrazioni si caratterizza in quanto:

- il diritto alla detrazione riguarda esclusivamente le operazioni imponibili e quelle ad esse assimilate;

- ai sensi dell'art. 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al

più tardi nella dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

In via generale, il diritto alla detrazione dell'IVA, in forza del combinato disposto degli artt. 13 e 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, spetta solo in relazione ai corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali, non assumendo rilevanza una generica volontà o disponibilità delle parti, che non si sia tradotta in un vincolo giuridico.

Il diritto alla detrazione dell'imposta da parte del cessionario o committente è correlato al momento in cui sorge, in capo al cedente o al prestatore, il corrispondente obbligo di versamento (v., di recente, **Sez. 5, n. 06793/2020, Rv. 657539 – 01**).

Il diritto alla detrazione, tuttavia, può essere esercitato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto.

Peraltro, il diritto del cessionario di beni (ovvero del prestatore di servizi) alla detrazione di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 si fonda sull'esatto adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione di cui agli artt. 21, 23, 24 e 25 del citato d.P.R. secondo i quali il cedente deve emettere la fattura per l'operazione imponibile, annotarla nel registro delle fatture(in via definitiva, senza che, dunque, assuma rilevanza un'annotazione effettuata a matita: Sez. 5, n. 16975/2019, Condello, Rv. 654390-01) e trasmetterne copia, con addebito del tributo, al cessionario, il quale deve a sua volta annotarla nel registro degli acquisti (senza che assuma rilevanza, nell'ipotesi di beni strumentali, l'annotazione nel registro dei beni ammortizzabili prescritta dall'art. 16 del d.P.R. n. 600 del 1973, che costituisce condizione per la deducibilità delle spese relative ai fini delle imposte sui redditi: Sez. 5, n. 23280/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650396-01; quanto al contenuto delle fatture emesse per la prestazione dei servizi v., nel medesimo periodo in rassegna, Sez. 5, n. 29290/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651606-01). Pertanto, ove non sia istituito un registro delle fatture, l'omessa annotazione delle stesse nel registro dei corrispettivi delle operazioni di cessione eseguite integra una violazione sostanziale, in quanto non consente di accertare la corrispondenza tra gli importi riportati nel registro dei corrispettivi e quelli risultanti dalle fatture, così integrando un pregiudizio per l'esercizio delle azioni di controllo suscettibile di incidere sulla determinazione della base imponibile e sul versamento del tributo (Sez. 5, n. 21101/2018, De Masi, Rv. 649940-01). Peraltro, ha ritenuto Sez. 22940/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650686-02, che, sebbene l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti prescritti dall'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, faccia venir meno la presunzione di veridicità di quanto rappresentato nella stessa, ai fini della verifica del diritto alla detrazione del

relativo costo l'Amministrazione finanziaria deve tenere conto anche di eventuali altri documenti, messaggi o informazioni complementari fornite dal soggetto passivo.

Secondo quanto evidenziato da Sez. 5, n. 02906/2019, Condello, Rv. 652376-01, in tema di IVA, in conformità al principio di neutralità dell'imposizione, l'omessa trasposizione nel termine di legge, su supporto cartaceo, del registro delle fatture annotate su supporto informatico, non esclude che il contribuente possa ottenere il rimborso o la detrazione dell'imposta versata sugli acquisti, ove lo stesso dimostri la sussistenza dei relativi presupposti sostanziali. Ha precisato tuttavia Sez. 5, n. 16253/2019, Catallozzi, Rv. 654592 - 01, che, ai fini della regolarità fiscale della contabilità d'impresa, il principio della equipollenza delle registrazioni meccanografiche a quelle cartacee postula che i relativi dati, in sede di controlli ed ispezioni, possano essere immediatamente stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

L'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede la possibilità per il contribuente di variare l'imponibile indicato in fattura. Ha precisato Sez. 5, n. 01303/2019, Condello, Rv. 652203-01, che, ai fini della variazione dell'imponibile ex art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, devono ricorrere i seguenti presupposti:

a) la realizzazione di un'operazione imponibile, per la quale sia stata emessa fattura;

b) il sopravvenire di una causa di scioglimento del contratto;

c) la sussistenza di un titolo idoneo a realizzare gli effetti solutori del precedente contratto;

d) l'identità delle parti dell'accordo risolutorio e del negozio oggetto di risoluzione consensuale;

e) il regolare adempimento degli obblighi di registrazione previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972;

f) un lasso di tempo infrannuale, entro il quale deve verificarsi la vicenda risolutiva, qualora essa trovi titolo in un accordo di mutuo dissenso.

Grava poi sul contribuente che intenda accedere alla procedura di variazione dell'imponibile prevista dall'art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 l'onere di provare la corrispondenza tra l'operazione originaria e quella sopravvenuta, mediante l'indicazione di quei dati che risultino idonei a collegarle, ovvero dimostrando l'identità tra l'oggetto della fattura e delle registrazioni originarie e l'oggetto della registrazione della variazione, ferma la possibilità, qualora la corrispondenza tra detti documenti contabili non emerga inequivocabilmente, di ricorrere ad altri

mezzi di prova, nel rispetto dei principi generali in materia (Sez. 5, n. 01303/2019, Condello, Rv. 652203-02).

In tale prospettiva, nel periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 13091/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 658391 – 01**, ha evidenziato che il cessionario di beni, il quale detragga l'Iva di rivalsa annotando la fattura nel registro degli acquisti e voglia esercitare il diritto alla detrazione in seguito alla sopravvenienza di eventi successivi al compimento dell'operazione imponibile, è tenuto ad applicare il meccanismo di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 e quindi a registrare la variazione, al fine di evidenziare un debito pari alla detrazione in precedenza operata, che viene in tal modo neutralizzata, mirando tale disposizione a garantire il principio della neutralità dell'Iva e, al contempo, a evitare il rischio di perdita del gettito fiscale per l'erario, senza che incida su tale obbligo la mancata rettifica dell'Iva dovuta dal fornitore, il quale rimane debitore dell'imposta indicata in fattura anche in mancanza di un'operazione imponibile, come sostenuto dalla CGUE con la sentenza 3 marzo 2014, in C-107/13.

Ha precisato inoltre **Sez. 2, n. 19806/2020, Cosentino, Rv. 659177 – 01**, che il soggetto il quale, ricevendo un compenso quale cedente o prestatore di servizio, addebiti a chi glielo corrisponde l'IVA, esercitando la rivalsa che gli compete quale soggetto passivo della relativa obbligazione tributaria (ai sensi del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), quando, per le vicende inerenti il rapporto con la controparte, sia tenuto a restituire il compenso ricevuto, è obbligato a restituirlo anche nella parte corrispondente alla somma ricevuta per l'addebito dell'imposta in ragione della rivalsa, posto che la prestazione ricevuta, divenuta indebita per effetto della risoluzione, comprendeva anche quella somma.

Inoltre, come è stato riconosciuto, in conformità agli assunti della stessa Corte di Giustizia UE, dalle Sez. U della Corte di cassazione, la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, sempreché risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente ha rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicché in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal Fisco a seguito di controllo formale automatizzato, non può essere negato il diritto alla detrazione se risulti dimostrato in concreto, o non sia controverso, che si tratta di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili (Sez. U, n. 17757/2016, Cirillo E., Rv. 640943-01, alla quale si sono sostanzialmente conformate, di recente, Sez. 5, n. 04392/2018, Perrino,

Rv. 647546-01; Sez. 6-5, n. 08131/2018, Manzon, Rv. 642776-01; Sez. 5, n. 15459/2018, Catallozzi, Rv. 649185-01; Sez. 5, n. 19938/2018, Nonno, Rv. 649829-01).

Tuttavia, in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA resta ferma la possibilità di iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, ai sensi degli artt. 54-*bis* e 60 del d.P.R. n. 633 del 1972, con procedure automatizzate e a seguito di un controllo formale scevro da profili valutativi e/o estimativi nonché da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria, fatta salva, nel successivo giudizio di impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione, a cura del contribuente, che la deduzione d'imposta, eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili (Sez. U, n. 17758/2016, Cirillo E., Rv. 640942-01).

Condizione fondamentale, anche nell'ipotesi di regolare contabilizzazione (Sez. 5, n. 22940/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650686-03), per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA è l'inerenza dell'operazione all'attività del contribuente (Sez. 5, n. 07492/2016, Vella, Rv. 639692-01). È pertanto detraibile dal cessionario imprenditore l'imposta addebitata al cedente solo nel caso in cui il bene acquistato sia concretamente destinato all'esercizio dell'impresa e sia inerente a detto esercizio, non essendo sufficiente il requisito astratto della mera «strumentalità per natura» del bene. In particolare, l'inerenza del bene deve essere intesa come strumentalità dello stesso in relazione agli scopi dell'impresa, circostanza la cui prova grava sul soggetto interessato e valutazione della quale deve essere compiuta in concreto, tenuto conto dell'effettiva natura del bene (Sez. 5, n. 05860/2016, Perrino, Rv. 639429-01).

Il profilo della *inerenza* all'attività di impresa è stato analizzato anche da Sez. 5, n. 05970/2014, Valitutti, Rv. 630739-01, che, con riferimento alle operazioni soggette ad imposta, ha identificato il citato requisito in base a criteri di regolarità causale e non di mera occasionalità nell'attività propria dell'impresa.

Sempre sul piano dell'inerenza, appare peraltro controversa, nella più recente giurisprudenza della Corte di legittimità, la rilevanza della congruità del corrispettivo dell'operazione ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione.

In particolare, secondo l'orientamento tradizionale, ribadito anche di recente, in tema di deducibilità dei costi, ai sensi dell'art. 75 (ora 109), comma 5, T.U.I.R., e di detraibilità della relativa IVA, ex art. 19 del d.P.R.

n. 633 del 1972, il contribuente è tenuto a dimostrare, nell'ipotesi di contestazione da parte dall'Amministrazione finanziaria, anche la coerenza economica degli stessi rispetto ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, potendo a tal fine integrare il contenuto generico della fattura con idonei elementi di prova (Sez. 6-5, n. 14858/2018, Conti, Rv. 649021-01).

Tuttavia, Sez. 5, n. 00450/2018, Caiazzo, Rv. 646804-01, ha posto in discussione tale impostazione, osservando – pur con specifico riguardo alla deduzione dei costi ai fini delle imposte dirette – che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'art. 75, ora 109, comma 5, T.U.I.R., riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), essendo configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. Tale più recente posizione è stata condivisa, almeno con riferimento all'IVA, dalla successiva: v., tra le altre, Sez. 5, n. 13588/2018, Guida, Rv. 648671-01; Sez. 18904/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 649772-01). Invero, il giudizio sulla congruità del costo non condiziona né esclude il diritto alla detrazione, salvo che l'Amministrazione finanziaria dimostri la macroscopica antieconomicità dell'operazione, che costituisce elemento sintomatico dell'assenza di correlazione della stessa con l'esercizio dell'attività imprenditoriale (Sez. 5, n. 33574/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652000-01).

Peraltro, alla stregua di quanto precisato da Sez. 5, n. 23994/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650694-01, in tema di IVA, ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive occorre accertarne l'effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali, senza che sia tuttavia richiesto il concreto svolgimento dell'attività di impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica.

Su un piano generale, ferma la necessità dell'inerenza, è stato sottolineato che, in tema di IVA, il diritto del contribuente alla detrazione, fondandosi sul principio di neutralità dell'imposta, muove da presupposti diversi da quelli della deducibilità dei costi di impresa, sicché alla indeducibilità non consegue automaticamente l'indetraibilità, prevista nelle ipotesi di operazioni soggettivamente esistenti, in cui le interposte "cartiere" non versano l'IVA che viene in seguito detratta dall'acquirente reale (**Sez. 5, n. 15288/2020, Bruschetta, Rv. 658203 – 01**).

Nel senso che il diritto alla detrazione dell'imposta non sorge per mancanza di inerenza in relazione all'IVA corrisposta per operazioni (anche parzialmente) oggettivamente inesistenti, stante la sua inidoneità a configurare un pagamento a titolo di rivalsa in quanto costituente un costo non inerente all'attività dell'impresa e potenziale espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse, tali da spezzare il detto nesso di inerenza si è recentemente espressa **Sez. 5, n. 08919/2020, Castorina, Rv. 657654 – 01**.

Nello stesso periodo in rassegna **Sez. 5, n. 15139/2020, Francanzani, Rv. 658399 – 01**, ha ribadito che è precluso al cessionario dei beni il diritto alla detrazione nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche solo sotto il profilo soggettivo, nonostante i beni siano entrati effettivamente nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, poiché l'indicazione mendace di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione effettivamente realizzata tra altri soggetti.

L'esercizio del diritto alla detrazione postula, poi, che l'operazione sia effettivamente imponibile, non essendo sufficiente che di essa sia fatta menzione nella relativa fattura, senza che rilevi la mancata rettifica dell'Iva dichiarata dall'emittente della fattura in ragione dell'assenza di un'operazione imponibile, né la volontà del soggetto passivo, non ostandovi il principio della neutralità fiscale (**Sez. 5, n. 06526/2020, Mele F., Rv. 657411 – 01**).

Resta fermo – come ha **ricordato Sez. 5, n. 14275/2020, Armone, Rv. 658355 – 01** - che l'obbligo, in capo al concessionario o committente, di regolarizzare le fatture emesse dal cedente sussiste nel solo caso in cui le mancanze da questi commesse riguardino l'identificazione dell'atto negoziale e i dati fiscalmente rilevanti, ma non si estende anche a controlli sostanziali sulla corretta qualificazione fiscale dell'operazione, non soltanto perché ciò non sarebbe coerente con il contestuale obbligo del soggetto tenuto alla regolarizzazione della fattura altrui di pagare l'imposta non versata o versata in misura insufficiente, ma anche perché l'inclusione, tra i suoi compiti, di un apprezzamento critico su quanto dichiarato in ordine all'imponibilità dell'operazione, trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore, con supplenza di funzioni di esclusiva pertinenza dell'Ufficio finanziario.

Sotto altro e più generale profilo, è stato chiarito dalla Corte di cassazione che il diritto alla detrazione, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, è subordinato alla prova, a carico del contribuente, che l'imposta è stata pagata per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa, mediante la produzione delle fatture e del registro nel quale vanno annotate (Sez. 5, n. 09611/2017, Mocci, Rv.

643957-01, la quale ha precisato che, ove il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre tali documenti e di non essere in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, vale la regola generale di cui all'art. 2724, n. 3, c.c., per la quale la perdita incolpevole del documento non costituisce di per sé motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti).

Per altro verso, le Sez. U, intervenendo per risolvere un contrasto che si era formato nella giurisprudenza della Corte di legittimità, hanno sancito il principio in virtù del quale l'esercente attività d'impresa o professionale ha diritto alla detrazione IVA anche per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili di proprietà di terzi, purché sussista un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta, anche se potenziale o di prospettiva, ed anche se, per cause estranee al contribuente, detta attività non possa poi in concreto essere esercitata (Sez. U, n. 11533/2018, Bruschetta, Rv. 648545-01). In parte motiva, le Sezioni Unite hanno evidenziato che nelle decisioni della S.C. che hanno escluso la detrazione è in diverse forme presente la preoccupazione che il contratto di locazione potesse essere stato predisposto allo scopo di consentire alla conduttrice una detrazione alla quale la proprietaria dell'immobile in quanto «consumatrice finale» non avrebbe avuto diritto, venendo così a mancare l'effettuazione di operazioni IVA «a valle» dalle quali potesse originare il debito d'imposta eventualmente compensabile come avviene, ad esempio, nell'ipotesi di una persona fisica proprietaria di un negozio da ristrutturare e che non potendo detrarre l'imposta costituisca esclusivamente per averne diritto una società che riceva in locazione l'immobile, risolvendo il relativo contratto dopo l'ultimazione dei lavori. A riguardo - osservano le Sez. U nella cit. decisione - che la questione è stata oggetto di esame da parte della stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea che ha avuto occasione di indagare la tematica, pervenendo a consolidare una soluzione mediana coerente con il carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità dell'imposta come costantemente predicato dalla medesima Corte di Giustizia (CGUE 28 febbraio 2018, in causa C-672/16; CGUE 14 settembre 2017, in causa C-132/16; CGUE 18 luglio 2013, in causa C-124/12; CGUE 29 ottobre 2009, in causa C-29/08). Le Sez. U hanno ritenuto, quindi, di doversi adeguare a tale giurisprudenza unionale che ha dettato regole che consentono di salvaguardare il fondamentale principio europeo del diritto alla detrazione relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa – dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia da negarsi soltanto in ipotesi del tutto eccezionali -

subordinatamente alla riscontrata sussistenza della essenziale condizione del nesso di strumentalità dell'immobile che consenta di evitare a chi è nella sostanza un consumatore finale di potersi detrarre l'imposta (v., in motivazione, Sez. U, n. 11533/2018, Bruschetta, Rv. 648545-01).

Nella recente giurisprudenza di legittimità si segnala, sempre in tema di detrazione, Sez. 5, n. 15843/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 649368-01, la quale ha ritenuto che le spese di rappresentanza, ai fini delle detrazioni dell'IVA ex art. 19-*bis*.1, comma 1, lett. h), del d.P.R. n. 633 del 1972, sono quelle sostenute per accrescere il prestigio dell'impresa, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite (fattispecie nella quale la S.C., in applicazione del principio, ha escluso la qualificazione come spese di rappresentanza di quelle per la sistemazione di un'area pertinenziale dello stabilimento, destinata a verde, in quanto, sebbene volte a migliorare l'immagine dell'impresa, riguardavano beni aziendali).

Non si può trascurare, inoltre, la precisazione operata da Sez. 5, n. 28375/2018, Antezza, Rv. 651765-01, secondo cui qualora il contribuente esternalizzi ad un'impresa terza l'attività di produzione di beni, concedendo alla stessa a tal fine in comodato il capannone ed i macchinari di sua proprietà, può dedurre ai sensi dell'art. 75 (ora 109), comma 5, T.U.I.R., con conseguente detraibilità della relativa IVA ex art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 i relativi costi di utilizzo e manutenzione, trattandosi di spese che si inseriscono nel suo programma economico e devono, quindi, ritenersi inerenti la sua attività produttiva in quanto ad essa strumentali.

La recente **Sez. 5, n. 13086/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 658107 – 01**, ha affermato che l'attività avente ad oggetto la proposizione di corsi di formazione professionale, rientrando tra quelle commerciali, è soggetta all'imposta e dà diritto, ai sensi dell'art. 19, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972, alla detrazione dell'IVA assolta in rivalsa sugli acquisti dei beni e servizi utilizzati nella realizzazione della predetta attività, senza che rilevi l'eventuale erogazione di contributi pubblici a fondo perduto, applicandosi l'art. 14, comma 10, della l. n. 537 del 1993, soltanto nel caso in cui il versamento eseguito dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione del personale si inserisca in un rapporto sinallagmatico e assuma natura di corrispettivo, rilevando all'uopo lo *ius superveniens* costituito dall'art. 10, comma 2 ter, del d.l. n. 210 del 2015, conv. in l. n. 21 del 2016, norma d'interpretazione autentica dell'art. 19 cit. e tenuto conto della "sanatoria" operata dal successivo comma 2 quater, per effetto del quale resta ferma la detrazione ove operata anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 21 del 2016 e l'imposta non sia stata considerata dall'ente erogatore del contributo quale spesa ammessa al finanziamento.

3.1. Le operazioni inesistenti.

Come evidenziato, l'IVA è un'imposta che, sul piano economico, è traslata sul consumatore, poiché in linea di principio si applica su ogni operazione imponibile con obbligo di rivalsa, ossia con il dovere, a carico del fornitore, di addebitarla al cliente e di versarla all'Erario in forza di un mero calcolo matematico.

Il sistema della detrazione consente, inoltre, di versare l'IVA solo sulla differenza fra le vendite e gli acquisti e di assoggettare all'imposta esclusivamente il valore aggiunto del bene o del servizio.

Invero, come ripetutamente affermato anche all'interno della giurisprudenza comunitaria, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA e, di regola, non può essere soggetto a limitazioni. Il sistema comune dell'IVA garantisce, difatti, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA.

Sul punto, la Corte di legittimità ha evidenziato che la falsità della fattura è potenzialmente idonea ad escludere la riconoscibilità del diritto di detrazione, nelle seguenti situazioni:

a) le operazioni commerciali non sono (in tutto o in parte) mai state poste in essere, ossia sono *oggettivamente* inesistenti e la fattura è mera espressione cartolare di eventi non avvenuti;

b) le operazioni sono state rese al destinatario, che le ha effettivamente ricevute, da un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione rappresentata nella fattura (operazioni *soggettivamente* inesistenti): in detta ipotesi, l'IVA non è, in linea di principio, detraibile perché versata ad un soggetto non legittimato alla rivalsa né assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta. In altri termini, non entrano nel conteggio del dare ed avere ai fini IVA le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture concernono operazioni, per quanto lo riguarda, inesistenti, senza che rilevi che le stesse fatture costituiscano «copertura» di prestazioni acquisite da altri soggetti.

Come sottolineato nella motivazione della decisione, entrambe queste modalità, finalizzate ad incamerare l'IVA addebitata al cliente nella fattura anziché a riversarla all'Erario, si inseriscono, in genere, in meccanismi frodatori definiti come *frodi carosello,* caratterizzati anche da una pluralità di scambi e passaggi fittizi ed imperniati sul ruolo delle cd. *cartiere,* mere «scatole vuote», il cui scopo è quello di emettere false fatture senza essere preposte ad alcuna reale attività economica (salvo non

operino anche con società-filtro, sì da rendere più difficile l'individuazione degli autori dell'evasione). In un simile contesto, ai fini della ripartizione dell'onere della prova, occorre considerare che il diniego del diritto di detrazione segna un'eccezione al principio di neutralità dell'IVA, con la conseguenza che grava in primo luogo sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che, a fronte dell'esibizione del titolo, difettano le condizioni, oggettive e soggettive, per la detrazione. Una volta raggiunta questa prova, spetterà al contribuente fornire quella contraria, ossia di aver svolto le trattative in buona fede, ritenendo incolpevolmente che le merci acquistate fossero effettivamente rifornite dalla società cedente (Sez. 5, n. 09851/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647837-01).

L'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare in esse indicato. Tale previsione normativa deve essere interpretata, secondo quanto evidenziato da Sez. 6-5, n. 17774/2018, Manzon, Rv. 649799-01, nel senso che, anche in considerazione della rilevanza penale di tale condotta, il corrispondente tributo viene considerato «fuori conto» e la relativa obbligazione «isolata» da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, senza che possa operare il meccanismo di compensazione, tra IVA «a valle» ed IVA «a monte», che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 del d.P.R. cit., il cui diritto è subordinato, quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio dell'impresa, oltre che alla qualità d'imprenditore dell'acquirente, all'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale. Nel periodo in rassegna, proprio facendo leva sul disposto dell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, **Sez. 5, n. 01249/2020, Cataldi, Rv. Rv. 656738 – 01**, ha sottolineato che la speciale procedura di variazione prevista dall'art. 26 del medesimo decreto, in ragione della funzione perseguita, presuppone necessariamente che l'operazione per la quale sia stata emessa fattura da rettificare (perché venuta meno in tutto o in parte in conseguenza di uno degli specifici motivi indicati nel secondo comma dello stesso articolo) sia una operazione vera e reale e non già del tutto inesistente. E cià in quanto il predetto art. 21, comma 7, - nel prevedere la debenza dell'imposta per l'intero ammontare indicato nella fattura – incide sia direttamente sul soggetto emittente, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, sia indirettamente, in combinato disposto con gli artt. 19, comma 1, e 26, comma 3, dello stesso d.P.R., anche sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto, e cioè dell'acquisto (o dell'importazione) di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Rispetto alle operazioni oggettivamente inesistenti, Sez. 5, n. 19000/2018, Mondini, Rv. 649776-01 - premesso che non vi è simmetria, né automatismo biunivoco tra costi per acquisti inesistenti e ricavi dichiarati e che, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del d.l. n. 16 del 2012, conv., con modif., in l. n. 44 del 2012 (avente portata retroattiva, in quanto più favorevole del previgente art. 14, comma 4-*bis*, della l. n. 537 del 1993), i componenti positivi direttamente afferenti a spese o ad altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica - ha affermato che spetta al contribuente provare la diretta afferenza tra ricavi e costi attinenti a beni non effettivamente scambiati.

Sul versante delle operazioni soggettivamente inesistenti, nella giurisprudenza della S.C. si registrano orientamenti non esattamente univoci circa il riparto dell'onere della prova tra l'Ufficio ed il contribuente.

Più in particolare, anche di recente è stato ribadito, a riguardo, il tradizionale principio per il quale l'Amministrazione finanziaria che contesti la cd. frode carosello deve provare, anche a mezzo di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente (la sua natura di «cartiera», l'inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA) e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi oggettivi che, tenuto conto delle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare dell'irregolarità delle operazioni, mentre grava sul contribuente, che ha portato in detrazione l'imposta, la prova contraria di avere concluso realmente l'operazione con il cedente o di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, di abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni, non essendo a tal fine sufficiente la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce è stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, trattandosi di circostanze non concludenti (Sez. 5, n. 12258/2018, Caiazzo, Rv. 648370-01, in senso conforme a Sez. 5, n. 17818/2016, Olivieri, Rv. 640767-01). In sostanza, in tema di IVA, in virtù degli artt. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 17 della direttiva n. 388/1977/CEE, osta al riconoscimento del diritto alla relativa detrazione da parte del cessionario non soltanto la prova del suo coinvolgimento nella frode fiscale, ma anche quella della mera conoscibilità dell'inserimento dell'operazione in un fenomeno criminoso, volto all'evasione fiscale, la quale sussiste ove il cessionario, pur essendo estraneo alle condotte evasive, ne avrebbe potuto acquisire consapevolezza mediante l'impiego della specifica diligenza professionale richiesta all'operatore economico, avuto riguardo alle concrete modalità e condizioni di tempo e di luogo in cui si sono svolti i rapporti commerciali,

mentre non occorre anche il conseguimento di un effettivo vantaggio (Sez. 6-5, n. 13545/2018, Manzon, Rv. 648691-01; nel senso che, in ogni caso, nell'ipotesi di frodi carosello, la prova della buona fede del cessionario non può essere fondata sulla sola mancanza di un beneficio economico concreto derivante allo stesso per essere le operazioni commerciali effettuate a prezzi di mercato, trattandosi di elemento esterno alla fattispecie tipica, inidoneo a dimostrare l'estraneità alla frode, v. Sez. 6-5, n. 16469/2018, Luciotti, Rv. 649374-01).

Tuttavia, nell'attuale giurisprudenza della S.C. si segnalano anche diverse pronunce che sembrano richiedere all'Amministrazione finanziaria un onere probatorio più significativo.

Più in particolare, è stato in primo luogo osservato che, rispetto alle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, sussiste l'esigenza della tutela della buona fede del contribuente, in conformità ai principi espressi sulla questione dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, con la conseguenza che è possibile negare ad un soggetto passivo il beneficio del diritto alla detrazione solamente qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti o forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto alla detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di tali cessioni o prestazioni. Si è quindi sottolineato che, per converso, non è compatibile con il regime unionale del diritto a detrazione il diniego di tale diritto ad un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA, atteso che l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario. Peraltro, la Corte di cassazione ha precisato che l'Amministrazione tributaria non può esigere in via generale che il soggetto passivo che intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte, verifichi, per un verso, che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che abbia disposto dei beni di cui trattasi, sia stato in grado di fornirli e abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, per altro verso, verifichi che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo. In definitiva, poiché il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione rispetto all'applicazione del principio

fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'Amministrazione tributaria dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni. Secondo tale orientamento interpretativo, in sostanza, spetta in primo luogo all'Amministrazione finanziaria che contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un soggetto diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, provare, in base ad elementi oggettivi, che il contribuente, al momento di acquisto del bene o del servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato ad una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente. Solo ove l'Amministrazione finanziaria abbia assolto a tale onere probatorio sorgerà quello del contribuente di fornire la prova contraria, che si sostanzia nella dimostrazione, anche in via presuntiva, di elementi oggettivi dai quali emerga che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, ossia che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale «inesistenza» del contraente (cfr. CGUE 6 luglio 2006, *Kittel* e *Recolta Recycling,* in cause C-439/04 e C-440/04; CGUE 21 giugno 2012, *Mahagében* e *Dóvid,* in cause C-80/11 e C-142/11; CGUE 6 settembre 2012, *Tóth*, C- 324/11; CGUE 6 dicembre 2012, *Bonik,* in cause C-285/11; CGUE 31, gennaio 2013, *Stroy Trans*, in cause C-642/11, richiamate, in motivazione, da Sez. 5, n. 09721/2018, Nonno, Rv. 647833-01).

Sez. 5, n. 09851/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647837-01, sembra aver inteso in senso ancora più rigoroso la prova che deve essere fornita dall'Amministrazione, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, si fonda su due circostanze di valenza costitutiva rispetto alla pretesa erariale, e in particolare: a) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, nel senso che il soggetto formale non è quello reale; b) il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in un'evasione IVA, senza che sia necessaria la prova della partecipazione alla stessa, essendo sufficiente, ma necessario, che il contribuente avrebbe dovuto esserne consapevole.

Sotto quest'ultimo profilo, si è ricordato, da parte della medesima decisione, che, secondo il consolidato orientamento della Corte di Giustizia, la circostanza che l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'IVA non comporta ineludibilmente la perdita, per il cessionario, del diritto di detrazione poiché l'Amministrazione tributaria è tenuta a provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente, con l'emissione della relativa fattura, aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale dubbio ovvero, con espressione efficace, «a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente» (CGUE 6 dicembre 2012, *Bonik,* in causa C-285/11; CGUE, *Ppuh,* in causa C-277/14, § 50).

Nella giurisprudenza più recente, si va consolidando, peraltro, il principio secondo cui, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (**Sez. 5, n. 15369/2020, Leuzzi, Rv. 658429 – 01**).

Quanto al tipo di prova della quale l'Amministrazione è a tal fine onerata, si è osservato che la stessa può ritenersi raggiunta mediante la prova logica (o indiretta) o storica (o diretta) e anche con indizi integranti presunzione semplice, la fittizietà dell'operazione (**Sez. 5, n. 28246/2020, Saieva, Rv. 660035 – 01**). A tal fine, nell'ambito del quadro indiziario, possono essere valorizzati, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione (**Sez. 5, n. 05339/2020, Perinu, Rv. 657341 – 01**).

Resta fermo che, in conformità alla giurisprudenza europea, la volontaria utilizzazione di documentazione fiscale non corrispondente alla realtà economica, configurando nei confronti del contribuente a partecipazione ad una frode fiscale, gli impedisce di avvalersi del principio della tutela del terzo di buona fede, così come delineato dalla giurisprudenza unionale (cfr. CGCE 6 luglio 2009, in cause riunite C-439/04 e C-440/04) e preclude, quindi, la detraibilità dell'imposta risultante dalle fatture (**Sez. 5, n. 17335/2020, Gori, Rv. 658559 – 01**).

Nel periodo in esame **Sez. 5, n. 28263/2020, Guida, Rv. 660036 – 01**, ha ribadito che, in caso di operazione inesistente, in difetto di rettifica o annullamento della fattura, sussiste l'obbligo di versamento dell'imposta per l'intero ammontare indicato in fattura, in quanto l'emissione del documento contabile determina l'insorgenza del rapporto impositivo, senza che ciò contrasti con il principio di neutralità dell'IVA, prevalendo la funzione ripristinatoria conseguente alla eliminazione del difetto di rettifica o annullamento della fattura, a meno che non sia stato eliminato in tempo utile qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale derivante dall'esercizio del diritto alla detrazione.

4. Operazioni non imponibili.

Le operazioni non imponibili sono quelle cui non si applica l'imposta perché prive del requisito della territorialità.

Così è consolidato l'orientamento per il quale le spese di trasporto del bene costituiscono operazioni non imponibili, in quanto accessorie a quella principale di cessione del bene, ove il corrispettivo della spedizione sia incluso nella base imponibile di quest'ultima (Sez. 5, n. 09215/2019, Catallozzi, Rv. 653534-01).

Nel periodo in rassegna si è anche evidenziato che ai sensi dell'art. 9 del d.P.R. n. 633 del 1972 e della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 3, comma 13, del d.l. n. 90 del 1990, conv., con modif., in l. n. 165 del 1990, i servizi consistiti nella progettazione di interventi di ampliamento ed ammodernamento di impianti portuali devono ritenersi non imponibili, atteso che, alla stregua della suddetta normativa, rileva, al fine della non imponibilità, soltanto la finalizzazione e funzionalizzazione dei servizi alla realizzazione delle opere sulla strutura portuale e non anche il luogo della materiale prestazione degli stessi (Sez. 5, n. 31770/2019, Leuzzi, Rv. 656012-01).

Tali operazioni, tuttavia, rientrano nel campo di applicazione dell'IVA e di conseguenza: sono soggette a fatturazione e registrazione sui libri IVA; concorrono alla formazione del volume d'affari, ad esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili; consentono di recuperare l'IVA

precedentemente pagata su acquisti e spese; devono essere esposte nella dichiarazione annuale IVA.

Ha precisato **Sez. 5, n. 20843/2020, Catallozzi, Rv. 659064 – 01**, che qualora sia erroneamente emessa fattura per operazioni non imponibili, il contribuente ha diritto al rimborso dell'imposta versata qualora provveda alla rettifica della fattura ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, ovvero qualora sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del destinatario della fattura ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta in via di rivalsa.

Nel periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 24289/2020, Nonno, Rv. 659489 - 01**, ha chiarito che, in tema di IVA, l'imposta erroneamente corrisposta in relazione ad un'operazione non imponibile non puo` essere portata in detrazione dal cessionario, nemmeno a seguito della modifica apportata dall'art. 1, comma 935, della l. n. 205 del 2017 all'art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997. Invero, indipendentemente dalla sua efficacia retroattiva prevista dall'art. 6, comma 3 bis, del d.l. n. 34 del 2019, la menzionata disposizione si applica unicamente alla diversa ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'IVA sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta.

Nell'ambito delle operazioni non imponibili, la categoria più importante è costituita dalle cessioni all'esportazione e dalle operazioni assimilate alle stesse, nonché dai servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

4.1. Cessioni alle esportazioni.

Le cessioni all'esportazione al di fuori dell'Unione europea non sono imponibili, stante il principio dell'imposizione dei beni o dei servizi nel luogo di destinazione (Sez. 5, n. 04408/2018, Perrino, Rv. 647161-02). Tale sistema presuppone, pertanto, che il potere di disporre del bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente e che il fornitore provi che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro ed abbia, in seguito, lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (Sez. 5, n. 04408/2018, Perrino, Rv. 647161-02).

La S.C. ha sottolineato che, in tema di esportazioni al di fuori del territorio UE, l'art. 8, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972, deve essere interpretato nel senso che, in difetto di prova documentale della presentazione delle merci alla dogana di destinazione, l'operazione deve considerarsi come non effettuata e, pertanto, deve essere equiparata ad una cessione nel territorio nazionale, assoggettata ad IVA (Sez. 5, n.

04161/2018, Esposito L., Rv. 647159-01). La Corte di legittimità ha ricordato, in motivazione, che con riferimento alla prova dell'esportazione, in sede di interpretazione dell'art. 8, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 (secondo cui detta prova «*deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento... o ...sul documento di cui all'art. 21, comma 4, secondo periodo*») nella propria giurisprudenza è consolidato l'assunto secondo il quale, in mancanza di attestazione della dogana di partenza, deve essere offerta in ogni caso una prova certa ed incontrovertibile, quale l'attestazione di P.A. del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, in quanto il regime probatorio dell'esportazione deve essere ricavato dalla disciplina doganale (mentre non assume rilevanza l'allegazione di documentazione di origine privata: Sez. 5, n. 25454/2018, Triscari, Rv. 650716-01). Ne deriva che, ove non sia stata fornita la prova della presentazione delle merci alla dogana di destinazione, l'operazione deve considerarsi come non effettuata e, non essendo stata superata la presunzione di cui all'art. 53 del d.P.R. n. 633 del 1972, equiparata ad una cessione nel territorio nazionale, soggetta ad IVA (v., tra le altre, Sez. 5, n. 13221/2001, Altieri, Rv. 549851-01; Sez. 5, n. 01614/2002, Di Palma, Rv. 552115-01).

Con riguardo al recupero di IVA per cessioni al di fuori dei confini comunitari, Sez. 5, n. 33483/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652125-01, ha precisato che, nelle esportazioni indirette di cui all'art. 8, comma 1, lett. b), del d.P.R. n. 633 del 1972, la prova dell'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione deve essere fornita dal cedente mediante l'esemplare DAU, munito di timbro e visto dell'Ufficio doganale di uscita, se la dichiarazione di esportazione è effettuata sulla base del Documento Unico Amministrativo (DAU), ovvero esibendo la propria fattura di vendita, su cui siano riportati gli estremi della bolletta doganale ed il visto dell'ultima dogana in uscita dal territorio unionale, senza che sia sufficiente, in caso di transito da una pluralità di Uffici, solo quello del primo Ufficio.

È stato per altro verso ribadito che, in tema di IVA, al fine di considerare un'operazione triangolare come cessione intracomunitaria non imponibile, l'espressione letterale «*a cura*» del cedente, contenuta nell'art. 8, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972, o quella corrispondente «*per suo conto*», contenuta nell'art. 15, comma 1, della sesta direttiva n. 77/388/CEE, vanno interpretate in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente, le quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente - e cioè al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente - decidere di esportare i beni in un altro Stato membro e, quindi, non nel

senso che la spedizione o il trasporto devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, ma nel senso che è essenziale che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, nella comune volontà degli originari contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero (Sez. 5, n. 04408/2018, Perrino, Rv. 647161-01).

Nel panorama applicativo, occorre considerare, poi, la precisazione, da parte di Sez. 5, n. 23492/2018, Perrino, Rv. 650513-01, secondo cui al fine di individuare, tra due cessioni consecutive di beni, quella non imponibile in quanto destinata all'esportazione, occorre verificare se e quando siano state espletate le operazioni d'imbarco delle merci ed a quale cessione siano imputabili le operazioni, con la conseguenza che, se la cessione che comporta la spedizione per nave è la prima delle due cessioni consecutive, sarà la stessa a fruire del regime di non imponibilità, dovendosi considerare la seconda avvenuta nello Stato di arrivo, mentre se, invece, la cessione che dà luogo alla spedizione è la seconda, la prima deve considerarsi avvenuta nello Stato membro di partenza.

Le cessioni all'esportazione, come le operazioni intracomunitarie, non limitano la detrazione dell'IVA sugli acquisti, trattandosi di operazioni rilevanti ai fini del tributo (Sez. 5, n. 12763/2015, Cirillo E., Rv. 636355-01), con la conseguenza che i soggetti che eseguano solo, o prevalentemente (ad es., gli esportatori abituali), operazioni di tal fatta finirebbero per trovarsi costantemente in credito con l'Erario, in quanto l'esiguità delle operazioni imponibili compiute (a debito) non varrebbe a compensare quelle sugli acquisti (a credito). Al fine, dunque, di evitare che taluni operatori siano in permanente attesa del rimborso dell'eccedenza d'imposta, il legislatore consente agli stessi di effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA, includendo tra le operazioni non imponibili anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compiute nei loro confronti (cfr., in motivazione, Sez. 5, n. 15835/2018, Perrino, Rv. 649193-01).

Pertanto, l'art. 8, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, considera non imponibili - sebbene si tratti di merci o prestazioni di servizi destinate ad entrare o ad essere eseguite nel territorio comunitario - le cessioni di beni (tranne i fabbricati e le aree edificabili) e le prestazioni di servizi effettuate in favore di soggetti che abbiano compiuto abitualmente cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, e chiedano al loro fornitore di non applicare l'imposta sull'operazione di acquisto e/o di importazione.

In particolare, il comma 2 dello stesso art. 8, nel delineare il meccanismo del *plafond*, precisa che «*le cessioni e le prestazioni di cui alla lett. c)*

sono effettuate senza pagamento dell'imposta ai soggetti indicati nella lett. a), se residenti ed ai soggetti che effettuano le cessioni di cui alla lett. b) del precedente comma su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle stesse lettere dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente».

In virtù di tale norma i cessionari e i commissionari possono avvalersi del *plafond* integralmente per gli acquisti di beni che siano effettuate nei mesi precedenti. In sintesi, il legislatore consente ai contribuenti che rivestono la qualifica di esportatori abituali di acquistare beni e servizi senza applicazione dell'IVA nei limiti delle esportazioni od operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente – cd. *plafond fisso* - o nei dodici mesi precedenti - cd. *plafond mobile*, per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari complessivo (v., in motivazione, Sez. 5, n. 15835/2018, Perrino, Rv. 649193-01).

Come è stato sottolineato da Sez. 5, n. 34260/2019, Nonno, Rv. 656461-01, il beneficio della sospensione di imposta è sottoposto, per esigenza di cautela dell'Erario, a rigorosi presupposti applicativi, potendone beneficiare soltanto coloro che abbiano effettuato cessioni all'esportazione di cui all'art. 8 lett. a) e b), del d.P.R. n. 633 del 1972, registrate nell'anno precedente, per corrispettivi superiori al 10% del complessivo volume di affari e nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione, previa consegna alla controparte di una dichiarazione di intenti, della cui veridicità l'emittente assume ogni responsabilità e con la quale manifesta chiaramente l'intenzione di avvalersi di tale facoltà. Tale limite del 10% - come ha chiarito nel periodo in rassegna **Sez. 5, n. 27389/2020, Mancini, Rv. 659695 – 01** - ha carattere generale e riguarda tutte le operazioni non imponibili, ivi comprese quelle assimilate alle cessioni all'esportazione di cui all'art. 8 bis del d.P.E. n. 633 del 1972.

Nelle cessioni all'esportazione in regime di sospensione d'imposta ex art. 8 d.P.R. n. 633 del 1972, se la dichiarazione d'intenti si riveli ideologicamente falsa, perché emessa da soggetto privo del requisito di esportatore abituale, al cedente non è consentito l'esercizio fraudolento del diritto di valersi del limite di esecutività correlato alla suddetta qualità di esportatore abituale qualora, anche in base ad elementi presuntivi, disponga di elementi tali da sospettare l'esistenza di irregolarità, gravando sul medesimo un onere di diligenza mediante l'adozione di tutte le ragionevoli misure in proprio potere (**Sez. 5, n. 14979/2020, Perrino, Rv. 658357 – 01**, fattispecie nella quale è stata annullata la sentenza impugnata, che aveva escluso il coinvolgimento del contribuente-cedente in un sistema di frode d'IVA senza considerare numerosi elementi a carico offerti dall'Ufficio, tra cui: l'avere avuto rapporti con dodici soggetti che

avevano rilasciato false dichiarazioni d'intenti, l'aver acquistato il medesimo bene dalla stessa società che, a sua volta, lo aveva acquistato poco prima di ricevere gli ordini, la cessazione degli acquisti in concomitanza con le verifiche fiscali e la modifica, da parte di quattro clienti, poco prima di entrare in contatto col contribuente, della controllante, dell'amministratore, della denominazione e della sede).

Peraltro, l'irregolare compilazione della dichiarazione di intento di cui all'art. 8, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 633 del 1972, relativa a un'operazione di importazione che non contenga l'indicazione della natura dei beni importati, né gli estremi della fattura di acquisto, non è soggetta alla sanzione di cui all'art. 7, commi 3 e 4, d.lgs. n. 471 del 1997, la quale si applica solo in caso di importazione effettuata in assenza dei presupposti sostanziali per l'accesso, ovvero in caso di assenza della dichiarazione di intento (**Sez. 5, n. 24706/2020, D'Aquino, Rv. 659812 – 01**).

E' stato precisato da **Sez. 5, n. 01852/2020, Triscari, Rv. 656678 – 01**, secondo cui le cessioni di beni mobili e di prestazioni di servizi ricevute dai soggetti ivi indicati, anche quando siano poi utilizzate per fabbricati ed aree edificabili acquisiti per effetto di autonome cessioni, costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili, ai sensi dell'art. 8, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, in quando autonome e indipendenti, sussistendo invece l'unitarietà dell'operazione, secondo i principi unionali, in caso di prestazioni tra un unico soggetto passivo e il cessionario così strettamente connesse da non poter essere scomposte senza assumere carattere artificiale.

5. Operazioni esenti.

Le operazioni esenti sono quelle per le quali, in ragione della loro natura (prestazioni sanitarie, prestazioni assicurative, operazioni aventi ad oggetto obbligazioni, titoli, ecc.), l'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'inapplicabilità dell'IVA.

Le ragioni giustificative delle esenzioni sono di vario genere, essendo in alcune ipotesi riconducibili a ragioni sociali ed in altre a ragioni di tecnica tributaria.

Il soggetto passivo IVA che compie operazioni esenti non può detrarre l'imposta sugli acquisti, sicché per lo stesso viene meno la neutralità del tributo che assume la natura economica di costo. L'esenzione dovrebbe, almeno in astratto, giovare al consumatore finale che acquista il bene ad un prezzo non maggiorato dall'imposta.

Il regime di tali operazioni può essere sintetizzato nei seguenti termini:

a) non si applica l'IVA in quanto le stesse sono esenti per legge;

b) concorrono alla formazione del volume di affari IVA, ad esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili;

c) non consentono di recuperare l'IVA precedentemente pagata su acquisti e spese.

Sul tema, è intervenuta nel periodo in rassegna Sez. 5, n. 28940/2020, Perrino, Rv. 659971 – 01, la quale ha precisato che alle prestazioni consistenti in analisi di laboratorio espletate da una struttura accreditata col servizio sanitario nazionale nell'interesse di pazienti di altra struttura accreditata e su incarico di questa, spetta l'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 18, d.P.R. n. 633 del 1972, avendo la giurisprudenza unionale stabilito che è indifferente, ai fini dell'applicazione dell'esenzione, che il laboratorio che esegue il prelievo proceda anche alle analisi, oppure le demandi ad un altro laboratorio pur restandone responsabile verso il paziente, a nulla rilevando la circostanza che la prestazione non sia stata fornita nell'ambito di un rapporto di fiducia tra paziente e prestatore.

E' stato inoltre precisato, sempre di recente, che l'esenzione di cui all'art. 72 del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo *ratione temporis* vigente), da interpretarsi alla luce del diritto unionale, si applica alle prestazioni rese nei confronti dei comandi militari purché si tratti di attività funzionali allo sforzo comune di difesa e di agevolazione dello stabilimento, della costruzione, manutenzione e funzionamento dei quartieri generali interalleati sul territorio di uno Stato facente parte del Trattato Atlantico del Nord (**Sez. 5, n. 26087/2020, Perrino, Rv. 659652 - 01**).

Nel periodo in rassegna **Sez. 5, n. 21108/2020, Perrino, Rv. 659066 – 01**, ha affermato che il riconoscimento dell'esenzione, prevista dall'art. 10, comma 1, n. 18) d.P.R. n. 633 del 1972, al chiropratico che renda una prestazione di cura alla persona, richiede l'accertamento che la prestazione garantisca un sufficiente livello di qualità e che chi la rende sia munito di formazione adeguata, somministrata da istituti d'insegnamento riconosciuti dallo Stato, anche in mancanza dell'istituzione del registro dei dottori in chiropratica e dell'attivazione del relativo corso di laurea magistrale.

Per altro verso, è stato chiarito da **Sez. 5, n. 20827/2020, Succio, Rv. 659061 – 01**, che ai corrispettivi per prestazioni sanitarie rese da una casa di cura privata, ivi comprese quelle in favore di cittadino straniero, si applica, indipendentemente dalle previsioni contenute in precedente convenzione tra gli Stati del prestatore e dei beneficiari, l'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, punto 19, del d.P.R. n. 633 del 1972, a condizione che in capo all'ente venga individuata (nelle forme convenzionali riservate alla disciplina dei singoli Stati membri) l'idoneità a fornire tali prestazioni, stanti le previsioni sul punto del diritto unionale, indipendentemente dal

profitto, non essendo stato tale effetto contemplato dalle previsioni sovranazionali.

Nella recente giurisprudenza **Sez. 5, n. 27648/2020, Perrino, Rv. 659965 – 01**, ha affermato che, poiché le operazioni di factoring, consistenti nel recupero e nell'incasso dei crediti di un terzo, configurano prestazioni imponibili non esenti, occorre accertare lo scopo pratico dell'operazione, che sarà esente dall'imposta qualora riveli natura finanziaria, conformando altresì l'attività svolta dal mandatario senza rappresentanza incaricato della stipulazione dei relativi contratti.

E' stato ribadito, poi, che l'attività oggetto della clausola di delega al coassicuratore non è esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, non avendo natura assicurativa, né accessoria, atteso che la coassicurazione non modifica la ripartizione *pro quota* tra i coassicuratori del rischio, né concerne aspetti essenziali dell'attività d'intermediario o di mediatore di assicurazione, con particolare riguardo alla ricerca di potenziali clienti (**Sez. 5, n. 24713/2020, Dinapoli, Rv. 659714 – 01**).

Inoltre, **Sez. 5, n. 00419/2020, Triscari, Rv. 656548 – 01**, ha precisato che, in tema di IVA, i servizi di trasporto marittimo sono esenti ex art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, *ratione temporis* vigente, purché siano mezzi pubblici ed urbani: tuttavia, qualora siano effettuati unitamente ad altre prestazioni (nella specie turistiche), occorre valutare la complessiva attività svolta, lo scopo e l'interesse economico sottostante al contratto stipulato, di talché, ove si accerti che detti servizi costituiscono il mezzo per assicurare l'effettiva finalità economica perseguita, devono considerarsi prestazioni accessorie, con conseguente assoggettamento ad imposta in applicazione della medesima disciplina tributaria prevista per la prestazione principale.

5.1. Cd. *Pro-rata*.

Se il soggetto passivo IVA ha effettuato operazioni esenti (che non danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti) oppure operazioni non esenti (che danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti), egli non può detrarre l'intero ammontare dell'imposta sugli acquisti, ma è tenuto a determinare il cd. *pro-rata*, ossia la percentuale di detraibilità dell'IVA sugli acquisti, costituita dal rapporto fra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione effettuate nell'anno e l'ammontare di queste più le operazioni esenti.

La Corte di legittimità ha evidenziato che, per verificare se una determinata operazione attiva rientri, o meno, nell'attività propria di una società, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti (cd. *pro-rata*), occorre avere riguardo, non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come

oggetto sociale, ma a quella effettivamente svolta dall'impresa, atteso che, ai fini dell'imposta, rileva il volume d'affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, e, quindi, l'attività in concreto esercitata, in via prevalente (Sez. 5, n. 08813/2019, Gori, Rv. 653351-01).

Sez. 5, n. 12689/2020, D'Aquino, Rv. 658047 – 01, ha chiarito che in tema di IVA, costituiscono proventi di un'attività strumentale ed accessoria, tale da non concorrere al calcolo della percentuale di detraibilità dell'IVA *pro rata*, quelli derivanti da un'attività assolutamente episodica e, quindi, estranea a quella propria dell'impresa contribuente, dovendosi accertare detta occasionalità in concreto e non in base alle mere previsioni statuarie, avuto riguardo all'attività svolta in via prevalente dall'impresa, con particolare riferimento all'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dall'una rispetto a quelli provenienti dall'altra attività.

Nel periodo in rassegna **Sez. 5, n. 24708/2020, Saija, Rv. 659713 – 01**, ha ritenuto che, nel caso di fusione per incorporazione di una o più società in altra, ai fini del calcolo della percentuale detraibile da quest'ultima in relazione al compimento di operazioni esenti (c.d. *pro rata*) per l'anno d'imposta in cui si è perfezionata la fusione, occorre avere riguardo all'ammontare complessivo e aggregato delle operazioni imponibili ed esenti effettuate da tutte le società coinvolte, senza che sia possibile tener conto di distinti *pro rata*, per ciascuna delle società incorporate, per il periodo antecedente alla fusione stessa: di conseguenza la società incorporante non può legittimamente chiedere a rimborso un credito IVA vantato da una società incorporata e derivante dalle operazioni effettuate nell'anno di perfezionamento della fusione, in quanto - avuto riguardo alla disciplina dettata dall'art. 2504, comma 4, c.c. e dall'art. 19, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 nel testo vigente *ratione temporis* - la fusione stessa determina l'estinzione delle società incorporate, col subentro dell'incorporante nell'esercizio dei relativi diritti ed obblighi, mentre il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, anche se definitivamente conseguito dalla stessa società incorporata, va ulteriormente conformato alle risultanze emergenti dall'unica dichiarazione IVA annuale presentata dalla società incorporante, ai fini del suo esercizio.

6. Reverse charge.

Il *reverse charge* è un particolare metodo di applicazione dell'IVA che consente di effettuare l'inversione contabile dell'imposta sul destinatario della cessione del bene o della prestazione di servizio, anziché sul cedente.

Pertanto, effetto fondamentale è lo spostamento del carico tributario IVA dal venditore all'acquirente, con conseguente pagamento

dell'imposta da parte di quest'ultimo: l'onere IVA si sposta, pertanto, dal cedente al cessionario nel caso di cessione di beni e dal prestatore al committente nel caso di prestazioni di servizi.

Il *reverse charge* permette, quindi, di far ricadere gli obblighi IVA sul destinatario della cessione o della prestazione, qualora sia soggetto passivo nel territorio dello Stato. Per applicarlo è necessario, infatti, che entrambe le parti siano soggetti passivi IVA e che il destinatario del bene risieda nel territorio dello Stato.

Questo meccanismo di inversione contabile dell'IVA è sorto come strumento finalizzato alla lotta contro le frodi IVA. Difatti, di norma, chi fornisce la merce prima fattura e successivamente paga al Fisco, mentre, mediante l'inversione contabile, è il venditore al dettaglio (cioè l'acquirente della merce, ove non sia il consumatore finale) a pagare direttamente l'imposta sul valore aggiunto allo Stato: si salta, quindi, un passaggio e si evitano «manipolazioni». In sostanza, trasferendo il compito dell'assoluzione del pagamento dell'IVA sul destinatario, l'Erario ha una maggiore possibilità di controllo sugli adempimenti. Invero, senza il *reverse charge* il fornitore o venditore avrebbe emesso una fattura con IVA che sarebbe stata versata dall'acquirente al fornitore; quest'ultimo l'avrebbe poi versata allo Stato, mentre l'acquirente l'avrebbe portata in detrazione. Applicando il *reverse charge* IVA, invece, entrambe queste operazioni vengono effettuate dall'acquirente. Quest'ultimo addebiterà l'IVA sulla cessione al consumatore finale, il soggetto passivo effettivo dell'imposta.

La S.C. ha evidenziato che nel sistema dell'inversione contabile l'obbligo di autofatturazione e le relative registrazioni assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda con l'assunzione del debito avente ad oggetto l'IVA a monte e la successiva detrazione della medesima imposta a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive (Sez. 5, n. 12649/2017, Tricomi L., Rv. 644152-01, per la ne deriva che, ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA da parte dell'Amministrazione finanziaria, è ammessa anche la prova mediante presunzioni, gravi, precise e concordanti, con conseguente inversione dell'onere probatorio sul contribuente). Con riguardo al meccanismo del *reverse charge* - come chiarito anche dalla giurisprudenza europea - il diritto alla detrazione, che assicura la neutralità fiscale dall'imposta, deve essere accordato ove ne siano rispettati i requisiti sostanziali, anche ove taluni obblighi formali siano stati violati, salvo che da ciò consegua l'effetto d'impedire la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali (**Sez. 5, n. 15143/2020, Novik, Rv. 658548 - 01**). Tuttavia, se la violazione degli obblighi formali di contabilità e di dichiarazione non impedisce di per sé la nascita del diritto

di detrazione, può incidere sull'esercizio dello stesso, ove, entro il termine previsto dal legislatore nazionale, il titolare non ne faccia uso (Sez. 5, n. 23283/2018, Perrino, Rv. 650510-01).

Il *reverse charge* costituisce, in definitiva, un meccanismo contabile e fiscale la cui finalità è proprio quella di eliminare l'evasione dell'IVA, evitando che l'acquirente detragga l'IVA anche in mancanza di versamento da parte del fornitore.

In questa prospettiva, Sez. 5, n. 08473/2018, Perrino, Rv. 647691-02, ha evidenziato che il meccanismo contabile del *reverse charge*, non configura di per sé un congegno elusivo o frodatorio. Invero, con riferimento agli acquisti intracomunitari, il fondamentale principio di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata, nonostante l'inadempimento di taluni obblighi, se sono soddisfatti tutti gli obblighi sostanziali, di cui le violazioni formali non impediscano la prova certa, sicché il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui, pur non avendo l'operatore nazionale applicato la procedura d'inversione contabile (cd. "reverse charge") e, in particolare, avendo omesso la doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture nei registri di cui agli artt. 23 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972, è, comunque, dimostrato, o non controverso, che gli acquisti siano fatti da un soggetto passivo IVA e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili; nondimeno la violazione degli obblighi formali di contabilità e dichiarazione incide sull'esercizio di detto diritto, allorché il contribuente, per negligenza, ometta di richiedere la detrazione dell'IVA a monte nel termine di decadenza di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 (**Sez. 5, n. 16367/2020, Giudicepietro, Rv. 658409 – 01**).

La recente **Sez. 5, n. 14999/2020, Catallozzi, Rv. 658359 – 02**, ha affermato che il meccanismo del cd. *reverse charge* interno, previsto, tra l'altro, dall'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972 per le prestazioni di servizi del settore edilizio, è volto a contrastare le possibili frodi dovute al mancato versamento dell'imposta da parte delle imprese edili, dopo che queste ne abbiano addebitato l'importo ai committenti: pertanto, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti l'esistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi per l'assolvimento dell'IVA mediante il regime dell'inversione contabile, spetta al contribuente fornire elementi idonei a dimostrarne la sussistenza e la natura delle operazioni, in conformità al principio di vicinanza della prova.

Nei rapporti intracomunitari, invece, il sistema dell'inversione contabile ha la finalità di evitare la detrazione di IVA applicata da fornitori esteri e incassata, quindi, da Stati esteri: in questo caso, infatti, la gestione delle detrazioni IVA transnazionali richiederebbe una stanza di compensazione comunitaria, che non è stata realizzata.

Le Sez. U della Corte di cassazione hanno chiarito che il contribuente non residente che si sia avvalso del rappresentante fiscale, nominato ex art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 (nella formulazione, applicabile *ratione temporis*, antecedente al d.lgs. n. 18 del 2010), per l'acquisto di beni costituenti il primo segmento di un'operazione economica complessa, ma oggettivamente unitaria, ed abbia quindi optato, in ordine a questa, per l'applicazione dell'IVA secondo il regime ordinario, non può poi agire direttamente, con applicazione del regime del *reverse charge*, in relazione ad altri atti o prestazioni inerenti la medesima unica operazione, attuandone in tal modo un artificioso frazionamento (Sez. U, n. 03872/2018, Virgilio, Rv. 647041-01, fattispecie relativa a contratto di subappalto concluso con soggetto non residente, relativamente al quale il subappaltatore aveva inizialmente provveduto alla fatturazione passiva di acquisto del materiale necessario per l'esecuzione dell'appalto, per il tramite del rappresentante fiscale, salvo poi fornire direttamente al sub-committente i beni lavorati, senza ricorrere al rappresentante nominato).

Occorre considerare che Sez. 5, n. 30354/2018, Perrino, Rv. 651561-01, ha sancito il principio in virtù del quale l'associazione temporanea di imprese, sia nell'ipotesi di raggruppamento verticale che orizzontale, non costituisce un'impresa unitaria che esercita la propria attività in modo indipendente, sopportando individualmente il relativo rischio, sicché, non configurando un unitario soggetto passivo IVA, non può avvalersi del metodo del *reverse charge* ai fini dell'assolvimento di detta imposta.

7. Cessioni intracomunitarie.

Il trasferimento di beni all'interno dell'Unione europea non è soggetto a controlli fiscali ed alla tassazione doganale.

Gli acquisti e le cessioni intracomunitarie non costituiscono importazioni o esportazioni in senso tecnico e sono assoggettate allo specifico regime della tassazione nel paese di destinazione.

Ne consegue che le vendite tra soggetti passivi IVA nel territorio UE sono tassate nel Paese di destinazione, a carico del cessionario, salvo che lo stesso sia un consumatore finale, ipotesi nella quale l'operazione è imponibile a carico del venditore, come se l'operazione avvenisse all'interno del mercato dello Stato del cedente.

Nel periodo in rassegna **Sez. 6-5, n. 28831/2019, Conti, Rv. 655598-01**, ha chiarito che, in tema di cessioni intracomunitarie, ai fini della non imponibilità in Italia quale Stato membro di partenza, a norma dell'art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, conv. in l. n. 427 del 1993, il documento di accompagnamento della merce è surrogabile anche con un documento commerciale contenente le stesse informazioni e la sua terza copia

(l'esemplare che deve essere rinviato allo speditore per appuramento, cd. copia di ritorno per il cedente) è idonea a comprovare, ai fini del beneficio dell'esenzione IVA, l'effettività del trasferimento della merce in altro Stato membro.

Al fine di effettuare operazioni intracomunitarie, i soggetti passivi IVA devono essere iscritti negli elenchi dell'archivio VIES.

A riguardo, riconducendosi agli assunti affermati dalla giurisprudenza unionale (CGUE 9 febbraio 2017, in causa C-21/16), Sez. 5, n. 10006/2018, Caiazzo, Rv. 648067-01, ha ritenuto che, assumendo rilevanza, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità dell'IVA le sole condizioni sostanziali, salvo i casi di frode, anche da parte della normativa interna dettata dall' art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, conv. in l. n. 427 del 1993, in tema di cessioni intracomunitarie la mancata iscrizione di un'impresa cessionaria nel registro VIES non costituisce indizio dell'inesistenza dell'operazione.

Peraltro, come precisato da Sez. 5, n. 22333/2018, Catallozzi, Rv. 650507-01, nell'ipotesi in cui l'acquirente benefici del potere di disporre del bene e non abbia assolto all'obbligo, previsto dall'art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, conv. nella l. n. 427 del 1993, di trasportare lo stesso al di fuori dello Stato membro di cessione, ai fini del riconoscimento della esenzione dall'IVA a favore del fornitore è necessario – in conformità alla giurisprudenza della Corte di Giustizia (CGUE 21 febbraio 2018, *Kreuzmayr*) – che lo stesso abbia agito in buona fede, impiegando la massima diligenza esigibile da un operatore accorto, valutata secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, rispetto alle circostanze del caso concreto, al fine di assicurarsi di non essere coinvolto in un'operazione finalizzata ad un'evasione delle imposte. Ne deriva che, in caso di vendita con clausola «franco fabbrica, il cedente ha diritto all'esenzione IVA solo ove fornisca la prova documentale rappresentativa dell'effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione o di «fatti secondari», dai quali desumere la presenza delle merci in un territorio diverso dallo Stato di residenza, ovvero, se la documentazione sia in possesso di terzi non collaboranti e non sia acquisibile da altri soggetti, di aver espressamente concordato, nei contratti stipulati con vettore, spedizioniere e cessionario, l'obbligo di consegna del documento e, a fronte dell'altrui inadempimento, di aver esperito ogni utile iniziativa giudiziaria (Sez. 5, n. 04045/2019, Catallozzi, Rv. 652945-01).

Tuttavia, l'omessa o errata comunicazione da parte del soggetto passivo del codice identificativo del tributo costituisce una violazione meramente formale che non incide sul regime di esenzione previsto per gli scambi tra operatori comunitari, quando la ricorrenza, in capo al

destinatario, della qualità di soggetto d'imposta nello Stato d'appartenenza, secondo il principio di tassazione del luogo di destinazione dei beni, non sia contestata e non sussistano seri indizi che lascino supporre l'esistenza di una frode (Sez. 5, n. 25651/2018, Catallozzi, Rv. 650719-01).

Resta peraltro fermo che, il cedente non può beneficiare, nelle ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, dell'esenzione di imposta di cui all'art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, conv. in l. n. 427 del 1993, non sussistendo in detta ipotesi né l'effettività dell'esportazione della merce nel territorio dello Stato nel quale risiede il cessionario, né la buona fede dello stesso cedente (Sez. 5, n. 13743/2019, Fichera, Rv. 653948- 01).

CAPITOLO II

L'IMPOSTA DI REGISTRO

(di Giacomo Stalla – Lorenzo Delli Priscoli)[3]

SOMMARIO: 1. Struttura del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro (T.U.I.R.) e funzione dell'imposta. — 2. Provvedimenti giudiziali. — 3. Prescrizione e decadenza. — 4. Eliminazione della presunzione legale di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore nominale degli stessi. – 5. Sanzioni. – 6. Agevolazioni fiscali. — 6.1. Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa. – 6.2. Agevolazioni fiscali a favore di imprese il cui oggetto sia la rivendita di beni immobili. – 6.3. Agevolazioni fiscali a favore di chi esercita direttamente l'attività agricola. – 6.4. Agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi nei piani di recupero o in piani di edilizia residenziale. – 6.5. Agevolazioni fiscali a favore di ONLUS. — 7. Esenzioni a favore dello Stato. — 8. Nullità o annullabilità dell'atto da registrare. — 9. Acquisto per usucapione. – 10. Procedure concorsuali. – 11. Trasferimento di immobili. – 11.1. Trasferimento di immobili ex art. 2932 c.c. – 11.2. Trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati. – 11.3. Trasferimento di immobili con sovrastante fabbricato vetusto. – 11.4. Trasferimento di immobili abusivi. – 11.5. Trasferimento di immobili soggetti a vincoli. – 11.6. Trasferimento di immobili per un valore dichiarato inferiore a quello reale. – 11.7. Trasferimento di immobili e solidarietà per il pagamento dell'imposta tra compratore e venditore. – 11.8. Responsabilità solidale del notaio per il pagamento dell'imposta principale. – 11.9. Trasferimento di immobili solo in parte edificabili. – 11.10. Trasferimento di immobili a titolo gratuito. – 12. Contratti. – 12.1. Contratti per persona da nominare. – 12.2. Contratti di locazione – 13. Potere delle Commissioni Tributarie di modificare la stima operata dall'Ufficio. – 14. Fideiussioni. — 15.*Trust*. – 16. Giurisdizione del giudice tributario per le controversie aventi ad oggetto la richiesta di rimborso dell'imposta di registro. – 17. Cessione d'azienda. – 18. Divisione ereditaria. – 19. Obbligazioni solidali – 20. Tassazione per enunciazione e finanziamento della società da parte dei soci. – 21. Procedura di registrazione telematica.

1. Struttura del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro (T.U.I.R.) e funzione dell'imposta.

L'imposta di registro è disciplinata dal decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 26 aprile 1986 (c.d. Testo Unico dell'Imposta di Registro o T.U.I.R.), che ha la seguente struttura: Titoli I-IX: struttura dell'imposta; Allegati: Tariffa parte I: atti soggetti a registrazione in termine fisso; Tariffa parte II: atti soggetti a registrazione in caso d'uso; Tabella: atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione.

L'imposta di registro è una imposta indiretta (che cioè colpisce il trasferimento di ricchezza: ad es., l'acquisto di un appartamento), è dovuta

[3] In particolare, il Cons. Lorenzo Delli Priscoli ha redatto i §§ 1 al 21, il Cons. Giacomo Stalla il § 22 e ciascuno i rispettivi sottoparagrafi.

per la registrazione di una scrittura, pubblica o privata, ed è commisurata ai valori espressi nella scrittura medesima. L'imposta di registro trae la sua origine dall'obbligo o dalla volontà, da parte dei cittadini, di annotare un atto scritto (contratti, scritture private, costituzione di enti o di società, sentenze, decreti, ecc.) presso un registro pubblico, allo scopo di non poterne più modificare la data e il contenuto. Questo registro, tenuto dall' apposito Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, riporta in ordine cronologico tutti gli atti sottoposti a registrazione. L'imposta che deriva da queste operazioni colpisce pertanto, quali trasferimenti di ricchezza, i valori venali (ossia i valori di mercato dei beni) o patrimoniali contenuti negli atti, come la vendita o la locazione di un immobile. L'imposta di registro è alternativa all'IVA, quale altra imposta indiretta: gli atti soggetti ad IVA non scontano pertanto l'imposta di registro, salvo quanto previsto in materia di locazione e cessione di fabbricati da imprese costruttrici (Cass., Sez. 6-T, n. 06835/2018, Mocci, Rv. 647520-01).

La registrazione si effettua mediante la presentazione all'Ufficio del Registro di due copie dell'atto (tre copie, di cui una in carta libera, per gli atti pubblici – ossia quelli redatti davanti ad un pubblico ufficiale quale ad es. un notaio - o le scritture private autenticate: sono tali quelle rese davanti ad un pubblico ufficiale che attesta l'identità della persona che sottoscrive), delle quali una viene restituita all'interessato con la data e gli estremi della avvenuta registrazione. Per i contratti di locazione ed altri atti relativi agli immobili è stata attivata una procedura di registrazione telematica, che sostituisce, con identiche caratteristiche, la presentazione diretta all'Ufficio.

Il termine per effettuare la registrazione varia a seconda del tipo di atto. Sono sottoposti a registrazione obbligatoria: tutti gli atti scritti compiuti in Italia; i contratti, anche verbali, aventi per oggetto locazioni, trasferimenti di azienda, trasferimento di proprietà o di diritti reali (es: il diritto di abitazione); gli atti formati all'estero che comportino trasferimenti pari a quelli sopra indicati.

La legge prevede i casi di registrazione entro un termine fisso ed esso è generalmente fissato in 20 giorni. I contratti di locazione e gli altri atti relativi a diritti sugli immobili dispongono invece di 30 giorni, mentre gli atti formati all'estero di 60 giorni.

Sono invece sottoposti a registrazione solo in caso d'uso, cioè quando una delle parti intenda dimostrare, con l'avvenuta registrazione, l'efficacia temporale del contratto: i contratti aventi per oggetto una prestazione di lavoro autonomo; le scritture private non autenticate; i contratti di locazione "stagionali", cioè inferiori a 30 giorni nel corso dell'anno.

2. Provvedimenti giudiziali.

Il T.U.I.R. prevede l'obbligo di registrazione degli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento delle comunioni, i provvedimenti che rendono efficaci nello Stato sentenze straniere e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali.

Secondo l'art. 37 del T.U.I.R. ("Atti dell'autorità giudiziaria") "Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi ed i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato".

Ha affermato la Cassazione che, ai sensi di tale norma, la sentenza che definisce il giudizio - anche solo parzialmente e pur non passata in giudicato - è soggetta a tassazione, sicché l'Ufficio del registro provvede legittimamente alla liquidazione, emettendo il relativo avviso, che è impugnabile per vizi, formali o sostanziali, inerenti all'atto in sé, al procedimento che lo ha preceduto, oppure ai presupposti dell'imposizione. Né l'eventuale riforma, totale o parziale, della decisione nei successivi gradi di giudizio, e fino alla formazione del giudicato, incide sull'avviso di liquidazione, integrando, piuttosto, un autonomo titolo per l'esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell'imposta da far valere in via autonoma e non nel procedimento relativo all'avviso di liquidazione (Cass., Sez. T, n. 12023/2018, Conti, Rv. 648482-01).

Le aliquote per il calcolo dell'imposta di registro sulle sentenze sono le seguenti (Articolo 8, Tariffa, parte I allegata al d.P.R. n. 131 del 1986):

1) sentenze che trasferiscono o costituiscono di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti: si applicano le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti e quindi:

– se il trasferimento è soggetto ad Iva: imposta di registro in misura fissa (Euro 200,00)

– se il trasferimento non è soggetto ad Iva: 2 % prima casa, escluse le categorie catastali A/1, A/8 e A/9; 9 % in tutte le restanti fattispecie; 12 % terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

Il diritto all'agevolazione cd. prima casa di cui all'art. 1, comma 1, della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, presuppone che il trasferimento nel triennio abbia ad oggetto l'intero compendio immobiliare acquistato in regime agevolato, e non una parte soltanto di esso, salva l'allegazione e la dimostrazione di impedimento al trasferimento integrale per causa di forza maggiore, sicché, in mancanza di tale prova, la cessione parziale del bene determina la decadenza totale dall'agevolazione e non la mera riduzione quantitativa di quest'ultima in ragione della parte trasferita (Cass., Sez. T, n. 29153/2018, Stalla, Rv. 651418-01)

2) di condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura: 3%

3) di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: 1%

4) che non dispongono il trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: euro 168,00;

5) che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni, o la risoluzione di un contratto: euro 168,00;

6) aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi o modifica di tali condanne o attribuzioni: euro 168,00;

7) di omologazione: euro 168,00;

8) del Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, che recano condanna al pagamento di somme di danaro diverse dalle spese processuali: 3 %.

L'onere di registrazione grava su tutte le parti del processo in via solidale, senza alcuna distinzione tra parte soccombente o vittoriosa.

Peraltro, nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, ove si tratti di litisconsorzio facoltativo, non grava anche sui soggetti estranei al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilevanza, quale indice di capacità contributiva, detto rapporto e non la sentenza in quanto tale, atteso che una differente soluzione avrebbe l'irragionevole effetto di far corrispondere l'imposta di registro in misura diversa a due soggetti, responsabili di una stessa condotta e condannati al pagamento di una medesima somma di denaro, per il solo fatto di essere condannati, il primo, mediante una sentenza contenente anche un altro capo avente natura condannatoria a carico di un altro soggetto, ed il secondo no (Cass., Sez. T, n. 01710/2018, Delli Priscoli, Rv. 648742-01).

Tuttavia, in base disciplina contenuta nell'art. 8 della parte prima della tariffa di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e nell'art. 2 della tabella

allegata al medesimo decreto, non sussiste più l'obbligo di registrazione per tutte le sentenze civili e, anche per quelle per le quali esso è previsto, il cancelliere è tenuto a rilasciarne copia prima della registrazione, se ciò è necessario ai fini della prosecuzione del giudizio. Alla luce di siffatta esegesi della predetta normativa in senso correttivo ed evolutivo rispetto a quella in precedenza adottata dalla stessa giurisprudenza di legittimità, ma pur sempre compatibile con il relativo dato letterale, ne consegue che, in tema di impugnazione delle sentenze emesse dal Tribunale superiore delle acque pubbliche in unico grado, una volta avvenuta la comunicazione dell'avviso di deposito della sentenza, la successiva notifica della copia integrale del dispositivo fa comunque decorrere, indipendentemente dalla registrazione della sentenza, il termine breve di quarantacinque giorni per la proposizione del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 202 del r.d. 11 dicembre 1933, n. 1775, rilevando il compimento della registrazione, ove dovuta, esclusivamente a fini fiscali (Cass., Sez. U, n. 15144/2011, Morelli, Rv. 617906-01).

Nei rapporti tra le parti, invece, le cose vanno diversamente: al termine del giudizio le spese sono poste dal giudice con sentenza a carico della parte soccombente la quale deve rimborsare al vincitore le spese anticipate, ivi compreso l'eventuale pagamento dell'imposta di registro. A seconda delle vicende processuali il giudice può disporre la compensazione totale o parziale delle spese, così come può infliggere sanzioni.

La parte che ha pagato l'imposta può comunque chiedere al soccombente il rimborso (totale o parziale) dell'importo pagato, anche se le spese del processo sono state interamente compensate.

In caso di pluralità di provvedimenti dell'autorità giudiziaria, ciascuno di essi è soggetto autonomamente ad imposizione, senza che possa attribuirsi rilevanza alla circostanza che si riferiscano al medesimo oggetto ed alle stesse parti, in quanto il tributo non è volto a colpire il trasferimento di ricchezza, ma inerisce direttamente all'atto, preso in considerazione in funzione degli effetti giuridici ed economici che è destinato a produrre. Nella specie, in applicazione del suddetto principio, la Cassazione ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto insussistente una duplicazione d'imposta nell'ipotesi di due diverse registrazioni di distinti provvedimenti giudiziari, l'uno avente ad oggetto i lodi arbitrali e l'altro il decreto ingiuntivo per la restituzione di una somma versata in esecuzione di una sentenza non definitiva di annullamento dei lodi (Cass., Sez. T, n. 09501/2018, Zoso, Rv. 647830-01).

Qualora il provvedimento giudiziario sia stato definitivamente riformato, l'Amministrazione finanziaria, che abbia correttamente emesso l'avviso di liquidazione dell'imposta principale e la relativa cartella di

pagamento senza procedere alla riscossione, non ha interesse, nonostante la soccombenza, a ricorrere per cassazione avverso la sentenza di annullamento della cartella emessa dal giudice tributario d'appello, essendo venuto meno il presupposto dell'imposta, il cui pagamento comporterebbe la necessità dell'immediato rimborso (nella specie, la Cassazione ha dichiarato inammissibile il ricorso col quale l'Amministrazione chiedeva la condanna del contribuente al pagamento delle sanzioni e degli interessi relativi all'imposta dovuta su un provvedimento giudiziario definitivamente riformato (Cass., Sez. T, n. 15645/2019, Mondini, Rv. 654143-01).

Se l'atto da registrare è una sentenza o un lodo arbitrale (nella specie recante la condanna al pagamento dei maggiori corrispettivi derivanti da azione di adempimento contrattuale), per stabilire i presupposti ed i criteri di tassazione, in conformità al disposto degli artt. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 8 sub c) della tariffa allegata, occorre fare riferimento al contenuto e agli effetti emergenti dalla pronuncia stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si è formato il giudicato (**Cass., Sez. T, n. 12013/2020, Lo Sardo, Rv. 657931-01**).

Il decreto ingiuntivo ottenuto nei confronti del debitore dal garante che abbia stipulato una polizza fideiussoria e che sia stato escusso dal creditore è soggetto all'imposta con aliquota proporzionale al valore della condanna, in quanto il garante non fa valere corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto, ma esercita un'azione di rimborso di quanto versato (Cass., Sez. U, n. 18520/2019, Perrino, Rv. 654578-01). Costituisce presupposto del tributo, ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986, l'esistenza di un titolo giudiziale soggetto a registrazione, tra cui non rientrano i provvedimenti giurisdizionali che definiscono il processo senza entrare nel merito ovvero ne dichiarano l'estinzione per rinuncia, in quanto equiparabili, sotto il profilo fiscale, ai casi di estinzione del giudizio conseguente all'inattività delle parti perché idonei a determinare l'estinzione dell'intero processo e la conseguente caducazione di tutte le attività espletate (**Cass., Sez. T, n. 13372/2020, Fasano, Rv. 658349-01**).

L'Amministrazione finanziaria è esonerata dall'obbligo di allegare all'avviso di liquidazione la sentenza su cui esso si fonda, in quanto trattasi di atto di cui il contribuente, parte del relativo giudizio, è a conoscenza; diversamente tale incombente si risolverebbe in un adempimento superfluo ed ultroneo che, da un lato, determinerebbe un eccessivo aggravamento degli oneri connessi all'esercizio della potestà impositiva e, dall'altro, non varrebbe a fornire elementi utili e significativi per la tutela del diritto di difesa nei confronti della pretesa tributaria, ponendosi così in

contrasto con i canoni generali della collaborazione e della buona fede (**Cass., Sez. T, n. 21713/2020, Lo Sardo, Rv. 660076-01**).

3. Prescrizione e decadenza.

Una volta divenuto definitivo l'avviso di liquidazione per mancata impugnazione, ai fini della riscossione del credito opera unicamente il termine decennale di prescrizione di cui all'art. 78 del d.P.R. n. 131 del 1986, non trovando applicazione né il termine triennale di decadenza previsto dall'art. 76 del detto decreto, concernente l'esercizio del potere impositivo, né il termine di decadenza contemplato dall'art. 17, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto l'imposta di registro non è ricompresa tra i tributi ai quali fa riferimento il d.lgs. n. 46 del 1999 (Cass., Sez. 6-T, n. 11555/2018, Mocci, Rv. 648378-01).

La Cassazione ha altresì affermato che la decorrenza del termine triennale di decadenza dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 76 del d.P.R. n. 131 del 1976, ove venga ravvisato un collegamento negoziale, stante l'unitarietà della causa e tenendo conto di tutti gli atti collegati, decorre dalla data di registrazione dell'ultimo atto dell'unica fattispecie complessa (Cass., Sez. T, n. 11474/2018, Mondini, Rv. 648021-01).

Peraltro ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata dell'8 per cento, prevista dall'art. 1, nota I, della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, l'acquirente che al momento dell'atto pubblico non possieda la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale deve denunciare, nel medesimo atto, l'intento di acquistarla e, quindi, entro il termine perentorio di tre anni, deve produrre la prova, nel modo indicato dalla legge, dell'avvenuto suo acquisto. Nel caso di inadempimento, il termine triennale di decadenza dell'Amministrazione, ai sensi dell'art. 76, comma 2, del citato d.P.R. n. 131 del 1986, decorre non dalla richiesta di registrazione, ma dalla data in cui il contribuente ha denunciato (o avrebbe dovuto denunciare) la mancata presentazione, nel termine, della suddetta documentazione, senza che l'eventuale suo decesso possa rilevare come evento interruttivo dei predetti termini (Cass., Sez. T, n. 07268/2017, Iannello, Rv. 643470-01).

Il termine decadenziale di tre anni previsto dall'art. 77 del d.P.R. n. 131 del 1986 decorre dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per l'invocata restituzione, restando irrilevante la data di emanazione di risoluzioni interpretative della normativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, attesa l'inidoneità delle stesse a costituire un diritto insussistente, se non nei casi in cui la legge attribuisca il relativo potere ad una specifica autorità amministrativa, e la loro vincolatività

soltanto per l'operato interno degli uffici (**Cass., Sez. T, n. 06855/2020, Zoso, Rv. 657394-02**).

Deve altresì evidenziarsi che il credito erariale per la riscossione dell'imposta di registro si prescrive nell'ordinario termine decennale assumendo rilievo l'espresso disposto di cui all'art. 78 del d.P.R. n. 131 del 1986 (**Cass., Sez. T, n. 12740/2020, Crolla, Rv. 658066-01**).

4. Eliminazione della presunzione legale di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore nominale degli stessi.

A seguito della sostituzione dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 ad opera dell'art. 24, comma 5, della legge n. 88 del 2009 che, con effetto retroattivo, stante la finalità di adeguamento al diritto dell'Unione europea, ha eliminato la presunzione legale relativa (introdotta dall'art. 35, comma 3, del d.l. n. 223 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 248 del 2006) di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore nominale degli stessi, è stato ripristinato il precedente quadro normativo, sicché è rimesso alla valutazione del giudice l'accertamento, anche in base a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, in ordine all'eventuale maggior valore di detti beni (Cass., Sez. T, n. 11439/2018, Fasano, Rv. 648075-02).

5. Sanzioni.

L'art. 69 del d.P.R. n. 131 del 1986 - nella formulazione, applicabile "ratione temporis" antecedente alle modifiche di cui all'art. 18 del d.lgs. n. 158 del 2015 - non sanziona espressamente il ritardo nella registrazione dell'atto: tuttavia, l'omessa richiesta di registrazione nei termini di legge costituisce una violazione punibile con la sanzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, disposizione, quest'ultima, avente portata generale (Cass., Sez. T, n. 07608/2018, Fasano, Rv. 647680-01).

6. Agevolazioni fiscali.

6.1. Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa.

I benefici fiscali per l'acquisto della prima casa spettano esclusivamente al soggetto che abbia la residenza anagrafica o lavori nel comune dove ha acquistato l'immobile da adibire ad abitazione principale senza che, a tal fine, possano rilevare la residenza di fatto, altre situazioni contrastanti con le risultanze degli atti dello stato civile ovvero la

produzione di documenti di spesa in luogo della certificazione anagrafica (Cass., Sez. 6-T, n. 10072/2019, La Torre, Rv. 653402-01).

Al diritto di abitazione riconosciuto al coniuge superstite ex art 540, comma 2, c.c., non consegue, "ex se", il riconoscimento a favore dello stesso delle agevolazioni cd. "prima casa", dovendo queste essere oggetto di specifica richiesta da parte del coniuge che intende avvalersene al fine della necessaria verifica della sussistenza in capo al medesimo dei presupposti per conservare i relativi benefici (Cass., Sez. 6-T, n. 09890/2019, La Torre, Rv. 653551-01).

L'agevolazione in questione non spetta nell'ipotesi in cui la prima casa assuma le caratteristiche dell'abitazione di lusso: l'art. 1 della nota II bis della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 e gli artt. 5 e 6 del d.m. n. 1072 del 1969 non sono contrari ai principi costituzionali di ragionevolezza e proporzionalità, atteso che questi ultimi non possono escludere o vulnerare la discrezionalità del legislatore nell'individuare e caratterizzare le fattispecie derogatorie alle regole di determinazione ed applicazione dei tributi, che possono essere disciplinate mediante una dettagliata specificazione dei requisiti soggettivi e oggettivi in modo che l'operato della pubblica amministrazione sia più o meno vincolato nell'apprezzamento di particolari situazioni di fatto e nel conseguente riconoscimento del beneficio fiscale, sicché non è lesiva dei suddetti principi la norma che limiti o escluda una valutazione discrezionale nell'applicazione delle agevolazioni tributarie, riducendo a monte il rischio di revoche arbitrarie (**Cass., Sez. T, n. 04071/2020, Lo Sardo, Rv. 656974-01**).

I benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa" spettano anche nel caso di accorpamento di più unità immobiliari finitime costituenti nel loro insieme un'unica abitazione, purché entro il termine triennale di decadenza, corrispondente a quello concesso all'Amministrazione finanziaria per l'esercizio dei poteri di accertamento, si verifichi l'effettiva unificazione di dette unità immobiliari, il cui onere probatorio grava sul contribuente, senza necessità che, entro lo stesso termine, si sia provveduto anche all'accatastamento dell'unica unità abitativa così realizzata (**Cass., Sez. T, n. 11322/2020, Paolitto, Rv. 657882-01**).

Per l'omesso trasferimento della residenza nel comune in cui è sito l'immobile, il termine per la rettifica, la liquidazione della maggiore imposta e l'irrogazione delle relative sanzioni è soggetto alla sospensione prevista dall'art. 11, comma 1, della l. n. 289 del 2002, sicché è prorogato di due anni, restando priva di rilievo la circostanza che il termine per la presentazione dell'istanza di definizione in via breve scada in data anteriore a quello fissato per il trasferimento della residenza, atteso che, ai fini dell'astratta definibilità del rapporto d'imposta, è essenziale

unicamente l'intervenuta o omessa registrazione entro il 30 settembre 2003, mentre è ininfluente la non ancora maturata perdita del beneficio fiscale (Cass., Sez. T, n. 03541/2018, Delli Priscoli, Rv. 647034-01).

Deve inoltre rilevarsi che la decadenza dall'agevolazione prima casa per avere il contribuente trasferito, per atto a titolo oneroso o gratuito, l'immobile acquistato con l'agevolazione medesima prima del decorso del termine di cinque anni dalla data di acquisto, non è evitata ove, entro un anno dall'alienazione di tale bene, il contribuente medesimo proceda al conseguimento della sola prenotazione di un alloggio mediante subentro ad altro socio di una cooperativa (**Cass., Sez. T, n. 05353/2020, Paolitto, Rv. 657360-01**).

Per ottenere l'agevolazione in questione occorre che l'acquirente risieda o svolga la propria attività, anche non in via esclusiva o prevalente, purché effettiva, nel territorio del Comune in cui è ubicato l'immobile, sicché non può spettare all'avvocato, avente residenza e studio legale in altro Comune, in ragione della coincidenza dell'ambito territoriale di attività con quello del Distretto di Corte d'Appello o, ai sensi dell'art. 4 R.D. n. 1578 del 1933, dell'intero territorio nazionale, in quanto meramente astratta (**Cass., Sez. T, n. 24542/2020, Cavallari, Rv. 659936-01**).

Le dichiarazioni prescritte dall'art. 1, nota II bis, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, possono essere rese, laddove difetti un atto pubblico di compravendita - come nel caso di acquisto per effetto di sentenza costitutiva ex art. 2932 c.c. -, nel momento della richiesta di registrazione della sentenza e nelle forme di cui all'art. 47 del d.P.R. n. 445 del 2000, risultando la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà idonea a garantirne la certezza, quanto al relativo contenuto, e la riferibilità soggettiva, quanto al loro autore (**Cass., Sez. T, n. 05349/2020, Paolitto, Rv. 657359-01**).

Peraltro, il trasferimento dell'immobile a seguito di un atto del giudice non fa venire meno l'onere a carico del contribuente, che intende avvalersi dell'agevolazione "prima casa", di fare la relativa dichiarazione, comportando solo uno spostamento temporale della stessa dal momento dell'acquisto a quello della registrazione, in quanto è da quest'ultima che la parte, destinataria degli effetti del provvedimento giudiziario, può far valere il proprio diritto all'applicazione del beneficio potendo attivarsi per rendere la necessaria dichiarazione in ordine alle agevolazioni fiscali cui ritiene di avere diritto **(Cass., Sez. T, n. 23863/2020, Criscuolo, Rv. 659347-01)**.

6.2. Agevolazioni fiscali a favore di imprese il cui oggetto sia la rivendita di beni immobili.

Il beneficio fiscale di cui all'art. 1, primo comma, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, che, nella formulazione vigente "*ratione temporis*", prevedeva l'applicazione dell'aliquota dell'uno per cento in caso di trasferimento immobiliare, esente dall'imposta sul valore aggiunto ex art. 10, comma 1, n. 8 bis, del d.P.R. n. 633 del 1972, effettuato nei confronti di imprese il cui oggetto esclusivo o principale d'attività sia la rivendita di beni immobili, "a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni", trova applicazione solo nel caso di effettivo ritrasferimento degli immobili acquistati entro il termine triennale stabilito dalla legge, come si desume dalla nota II ter del medesimo art. 1 della menzionata Tariffa, che disciplina le conseguenze derivanti dall'eventuale insuccesso dell'intenzione dichiarata nell'atto. Nella specie, in applicazione del suddetto principio, la Cassazione ha cassato la decisione impugnata che aveva riconosciuto il beneficio in quanto il trasferimento sarebbe stato comunque assoggettabile ad IVA, sicché il rispetto del termine triennale avrebbe dovuto essere valutato con riferimento al momento dell'emissione della fattura, sebbene la parte avesse espressamente optato per l'imposta di registro (Cass., Sez. 6-T, n. 06835/2018, Mocci, Rv. 647520-01).

6.3. Agevolazioni fiscali a favore di chi esercita direttamente l'attività agricola.

Tra i casi di mutamento della destinazione agricola del fondo, che comportano la decadenza, ex art. 2 della legge n. 36 del 1977, dal beneficio dell'aliquota ridotta applicabile all'atto di acquisto a titolo oneroso da parte di un soggetto che svolga l'attività di imprenditore agricolo a titolo principale, rientra non solo la rivendita del terreno, ma anche la sua concessione in affitto a terzi, in quanto il presupposto dell'agevolazione fiscale è l'esercizio diretto dell'attività agricola, per un determinato numero di anni, da parte del beneficiario, sul fondo da lui acquistato (Cass., Sez. 6-T, n. 06204/2018, Carbone, Rv. 647327-01).

In tema di agevolazioni per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, ai fini dell'imposta di registro, la sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione con il trattamento agevolato richiesto dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro

accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto (Cass., Sez. 6-T, n. 24655/2018, Conti, Rv. 651104-01).

6.4. Agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi nei piani di recupero o in piani di edilizia residenziali.

L'art. 5 della l. n. 168 del 1982, nel prevedere l'applicazione dell'imposta di registro catastale ed ipotecaria in misura fissa per gli atti di trasferimento di immobili compresi nei Piani di Recupero di cui all'art. 27 della l. n. 457 del 1978, ha natura eccezionale, sicchè l'equipollenza tra piano di recupero e piano particolareggiato va limitata, ex art. 34 della l. n. 457 cit., ai soli piani particolareggiati gia` approvati alla data di entrata in vigore della legge e finalizzati al risanamento del piano edilizio esistente nei quali non rientra la Variante al Piano Regolatore approvata successivamente (**Cass., Sez. T, n. 22493/2020, Cavallari, Rv. 660078-01**).

In seguito all'entrata in vigore della l. n. 244 del 2007, che ha ridisegnato la materia, abrogando la precedente disciplina e introducendone una nuova a "regime", l'agevolazione di cui all'art. 1, comma 1, ultimo periodo, parte I, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, come integrato dall'art. 1, comma 26, della suddetta legge, può essere riconosciuta unicamente ai trasferimenti di immobili diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, rispondendo essa all'esigenza di incentivare l'attività edilizia residenziale mediante l'abbattimento del primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area. Nella specie, la Cassazione ha cassato la decisione dei giudici di merito, che avevano ritenuto legittima la concessione dell'agevolazione in ragione della edificabilità degli immobili oggetto dell'atto, benché questi rientrassero in un PIP - Piano di insediamenti produttivi, non mirato alla realizzazione di finalità residenziali (**Cass., Sez. T, n. 22908/2020, Cavallari, Rv. 659935-01**).

6.5. Agevolazioni fiscali a favore di ONLUS.

Ai fini delle agevolazioni tributarie di cui al d.lgs. n. 460 del 1997 (nella specie, in materia di imposta di registro), gli enti ecclesiastici non sono ONLUS di diritto, attesa la mancata inclusione degli stessi nell'elenco tassativo di cui all'art. 10, comma 8, del citato decreto, non essendo sufficiente la qualificazione giuridica dell'ente, ma rilevando le finalità da questo perseguite nel rispetto delle altre condizioni della tenuta separata delle scritture contabili di cui all'art. 20 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, dei requisiti statutari e dei vincoli sostanziali imposti dall'art. 10 del citato d.lgs. n. 460 e della comunicazione all'anagrafe unica delle ONLUS di cui al

successivo art. 11 (**Cass., Sez. T, n. 06851/2020, Dell'Orfano, Rv. 657458-01**).

7. Esenzioni a favore dello Stato.

Il termine "Stato" utilizzato dalle disposizioni che prevedono l'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro, ipo-catastale e di bollo deve intendersi riferito allo "Stato-persona", nozione entro cui va esclusa la società a partecipazione pubblica Rete Ferroviaria Italiana ("R.F.I. spa") - gestrice dell'infrastruttura ferroviaria nazionale, facente parte del Gruppo "Ferrovie dello Stato spa" (società con socio unico partecipata interamente dal MEF che, in quanto "holding" non ha rapporti di servizio pubblico con lo Stato) - assumendo all'uopo rilievo l'autonoma soggettività dell'ente, in termini di autonomia giuridica e patrimoniale rispetto al socio pubblico, nonché la sua organizzazione secondo il tipo societario di stampo civilistico, sicché essa conserva la propria natura privata senza che rilevi la partecipazione ad essa di un soggetto pubblico (**Cass., Sez. T, n. 17034/2020, Fasano, Rv. 658558-01**).

8. Nullità o annullabilità dell'atto da registrare.

Ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 131 del 1986, la nullità o l'annullabilità dell'atto non incidono sull'obbligo di chiederne la registrazione, né su quello, conseguente, di pagare la relativa imposta, tanto principale quanto complementare, ma costituiscono soltanto titolo per ottenerne la restituzione, ove venga dichiarata o accertata l'invalidità dell'atto con sentenza passata in giudicato, in ragione, peraltro, di un vizio non imputabile alle parti e che renda l'atto stesso insuscettibile di ratifica, convalida o conferma (Cass., Sez. 6-T, n. 06832/2018, Mocci, Rv. 647519-01).

Peraltro, la garanzia fideiussoria, vergata in calce ad un contratto di locazione ed avente ad oggetto l'adempimento delle obbligazione del conduttore, è valida ed efficace anche ove tale pattuizione accessoria non risulti riprodotta nella copia registrata del suddetto contratto, atteso che il collegamento genetico tra i due contratti non estende al patto di garanzia l'obbligo di registrazione, previsto solo per la locazione dall'art. 1, comma 346, della l. n. 311 del 2004, e che l'eventuale finalità di elusione fiscale espone l'evasore all'obbligo di pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, ma non comporta la nullità del contratto, in virtù del principio generale desumibile dall'art. 10, comma 3, ultimo periodo, della l. n. 212 del 2000, il quale stabilisce che "le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto". La causa della garanzia, infine, non era illecita perchè la

garanzia fu stipulata per tenere indenne il locatore, non per eludere l'imposta. (Cass., Sez. 3, n. 05612/2017, Rossetti, Rv. 643390-01).

9. Acquisto per usucapione.

Ai sensi della nota 2 bis dell'art. 8 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà o di diritti reali di godimento su beni immobili sono soggetti all'imposta di registro in virtù dell'art. 1 della medesima tariffa, relativo agli atti traslativi della proprietà: ne deriva che la base imponibile deve essere determinata in base alle regole stabilite per detti atti, con l'ulteriore conseguenza che, ex art. 52, comma 5 bis, del d.P.R. n. 131 del 1986, il criterio della valutazione automatica può operare per i soli fabbricati ad uso abitativo (Cass., Sez. T, n. 05749/2018, Zoso, Rv. 647310-01). Secondo tale pronuncia, dal carattere rurale delle costruzioni o porzioni di costruzioni, nonchè delle relative pertinenze, deriva la mancata attribuzione di una rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono. Nel caso di specie l'Ufficio ha proceduto alla valutazione autonoma del fabbricato sulla base del fatto che esso risultava ubicato in zona densamente abitata con destinazione "A/1 zone ed edifici di particolare pregio" laddove tale circostanza non assume rilievo alcuno. Va considerato che il carattere rurale delle costruzioni o porzioni di costruzioni, nonchè delle relative pertinenze, dal quale deriva la mancata attribuzione di una rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono, dipende, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 19 della legge n. 133 del 1994, dalla sussistenza di due condizioni, l'una di tipo soggettivo, afferente alla persona dell'utilizzatore del fabbricato, che deve essere addetto alla coltivazione della terra o alle altre attività specificate dalla norma, e l'altra di tipo oggettivo, riguardante l'immobile, che deve essere strumentale all'esercizio di quelle attività e, dunque, presentare le caratteristiche coerenti con quelle esigenze. Solo qualora l'Ufficio avesse contestato l'insussistenza dei presupposti soggettivo ed oggettivo testè indicati avrebbe potuto ipotizzarsi l'attribuzione di una rendita catastale autonoma del fabbricato rispetto a quella del terreno (Cass., Sez. T, n. 21363/2012, Botta, Rv. 624478-01).

Peraltro, qualora la parte, in favore della quale sia stato giudizialmente pronunciato l'acquisto della proprietà di un bene immobile per usucapione, abbia provveduto a pagare l'imposta di registro afferente al conseguente trasferimento immobiliare, la stessa non può agire in regresso nei confronti delle altre parti processuali, condebitrici solidali nei confronti dell'amministrazione finanziaria, ex art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, a ciò ostando la previsione contenuta nell'art. 1298 c.c., norma applicabile anche alle obbligazioni solidali sorte "ex lege", versandosi in

presenza di obbligazione tributaria assunta nell'esclusivo interesse di chi ha usucapito. Né rileva, in senso contrario, l'eventuale compensazione giudiziale delle spese di lite, che non riguarda gli esborsi ancora da erogare, come quelle di registrazione della sentenza (Cass., Sez. 2, n. 00473/2017, Giusti, Rv. 642213-01).

10. Procedure concorsuali.

Il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della lett. a) dell'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "atti di omologazione" contenuto nella lett. g) del detto articolo (Cass., Sez. 6-T, n. 03286/2018, Carbone, Rv. 647115-01).

La sentenza di accoglimento della revocatoria fallimentare di un pagamento eseguito dal fallito è soggetta all'aliquota proporzionale di cui all'art. 8, comma 1, lett. b), parte prima della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (prevista per i provvedimenti giudiziari recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura) - e non al pagamento della misura fissa prevista dalla successiva lett. e) del medesimo articolo (prevista per i provvedimenti giudiziali aventi ad oggetto l'annullamento o la declaratoria di nullità di un atto) - perché tale sentenza possiede contenuti ed effetti diversi dalle sentenze di nullità o annullamento di un atto o di risoluzione di un contratto, tenuto conto che non opera alcuna caducazione dell'atto impugnato, il quale resta infatti in vita, anche se privo di efficacia nei confronti del fallimento e della procedura esecutiva, e che le conseguenti restituzioni non comportano il ripristino della situazione anteriore, ma un trasferimento di ricchezza in favore del fallimento, consentendo il recupero alla procedura esecutiva di beni che ne erano in precedenza sottratti (Cass., Sez. T, n. 16814/2017, Zoso, Rv. 644890-01).

La sentenza di accoglimento della domanda revocatoria fallimentare di un contratto di compravendita immobiliare è soggetta a tassazione in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 131 del 1986, e non in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a) dello stesso d.P.R., in quanto essa non spiega alcun effetto traslativo della proprietà del bene o di retrocessione dello stesso a favore della massa, né determina alcun effetto restitutorio rispetto al patrimonio del disponente, ma si limita a rendere l'atto negoziale inopponibile ai creditori ai fini dell'esecuzione concorsuale, conferendo altresì al curatore il potere di apprensione del bene non soltanto per sottoporlo ad espropriazione, ma

anche per gestirlo nell'interesse della massa (Cass., Sez. T, n. 31277/2018, D'Oriano, Rv. 651775-01).

La sentenza che definisce il giudizio di opposizione allo stato passivo del fallimento accertando crediti correlati ad operazioni imponibili ai fini IVA deve essere assoggettata all'imposta di registro in misura fissa, in applicazione del principio di alternatività ex art 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, a seguito della pronuncia della Corte Cost. n. 177 del 2017 che ha dichiarato, "in parte qua", l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lett. c), della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR (Cass., Sez. T, n. 29144/2018, Stalla, Rv. 651767-01).

A seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 177 del 2017 che ha dichiarato, "in parte qua", l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lett. c), della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, la decisione che definisce il giudizio di opposizione allo stato passivo del fallimento con l'accertamento di crediti derivanti da operazioni imponibili ai fini IVA deve essere assoggettata all'imposta in misura fissa, in conformità al principio di alternatività ex art. 40 dello stesso decreto (Cass., Sez. T, n. 31409/2018, De Masi, Rv. 652104-01).

La sentenza che, in accoglimento dell'opposizione allo stato passivo, riconosca la natura privilegiata di un credito fatto valere nella procedura fallimentare, e già ammesso in via chirografaria dal giudice delegato, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera d), della parte I della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131: essa, infatti, incide esclusivamente sul profilo qualitativo del credito, determinando un mutamento della sua posizione nel concorso, in quanto l'ammontare ed il titolo, che rappresentano gli unici aspetti rilevanti ai fini dell'imposta in esame, risultano già determinati per effetto del decreto di ammissione; d'altronde, essendo quest'ultimo assoggettato ad imposta in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera c), di detta tariffa, l'applicazione della medesima disposizione, ovvero di quella di cui all'art. 9 della tariffa, alla sentenza in questione, comporterebbe una duplicazione dell'imposta, in contrasto con i principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva, oltre che con la funzione dell'imposta di registro, che nella specie assume la natura di corrispettivo per il servizio complesso della registrazione (**Cass., Sez. 6-T, n. 22253/2020, Delli Priscoli, Rv. 659357-01**).

11. Trasferimento di immobili.

11.1. Trasferimento di immobili ex art. 2932 c.c.

Nell'ipotesi in cui il trasferimento dell'immobile sia avvenuto ai sensi dell'art. 2932 c.c., l'opzione per la determinazione della base imponibile in applicazione della disciplina del cd."prezzo valore", di cui agli artt. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 e 52 del d.P.R. n. 131 del 1986, può essere esercitata con dichiarazione notarile integrativa - da ritenersi possibile tenendo conto dei principi enunciati da Corte Cost. n. 24 del 2014 - successiva al passaggio in giudicato della sentenza, in quanto solo dopo tale momento si concretizzano il trasferimento della proprietà e l'obbligo di versare il prezzo dovuto e l'Amministrazione finanziaria, decorso un congruo termine per l'effettuazione della dichiarazione, può iniziare il relativo procedimento di accertamento (Cass., Sez. T, n. 05751/2018, Balsamo, Rv. 647365-01).

La sentenza ex art. 2932 c.c., che abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinatamente al pagamento del corrispettivo pattuito, è soggetta ad imposta proporzionale e non in misura fissa, anche se ancora impugnabile, trovando applicazione l'art. 27 del d.P.R. n. 131 del 1986, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano dalla mera volontà dell'acquirente ovvero dall'iniziativa unilaterale del promittente acquirente (Cass., Sez. T, n. 27902/2018, Mondini, Rv. 651415-01).

11.2. Trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati.

In tema d'imposta di registro, catastale e ipotecaria, l'art. 1, commi 25-28, della l. n. 244 del 2007, pur abrogando l'art. 36, comma 15, del d.l. n. 223 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248 del 2006, che aveva, a sua volta, abrogato l'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, non ha ripristinato la disciplina dettata da tale norma, in quanto ha modificato le tariffe allegate al d.P.R. n. 131 del 1986 ed al d.lgs. n. 347 del 1990, prevedendo una nuova regolamentazione per la quale le agevolazioni fiscali relative ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati non volti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale convenzionata pubblica sono ridotte, poiché le imposte devono essere corrisposte non più in misura fissa ma proporzionale: peraltro, restando ferma la "ratio" della disciplina originaria di diminuire per l'acquirente il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, tali agevolazioni spettano, nell'ipotesi di piano

particolareggiato di iniziativa privata, anche prima della stipula della convenzione di lottizzazione, purché l'edificazione, che detta stipula presuppone, intervenga entro cinque anni (Cass., Sez. T, n. 03536/2018, De Masi, Rv. 647090-01).

11.3. Trasferimento di immobili con sovrastante fabbricato vetusto.

Nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce (Cass., Sez. 6-T, n. 00313/2018, Conti, Rv. 646998-01).

11.4. Trasferimento di immobili abusivi.

In presenza di opere abusive, il valore del compendio immobiliare compravenduto va determinato in base al comune apprezzamento di mercato delle stesse, tenuto conto, da una parte, che la commissione di abusi edilizi non può tradursi in una ragione di trattamento di favore e, dall'altra, che il principio generale, dettato dall'art. 2645-bis, comma 6, c.c., secondo cui si intende esistente l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, è applicabile anche in materia fiscale. Il carattere illecito dell'eventuale abuso edilizio non può infatti tradursi in una ragione di trattamento di favore per il privato; pertanto l'amministrazione deve provvedere alla valutazione dell'immobile sulla base del comune apprezzamento commerciale. Nella specie la Cassazione, in conformità al principio, ha cassato la decisione impugnata, che aveva ritenuto priva di incidenza fiscale la presenza di una piscina abusiva e allo stato grezzo: nè rileva che la piscina in questione fosse "allo stato grezzo", poichè tale affermazione va letta attraverso il principio generale dettato dall'art. 2645-bis c.c., secondo cui "si intende esistente l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico", applicabile anche in materia fiscale (Cass., Sez. 6-T, n. 02189/2018, Cirillo, Rv. 647105-01).

11.5. Trasferimento di immobili soggetti a vincoli.

Per le aree ricomprese nel piano regolatore generale, l'edificabilità può essere esclusa solo da vincoli assoluti, mentre vincoli specifici possono incidere unicamente sul valore venale dell'immobile, da stimare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie. In applicazione del principio, la Cassazione ha rigettato il motivo di ricorso con cui si propugnava l'applicabilità del principio della inedificabilità di

fatto del terreno oggetto di rettifica (Cass., Sez. T, n. 31048/2017, Di Geronimo, Rv. 646686-01).

11.6. Trasferimento di immobili per un valore dichiarato inferiore a quello reale.

L'acquirente di un immobile, al quale sia stato notificato avviso di liquidazione dell'imposta di registro, sul presupposto che il valore dichiarato nell'atto fosse inferiore a quello reale, può - impugnando il suddetto avviso di liquidazione - opporre all'erario il giudicato riduttivo del maggior valore ottenuto dal venditore (coobbligato in solido con l'acquirente), anche se non abbia impugnato l'avviso di rettifica propedeutico a quello di liquidazione, ed ancorché egli abbia pagato la pretesa imposta non per spontanea adesione alla pretesa tributaria, solo in quest'ultimo caso essendo irripetibile quanto versato. Nella specie, la Cassazione ha cassato la sentenza impugnata per aver ritenuto spontaneo il pagamento di una cartella effettuato, solo all'atto della sua ricezione, allo scopo di evitare l'esecuzione forzata ed accompagnato dalla contestuale impugnazione della cartella medesima (Cass., Sez. T, n. 02231/2018, Campanile, Rv. 646704-01).

L'avviso di liquidazione non può essere fondato esclusivamente sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore del bene risultante delle quotazioni OMI pubblicate sul sito web dell'Agenzia delle entrate, atteso che queste non costituiscono fonte di prova del valore venale in comune commercio, il quale può variare in funzione di molteplici parametri (quali l'ubicazione, la superficie, la collocazione nello strumento urbanistico), limitandosi a fornire indicazioni di massima e dovendo, invece, l'accertamento essere fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti (Cass., Sez. T, n. 21813/2018, Fasano, Rv. 650330-01).

11.7. Trasferimento di immobili e solidarietà per il pagamento dell'imposta tra compratore e venditore.

Ai sensi dell'art. 57, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, l'obbligazione per il pagamento dell'imposta di registro grava sulle parti contraenti in solido, sicché deve essere esclusa la sussistenza tra le stesse, sul piano processuale, di un litisconsorzio necessario. Nella specie, la Cassazione, in applicazione del suddetto principio, ha confermato la sentenza impugnata in una controversia in tema di impugnazione dell'avviso di accertamento e liquidazione dell'imposta di registro, promossa dall'acquirente di un immobile nei confronti

dell'amministrazione fiscale, nella quale non era stato evocato in giudizio il venditore (Cass., Sez. T, n. 01698/2018, Stalla, Rv. 646921-01).

Peraltro, la responsabilità solidale non viene meno per effetto dell'adesione di uno dei coobbligati alla definizione per adesione, essendo necessario che ad essa segua l'integrale estinzione del debito tributario, come definito in sede di adesione nei confronti del coobbligato aderente, ovvero accertato in sede giudiziale nei confronti del coobbligato non aderente (Cass., Sez. T, n. 01298/2019, D'Ovidio, Rv. 652202-01).

11.8. Responsabilità solidale del notaio per il pagamento dell'imposta principale.

In base al combinato disposto degli artt. 42 e 57 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 3-ter del d.lgs. n. 463 del 1997, anche in caso di registrazione con procedura telematica, il notaio risponde in via solidale con i contraenti, e salvo rivalsa, unicamente per l'imposta principale, tale dovendosi considerare quella risultante dal controllo dell'autoliquidazione ovvero da elementi desumibili dall'atto con immediatezza e senza necessità di accertamenti fattuali o extratestuali, né di valutazioni giuridico-interpretative (nella specie, la Cassazione ha accolto nel merito il ricorso di un notaio contro un avviso di liquidazione che aveva assoggettato ad imposta proporzionale, anziché fissa, un atto costitutivo di "trust" autodichiarato, nel rilievo che la sussumibilità di tale negozio come atto traslativo dipendesse da valutazioni giuridico-interpretative dell'Ufficio, sicché la maggiore imposta che ne era scaturita era qualificabile come complementare, al cui pagamento il notaio non era obbligato quale responsabile d'imposta (Cass., Sez. T, n. 15450/2019, Stalla, Rv. 654155-01).

11.9. Trasferimento di immobili solo in parte edificabili.

In caso di trasferimento di immobili solo in parte edificabili e rientranti nella disposizione di cui all'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000, alla base imponibile si applica l'aliquota più alta tra quelle previste in relazione alle diverse particelle di terreno oggetto del trasferimento (**Cass., Sez. T, n. 10565/2020, Napolitano, Rv. 657860-01**).

11.10. Trasferimento di immobili a titolo gratuito.

L'atto di rinuncia a titolo gratuito di un diritto reale immobiliare di godimento sconta l'imposta in misura proporzionale, rientrando nella nozione di "trasferimento" di cui all'art. 1 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 in quanto generativa di un arricchimento nella sfera giuridica

altrui, in conformità, peraltro, alla prassi amministrativa agenziale (**Cass., Sez. T, n. 28923/2020, La Torre, Rv. 659974-01**).

12. Contratti.

12.1. Contratti per persona da nominare.

Nel contratto per persona da nominare, il terzo designato subentra nel contratto per effetto della nomina e della sua contestuale accettazione e, quindi, acquista i diritti ed assume gli obblighi già facenti capo al contraente originario con effetto retroattivo. Ne consegue che, nel caso in cui l'originario stipulante con riserva abbia versato al preliminare l'imposta proporzionale sugli acconti, l'"electus", che abbia diritto di versare l'imposta di registro in misura fissa (nella specie una società agricola), ha il correlato diritto al rimborso dell'imposta proporzionale versata sull'acconto al preliminare, attesa l'unitarietà logico-giuridica della sequenza preliminare-definitivo anche agli effetti fiscali (Cass., Sez. T, n. 30192/2017, Carbone, Rv. 646302-01).

E' stato successivamente specificato che l'art. 32 del d.P.R. n. 131 del 1986 deve essere interpretato nel senso che, nell'ipotesi di contratto preliminare di compravendita "per persona da nominare", la nomina tardiva determina unicamente l'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa sia nei confronti dell'originario promissario acquirente che del terzo nominato tardivamente, mentre l'imposta di registro proporzionale dovuta in relazione al contratto definitivo graverà esclusivamente sulle parti che hanno stipulato l'atto, restando del tutto estraneo allo stesso il promissario acquirente che ha effettuato, sebbene oltre il termine contrattuale, la nomina del terzo (Cass., Sez. T, n. 03176/2018, Di Geronimo, Rv. 646935-01).

12.2. Contratti di locazione.

Per i contratti locativi di immobili strumentali in corso alla data del 4 luglio 2006 - per i quali l'art. 35, comma 10, del d.l. n. 223 del 2006, conv. in l. n. 248 del 2006, ha introdotto l'obbligo di registrazione - il tributo è dovuto sul corrispettivo pattuito per l'intera residua durata della locazione e può essere assolto in un'unica rata ovvero annualmente sull'ammontare relativo a ciascuna annualità con scadenza successiva a suddetta data (fattispecie relativa a contratto di "leasing" di immobile strumentale in cui la S.C., in applicazione del principio, ha ritenuto corretta la tassazione determinata in relazione al canone pattuito sull'annualità con scadenza successiva a quella in corso al momento della registrazione, sebbene lo

stesso fosse stato pagato anticipatamente alla stipula del contratto: Cass., Sez. T, n. 32602/2019, Mondini, Rv. 656540-01).

13. Potere delle Commissioni Tributarie di modificare la stima operata dall'Ufficio.

Le Commissioni tributarie, oltre alla possibilità di confermare o annullare l'atto dell'amministrazione, hanno il potere di ritoccare la stima operata dall'Ufficio, non potendo, tuttavia, sopperire alla carenza di prova del credito impositivo. Nella specie, la Cassazione ha confermato la decisione impugnata che aveva annullato l'avviso di rettifica per la carenza di prova del credito da parte dell'amministrazione che si era limitata ad una comparazione con terreni non ritenuti "similari" a quello oggetto del giudizio dal consulente tecnico d'ufficio (Cass., Sez. T, n. 01728/2018, Stalla, Rv. 646897-01).

Ha altresì affermato la Cassazione che l'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato può legittimamente fondarsi, oltre che sul parametro comparativo e su quello del reddito, anche su "altri elementi di valutazione" ai sensi dell'art. 51, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986, quali la destinazione, la collocazione, la tipologia, la superficie, lo stato di conservazione e l'epoca di costruzione dell'immobile, elementi, questi ultimi, da ritenersi pari ordinati ai primi, purché non siano elencati in modo meramente generico e di stile, onde consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Nella specie, la Cassazione, in applicazione del principio, ha confermato la decisione impugnata che aveva fondato l'accertamento di maggior valore solo sulla stima effettuata dall'Agenzia del territorio, in quanto rientrante tra gli elementi di valutazione del detto art. 51, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986 (Cass., Sez. T, n. 01961/2018, Zoso, Rv. 646898-01); quest'ultima norma, peraltro, nella parte in cui prevede che, ai fini della rettifica del valore dei beni, debba aversi riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni, aventi ad oggetto i medesimi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, non comporta l'immodificabilità del valore risultante da detti atti, ma si limita ad indicare un parametro certo di confronto in base al quale l'Ufficio deve determinare il valore del bene in comune commercio (Cass., Sez. T, n. 00963/2018, Gai, Rv. 646912-01).

14. Fideiussioni.

Secondo l'art. 6 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in caso di plurime fideiussioni enunciate nello stesso decreto ingiuntivo e comportanti responsabilità solidale cumulativa dei fideiussori

per lo stesso debito, l'imposta proporzionale di registro va applicata ad una sola fideiussione, con sottoposizione delle altre ad imposta di registro in misura fissa, non essendo condizionata l'applicazione di detto speciale regime né alla contestualità della prestazione delle garanzie né ad una comune consapevolezza dei garanti di prestare garanzia per lo stesso debito, rilevando esclusivamente il fattore agevolativo rappresentato dalla solidarietà cumulativa assunta quale conseguenza legale (art. 1946 c.c.) della pluralità di co-garanzie per lo stesso debito (Cass., Sez. T, n. 00976/2018, Stalla, Rv. 646695-01).

Occorre inoltre considerare che l'atto con il quale il disponente vincoli propri beni al perseguimento della finalità di rafforzare una generica garanzia patrimoniale già prestata, nella qualità di fideiussore, in favore di alcuni istituti bancari, pur non determinando il trasferimento di beni ad un beneficiario e l'arricchimento di quest'ultimo, nondimeno è fonte di costituzione di un vincolo di destinazione, sicché resta assoggettato all'imposta prevista dall'art. 2, comma 47, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge 23 novembre 2006, n. 286, la quale - accomunata per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali - a differenza delle imposte di successione e donazione, che gravano sui trasferimenti di beni e diritti "a causa" della costituzione dei vincoli di destinazione, è istituita direttamente, ed in sé, sulla costituzione del vincolo (Cass., Sez. 6-T, n. 03735/2015, Perrino, Rv. 634927-01).

Peraltro, la garanzia fideiussoria, vergata in calce ad un contratto di locazione ed avente ad oggetto l'adempimento delle obbligazione del conduttore, è valida ed efficace anche ove tale pattuizione accessoria non risulti riprodotta nella copia registrata del suddetto contratto, atteso che il collegamento genetico tra i due contratti non estende al patto di garanzia l'obbligo di registrazione, previsto solo per la locazione dall'art. 1, comma 346, della l. n. 311 del 2004, e che l'eventuale finalità di elusione fiscale espone l'evasore all'obbligo di pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, ma non comporta la nullità del contratto, in virtù del principio generale desumibile dall'art. 10, comma 3, ultimo periodo, della l. n. 212 del 2000 (Cass., Sez. 3, n. 05612/2017, Rossetti, Rv. 643390-01).

15. *Trust.*

Il trust, secondo lo schema tipico emergente dall'art. 2 della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, resa esecutiva in Italia con legge n. 364 del 1999, concretizza un'entità patrimoniale costituita da un insieme di rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente, in rapporto a beni posti sotto il controllo di un *trustee* nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato. Nella vigenza della disciplina fiscale anteriore era discusso quale fosse il regime impositivo dell'atto e se l'imposizione

dovesse realizzarsi fin dall'inizio ovvero solo al momento delle attribuzioni patrimoniali dal *trust fund* al beneficiario.

La Cassazione ha più volte affermato che l'atto istitutivo di un trust non può essere annoverato nell'alveo degli atti a contenuto patrimoniale per il sol fatto che il consenso prestato riguarda un vincolo su beni muniti di valore economico. Una tale affermazione contrasta sia con le caratteristiche tipiche del trust come istituto giuridico, sia e soprattutto con le caratteristiche del sistema impositivo di registro, in cui l'elemento essenziale cui connettere la nozione di prestazione "a contenuto patrimoniale", ex art. 9 della tariffa, è l'onerosità. L'art. 9 della tariffa, parte 1, rappresenta una clausola di chiusura finalizzata a disciplinare tutte le fattispecie fiscalmente rilevanti diverse da quelle indicate nelle restanti disposizioni, purchè però si tratti di fattispecie onerose, e in questo specifico senso aventi un contenuto patrimoniale. La norma non può essere intesa in modo dissociato dal contesto dell'art. 43, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, che fissa, anche ai fini specifici, la base imponibile dell'imposta. Rileva in particolare la disposizione contigua di cui alla lett. h) di tale ultima previsione, che, quanto appunto alle "prestazioni a contenuto patrimoniale", indica come base imponibile l'ammontare "dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto". Il che rappresenta dimostrazione del fatto che, ai sensi dell'art. 9 della tariffa, la prestazione "a contenuto patrimoniale" è la prestazione onerosa (Cass., Sez. T, n. 00975/2018, Stalla, Rv. 646913-01, secondo cui il trasferimento del bene dal "*settlor*" al "*trustee*" avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso, che è tenuto solo ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai beneficiari del "trust": detto atto, pertanto, è soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale).

La Cassazione ha manifestato nel tempo diversi orientamenti interpretativi sull'imposta di registro da applicare ad un trust con vincolo di destinazione. In particolare la Corte, in tema di costituzione e dotazione patrimoniale di un trust di garanzia, ha osservato che "l'imposta sulla costituzione di vincolo di destinazione è un'imposta nuova, accomunata solo per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali, altrimenti gratuite e successorie; essa riceve disciplina mediante un rinvio, di natura recettizio-materiale, alle disposizioni del d.lgs. n. 346 del 1990, ma conserva connotati peculiari e disomogenei rispetto a quelli dell'imposta classica sulle successioni e sulle donazioni. Ciò in quanto nell'imposta in esame, a differenza che in quella tradizionale, il presupposto impositivo è correlato alla predisposizione del programma di funzionalizzazione del

diritto al perseguimento degli obiettivi voluti; là dove l'oggetto consiste nel valore dell'utilità della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'ordinario esercizio delle proprie facoltà proprietarie, finisce con l'impoverirsi. Se questa imposta abbisognasse del trasferimento e, quindi, dell'arricchimento, essa sarebbe del tutto superflua, risultando sufficiente quella classica sulle successioni e sulle donazioni, nelle quali il presupposto d'imposta è, giustappunto, il trasferimento, quantunque condizionato o a termine, dell'utilità economica ad un beneficiario con riguardo all'imposta in esame, non rileva affatto la mancanza di arricchimento, giacchè il contenuto patrimoniale referente di capacità contributiva è ragguagliato all'utilità economica, della quale il costituente, destinando, dispone. Ciò posto, il legislatore, evocando soltanto l'effetto, ha inequivocabilmente attratto nell'area applicativa della norma tutti i regolamenti capaci di produrlo. Tra questi, vanno annoverati anche gli atti di destinazione contemplati dall'art. 2645-ter c.c. In relazione all'aliquota applicabile, la misura dell'8% prevista dalla lettera c) del comma 49 della medesima norma, è imposta dalla sua natura residuale, non rientrando la figura del conferente, che seguita ad essere proprietario dei beni, in alcuna delle altre categorie previste dalla norma, che godono di aliquota inferiore" (Cass., Sez. 6-T, n. 03735/2015, Perrino, Rv. 634927-01).

Più recentemente la Corte di Cassazione ha ritenuto di non condividere l'interpretazione letterale dell'art. 2, commi 47 e ss., D.L. n. 262 cit. adottata dalle rammentate ordinanze di questa Corte sez. 6 al cui avviso sarebbe stata istituita un'autonoma imposta "sulla costituzione dei vincoli di destinazione" disciplinata mercè il rinvio alle regole contenute nel D.Lgs. n. 346 cit. e avente come presupposto la loro mera costituzione. La Corte in proposito ha osservato che "l'unica imposta espressamente istituita è stata la reintrodotta imposta sulle successioni e sulle donazioni alla quale per ulteriore espressa disposizione debbono andare anche assoggettati i "vincoli di destinazione", con la conseguenza che il presupposto dell'imposta rimane quello stabilito dall'art. 1 D.Lgs. n. 346 cit. del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari. Quella che emerge dal D.L. n. 262 cit., art. 2, comma 47 e ss., è la preoccupazione del legislatore (nei termini di intenzione del legislatore di cui all'art. 12 preleggi, comma 1) di evitare che un'interpretazione restrittiva della istituita nuova legge sulle successioni e donazioni disciplinata mediante richiamo al già abrogato D.Lgs. n. 346 cit. potesse dar luogo a nessuna imposizione anche in caso di reale trasferimento di beni e diritti ai beneficiari quando lo stesso fosse stato collocato all'interno di una fattispecie di "recente" introduzione come quella dei "vincoli di destinazione" e quindi non presa in diretta considerazione dal ridetto "vecchio" D.Lgs. n. 346 cit. (Cass., Sez. T, n.

21614/2016, Bruschetta, Rv. 641558-01, sentenza secondo cui l'istituzione di un "trust" cd. "autodichiarato", con conferimento di immobili e partecipazioni sociali per una durata predeterminata o fino alla morte del disponente, i cui beneficiari siano i discendenti di quest'ultimo, è riconducibile alla donazione indiretta ed è soggetto all'imposta in misura fissa, atteso che la "segregazione", quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta, però, alcun reale trasferimento o arricchimento, che si realizzeranno solo a favore dei beneficiari, successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale).

La Cassazione ha recentemente aderito (**Cass., Sez. T, n. 08082/2020, Balsamo, Rv. 657589-01**) al primo orientamento riferito, ritenendo che in tema di imposta di donazione, registro e ipocatastale, la costituzione del vincolo di destinazione di cui all'art. 2, comma 47, d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006, non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale. (In applicazione del principio, la Cassazione ha ritenuto che nel caso di trust cd. autodichiarato, ove disponente e "trustee" coincidono, non ricorre il presupposto del reale arricchimento mediante effettivo trasferimento di beni e diritti, in quanto il disponente beneficerà i suoi discendenti o se stesso, se ancora in vita, al momento della scadenza).

Tale impostazione è stata successivamente confermata ed è stato ribadito che l'istituzione di un "trust" ed il conferimento in esso di beni che ne costituiscono la dotazione sono atti fiscalmente neutri, in quanto non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza, ad un incremento del patrimonio del "trustee", che acquista solo formalmente la titolarità dei beni, per poi trasferirla al beneficiario finale, sicché non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006, che sarà dovuta, invece, al momento del trasferimento dei beni o diritti dal "trustee" al beneficiario; solo questa interpretazione è conforme ai principi delineati dall'art. 53 Cost., secondo cui l'imposizione non deve essere arbitraria ma ragionevole, connessa ad un effettivo indice di ricchezza (**Cass., Sez. T, n. 29507/2020, Reggiani, Rv. 659973-02**).

16. Giurisdizione del giudice tributario per le controversie aventi ad oggetto la richiesta di rimborso dell'imposta di registro.

La controversia avente ad oggetto la richiesta di rimborso dell'imposta di registro pagata, in nome proprio, dalla procuratrice di alcuni attori risultati vittoriosi nei confronti di una compagnia di assicurazioni, per la registrazione della sentenza ottenuta a definizione del

relativo giudizio, spetta alla giurisdizione del giudice tributario, atteso che nessun indebito di diritto comune è ravvisabile, dovendosi, così, escludere la sussistenza dei presupposti per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, sussistendo contestazione sia sull'esistenza del debito da rimborso, sia sulle modalità e sulle procedure per ottenerlo (Cass., Sez. U, n. 25977/2016, Perrino, Rv. 641794-01).

In caso di opposizione al provvedimento di fermo amministrativo di beni mobili registrati che si fondi su una pluralità di pretese, alcune delle quali di natura tributaria ed altre di natura diversa, ove l'impugnazione sia stata proposta congiuntamente, senza distinguere la natura dei crediti, innanzi al giudice ordinario, questi deve trattenere la causa innanzi a sé in relazione ai crediti d'imposta non tributari e rimettere la causa innanzi al giudice tributario per la parte in cui il provvedimento si riferisce a crediti di competenza di quest'ultimo (Cass., Sez. 3, n. 06135/2018, Sestini, Rv. 648419-01).

17. Cessione d'azienda.

Ai fini tributari, nella nozione di cessione d'azienda assume rilevanza centrale l'elemento funzionale, ossia il legame fra il singolo elemento aziendale ceduto e l'impresa, sicché, solo in mancanza di questo legame, il bene potrà ritenersi ceduto autonomamente e pertanto, se del caso, l'operazione sarà assoggettata al pagamento dell'Iva, mentre, nell'ipotesi contraria, l'imposizione non potrà essere frazionata e l'intera operazione negoziale dovrà essere qualificata come cessione d'azienda, assoggettata al pagamento dell'imposta di registro in misura proporzionale (Cass., Sez. T, n. 33495/2018, Leuzzi, Rv. 652260-01).

E' integrata una cessione d'azienda e non di singoli beni ove gli stessi, nel loro complesso, siano potenzialmente utilizzabili per l'attività produttiva, non assumendo rilevanza l'attuale esercizio dell'impresa. (Nella specie, la Cassazione ha confermato la decisione impugnata, la quale aveva ritenuto ricorrere una cessione d'azienda in conseguenza della vendita di un intero complesso industriale con un unico negozio, regolato mediante una sola fattura che si riferiva indistintamente alla totalità dei beni, sebbene tale azienda non fosse, al momento della cessione, utilizzata ai fini dell'attività produttiva: Cass., Sez. T, n. 33486/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652261-01).

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro, nel valore dell'avviamento commerciale deve essere considerato anche il marchio in quanto esso, ove faccia parte del complesso dei beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, comporta un incremento di valore dell'azienda (Cass., Sez. T, n. 3486/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652261-01).

In caso di qualificazione giuridica del contratto come cessione di azienda radiotelevisiva (con conseguente assoggettamento ad imposta di registro) o di cessione di un ripetitore singolarmente considerato (con conseguente assogettamento ad Iva), l'art. 27, comma 7-bis, del d.lgs. n. 177 del 2005, introdotto dall'art. 40, comma 9-bis, del d.l. n. 201 del 2011, conv., con modif., dalla l. n. 214 del 2011, ha stabilito che la cessione anche di un singolo impianto, purchè non riguardi le sole attrezzature, integra una cessione di azienda, prevedendo al contempo l'intangibilità fiscale delle cessioni precedenti alla sua entrata in vigore, per le quali resta ferma la qualificazione giuridica data dalle parti (Cass., Sez. T, n. 33230/2018, Balsamo, Rv. 652260-01).

Il valore effettivo dell'azienda, rispetto a quello dichiarato, deve essere accertato tenendo conto del criterio di cui all'art. 51, comma 4, del d.P.R. n. 131 del 1986, che non esclude, peraltro, una verifica sulla inerenza delle passività risultanti dalla documentazione contabile rispetto all'attività svolta dall'azienda trasferita, in quanto l'estraneità dei debiti, ancorché appostati in contabilità ed assunti dalla cessionaria, fa sorgere, in capo all'acquirente, una responsabilità ex art. 2560, comma 2, c.c., assimilabile all'accollo che, ai sensi dell'art. 43, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, concorre a determinare la base imponibile (Cass., Sez. T, n. 27838/2018, Balsamo, Rv. 650974-01).

18. Divisione ereditaria.

L'art. 34 del d.P.R. n. 131 del 1986, prevedendo che la massa comune è costituita dal valore dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, richiama le disposizioni relative a quest'ultima imposta (nella specie, l'art. 7 del d.P.R. n. 637 del 1972), le quali identificano la base imponibile con il valore netto dell'asse ereditario e delle singole quote, prevedendo che del valore delle donazioni soggette a collazione si tenga conto soltanto ai fini della determinazione delle aliquote, da applicarsi al solo valore dei beni caduti in successione: ne deriva che l'istituto della collazione non trova applicazione nella determinazione della base imponibile, la quale è costituita esclusivamente dall'incremento patrimoniale verificatosi in favore dei successori, senza che assuma alcun rilievo il valore dei beni già appartenenti a questi ultimi, il cui assoggettamento a tassazione si tradurrebbe d'altronde in una duplicazione d'imposta, trattandosi di beni sui quali, nella normalità dei casi, è stata già pagata l'imposta sulle donazioni (Cass., Sez. 6-T, n. 25929/2018, Delli Priscoli, Rv. 651107-01).

19. Obbligazioni solidali.

L'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, ove si tratti di litisconsorzio facoltativo, non grava anche sui soggetti estranei al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilevanza, quale indice di capacità contributiva, detto rapporto e non la sentenza in quanto tale (**Cass., Sez. T, n. 12009/2020, Lo Sardo, Rv. 657930-01**).

20. Tassazione per enunciazione e finanziamento della società da parte dei soci.

La tassazione per enunciazione ha quale presupposto l'indicazione, nell'atto soggetto a registrazione, di tutti gli elementi, natura e contenuto, del rapporto giuridico tra le parti, tanto nel caso in cui venga stipulato in forma scritta, quanto in quella orale, con la conseguenza che, ai fini della tassazione, è insufficiente un generico rinvio ad un rapporto tra le stesse parti non denunziato, essendo necessario che le circostanze enunciate siano sufficienti in sé a dare certezza di quel rapporto giuridico, senza ricorrere ad elementi non contenuti nell'atto (**Cass., Sez. 6-T, n. 25706/2020, Caprioli, Rv. 659826-01**).

Pertanto, se in un atto sono enunziate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute, ai sensi dell'art. 22, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986 l'imposta di registro si applica anche alle disposizioni enunziate; ne consegue l'imponibilità del finanziamento soci (nella specie concesso mediante uso di corrispondenza commerciale tra la società contribuente ed altra società), enunciato in un atto di ripianamento delle perdite del capitale sociale e sua ricostituzione mediante rinuncia dei soci ai predetti finanziamenti in precedenza effettuati nei confronti della società, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento medesimo, trattandosi di atto avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, finalizzato a determinare una modificazione della sfera patrimoniale e suscettibile di valutazione economica (Cass., Sez. 6-T, n. 32516/2019, Delli Priscoli, Rv. 656035-01).

21. Procedura di registrazione telematica.

L'avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata, notificato al notaio rogante che, in sede di rogito di compravendita immobiliare, si sia avvalso della procedura di registrazione telematica, ai sensi del d.lgs. n. 463 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 9 del 2000, ed in tale veste abbia provveduto alla relativa autoliquidazione ed al corrispondente versamento, può essere impugnato anche dalle parti

contraenti in quanto la previsione dell'avviso di liquidazione al notaio vale, solo, a costituirlo quale responsabile d'imposta, tenuto all'integrazione del versamento, ex art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, ma non incide sul principio, fissato dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, per cui soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo (**Cass., Sez. T, n. 25119/2020, Penta, Rv. 659698-01**).

22. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare.

22.1. La rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale.

L'art. 1, comma 87, lett. *a*), della l. 27 dicembre 2017, n. 205 (cd. legge di bilancio 2018) ha modificato l'art. 20 TUR in tema di «*interpretazione degli atti*», la cui previgente formulazione («*L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*») trova oggi una più circoscritta definizione normativa.

Ribadito il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, l'intervento legislativo ha ristretto l'oggetto dell'interpretazione al solo atto presentato alla registrazione, ed agli elementi soltanto da quest'ultimo desumibili. Non rilevano quindi più, come espressamente indicato dal legislatore, gli elementi evincibili da atti eventualmente ad esso collegati, così come quelli riferibili ad indici esterni o fonti extratestuali: «*L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*».

La modifica legislativa è intervenuta in una fase di ulteriore consolidamento del già radicato indirizzo giurisprudenziale di legittimità sull'art. 20 TUR, in base al quale - all'esatto contrario - la qualificazione dell'atto secondo parametri di tipo sostanzialistico, e non nominalistico o formale, comportava la necessaria considerazione anche di elementi esterni all'atto ed, in particolare, di quelli desumibili da atti eventualmente collegati con quello presentato alla registrazione.

I passaggi principali di quest'ultimo orientamento (su cui v., tra le tante, Sez. 5, n. 10743/2013, Bruschetta, **Rv. 626531-01**; Sez. 5, n. 06405/2014, Napolitano, **Rv. 630589-01**; Sez. 5, n. 25001/2015, Chindemi, **Rv. 637841-01**) potevano riassumersi nei termini seguenti:

- la natura di 'imposta d'atto' propria dell'imposta di registro (e confermata dall'art.1 TUR, secondo cui l'oggetto dell'imposta è costituito

appunto dall'atto soggetto a registrazione e da quello che sia volontariamente presentato per la registrazione) non osta alla valorizzazione complessiva di elementi interpretativi esterni e di collegamento negoziale, poiché l'«*atto presentato alla registrazione*» non si identifica con l'«atto-documento», bensì con l'insieme delle previsioni negoziali preordinate, anche mediante collegamento e convergenza finalistica, al perseguimento di una programmata regolazione unitaria degli effetti giuridici derivanti dai vari negozi collegati («atto-negozio»);

- solo la considerazione di elementi meta-testuali e di collegamento negoziale individua e misura l'effettiva capacità contributiva sottesa, ex art. 53 Cost., all'atto presentato alla registrazione, così da demandare all'imposizione di registro la funzione sua propria; che non è più, tanto, quella (primigenia) di tassa corrispettiva del servizio pubblico di archiviazione, conservazione ed attribuzione di data certa all'atto, quanto, ed in massima parte, quella di imposta applicata (con metodo tariffario: fisso o proporzionale) sull'indice di forza economica e di capacità contributiva di cui l'atto presentato alla registrazione è espressione;

- il recupero di elementi negoziali esterni e collegati all'atto presentato alla registrazione risponde all'esigenza di evidenziare, appunto in attuazione della regola di prevalenza della sostanza sulla forma, la causa «concreta» o «reale» di tale atto, assunta quale criterio ispiratore di un'attività (quella di qualificazione negoziale volta all'emersione della materia imponibile) che, per sua natura, non può essere lasciata alla discrezionalità delle parti contribuenti; tanto che, a riprova, analoga esigenza non si pone con riguardo alla registrazione di atti di natura non negoziale ma decisionale, come una sentenza o un lodo arbitrale, in ordine ai quali occorre invece fare stretto riferimento al solo contenuto ed ai soli effetti che emergano dalla pronuncia stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei, né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si sia formato il giudicato (Sez. 5, n. 15918/2011, Polichetti, Rv. 618773-01; **Sez.5, n. 12013/20, Lo Sardo, Rv.657931-01);**

- la qualificazione del contratto secondo sostanza, e con riguardo anche agli atti collegati, non comporta violazione degli artt. 23 e 41 Cost., atteso che essa deve ritenersi voluta proprio dalla legge, e non incide sull'autonomia negoziale delle parti né sulla efficacia dei contratti riqualificati (che restano pienamente validi).

Il convincimento per cui il criterio di qualificazione sostanziale «*per intrinseco*» dell'atto presentato alla registrazione non confligge con la considerazione dell'eventuale collegamento negoziale (il cui accertamento, anzi, sollecita) ha prodotto nel tempo una casistica giurisprudenziale vastissima ed eterogenea di qualificazione (ri-qualificazione) giuridica ex

art. 20 TUR, in virtù della quale, solo per citare qualche esempio più ricorrente:

- è vendita il conferimento di aziende o immobili, anche gravati da mutui ipotecari accollati dalla società conferitaria, collegato alla successiva cessione a terzi delle quote di quest'ultima: tra le altre, Sez. 6-5, n. 12909/2018, Carbone, Rv. 648641-01, ha rilevato che il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione dal conferente a terzi delle quote della società devono essere qualificati come cessione di azienda se il Fisco riconosca nell'operazione complessiva, in base alle circostanze obiettive del caso concreto, la causa unitaria della cessione aziendale;
- è vendita la fattispecie di collegamento negoziale tra mutuo ipotecario e conferimento alla società dell'immobile su cui grava l'ipoteca, anche senza una successiva cessione delle quote societarie: Sez. 5, n. 04589/2018, Delli Priscoli, Rv. 647214-01; Sez. 5, n. 07637/2018, De Masi, Rv. 647555-01;
- è cessione di azienda la vendita separata, ma collegata, di tanti beni singolarmente considerati, ma funzionalmente suscettibili di destinazione ed organizzazione produttiva unitaria: Sez. 5, n. 01955/2015, Chindemi, Rv. 634166-01; Sez. 5, n. 17965/2013, Rv. 628454-01; nonché Sez. 5, n. 31069/2017, De Masi, Rv. 649707-01, secondo cui la nozione di cessione d'azienda assunta ai fini dell'imposta di registro induce a riaffermare la centralità dell'elemento funzionale, ossia del legame fra singolo elemento aziendale ed impresa, che conferisce l'attributo aziendale a ciascuno degli elementi che la compone, e che non viene meno nelle cessioni scomposte di beni aziendali, con formula cd. «spezzatino» o «a gradini» (*step-transactions*); ha osservato Sez. 5, n. 21767/2017, Fuochi Tinarelli, Rv. 645463-01, che: a fini della determinazione dell'imposta applicabile, la qualificazione di un negozio come cessione d'azienda postula una valutazione complessiva dell'operazione economica realizzata, assumendo rilievo preminente la causa reale di essa, alla luce dell'obiettivo economico perseguito e dell'interesse delle parti alle prestazioni;
- è cessione di azienda sociale la cessione totalitaria delle quote di una società operativa: Sez. 6-5, n. 24594/2015, Cosentino, Rv. 637842-01;
- è vendita di area edificabile la cessione di un terreno con retrostante fabbricato vetusto, collegata alla successiva richiesta, da parte dell'acquirente, di concessione edilizia per la demolizione e la ricostruzione: Sez. 5, n. 24799/2014, Bruschetta, Rv. 633553-01; Sez.5, n. 313/18, Conti, Rv.646998-02);
- è vendita onerosa la rapida successione di finanziamento alla società contribuente, apporto del patrimonio immobiliare di questa ad un fondo comune di investimento immobiliare verso accollo liberatorio del

finanziamento in capo alla società di gestione del fondo, attribuzione all'apportante di quote di partecipazione al fondo per ammontare di gran lunga inferiore al valore finanziato, cessione delle quote stesse ad altri partecipanti o investitori: Sez. 5, n. 15319/2013, Cappabianca, Rv. 627197-01 (in relazione al caso Tamerice);

- l'imposta agevolata sostitutiva di quelle di registro, bollo ed ipotecaria sulle operazioni di credito a medio-lungo termine (art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601) non si applica, non solo quando il contratto di finanziamento contenga una clausola che renda discrezionale il recesso unilaterale della banca prima dei 18 mesi, ma anche quando tale clausola sia contenuta in un contratto di conto corrente con apertura di credito al quale il contratto di finanziamento sia collegato (Sez. 5, n. 06505/2018, Stalla, Rv. 649763-01).

Tra le pochissime voci dissonanti, in quel panorama giurisprudenziale di legittimità, si segnalava Sez. 5, n. 02054/2017, D'Isa, Rv. 642530-01 (v. anche Sez.5 n. 722/2019, Penta, Rv.652156-01) la quale, pur affermando che l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a conformarsi alla qualificazione giuridica attribuita al contratto dalle parti, ha poi stabilito che essa non può operare la riqualificazione del medesimo - ex art. 20 TUR - travalicando lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile, salva la prova, da parte sua, sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione ed alterazione degli schemi negoziali classici. Tanto che, in assenza di prova di intento elusivo e strumentale, la cessione dell'intera partecipazione societaria non può essere riqualificata in termini di cessione aziendale.

Posto che l'attività contrattuale delle parti si concreta nella libera scelta di un tipo negoziale invece di un altro, si è osservato, nella sentenza in esame, che l'art. 20 attribuisce rilevanza agli effetti «*giuridici*» e non economici dell'atto presentato alla registrazione (l'aggettivo «giuridici» è stato introdotto, a seguito di un vivace dibattito dottrinale, nella previgente disciplina del registro di cui all'art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, poi trasfuso nell'art. 20 in esame), là dove andrebbe rimarcata proprio l'autonomia e differenziazione degli effetti giuridici tra cessione della partecipazione societaria e cessione dell'azienda (accostabili sì, ma unicamente quanto ad effetti economici); così giungendosi a confermare la sentenza con la quale la commissione tributaria regionale aveva escluso il collegamento negoziale e la conseguente configurabilità di un'unica cessione di azienda nell'ipotesi di conferimento, da parte della contribuente, di due distinti rami d'azienda in due neo-costituite società; con successiva cessione delle relative partecipazioni ad una terza società.

La posizione così espressa non ebbe però seguito, tanto da escludersi che fosse da essa scaturito un vero e proprio contrasto

interpretativo interno alla sezione tributaria: Sez. 5, n. 11873/2017, De Masi, Rv. 649760-01.

Con quest'ultima pronuncia si è altresì ribadita la pacifica utilizzabilità, anche in materia di imposizione ex art. 20 del T.U.R., degli istituti civilistici generali:

- della «*causa concreta*» del contratto (già focalizzata, quale parametro di valutazione della validità del contratto, da Sez. 3, n. 10490/2006, Travaglino, Rv. 592154-01; e successivamente innumerevoli volte ripresa, fino a costituire un criterio generalmente riconosciuto di «interpretazione» del medesimo), qui definita quale sintesi degli interessi perseguiti e scopo pratico del negozio inteso, al di là del modello astratto utilizzato, come funzione individuale della singola e specifica negoziazione;
- del «*collegamento negoziale*», definibile nella risultante di un elemento oggettivo di connessione e di un elemento soggettivo di perseguimento di un fine ulteriore rispetto a quello raggiungibile dai singoli negozi isolatamente considerati; così da dar vita ad un meccanismo attraverso il quale le parti perseguono un risultato economico complesso, che viene realizzato, non attraverso un autonomo e nuovo contratto, ma attraverso una pluralità coordinata di contratti, i quali conservano una loro causa autonoma, anche se ciascuno è concepito, funzionalmente e teleologicamente, come collegato con gli altri, cosicché le vicende che investono un contratto possono ripercuotersi sull'altro. Ciò che vuol dire che, pur conservando una loro causa autonoma, i diversi contratti legati dal loro collegamento funzionale sono finalizzati ad un unico regolamento dei reciproci interessi (tra le molte, Sez. 1, n. 20726/2014, Mercolino, Rv. 632438-01).

Del tutto distinta dall'ipotesi, fin qui considerata, di interpretazione-qualificazione dell'atto per effetto di collegamento negoziale sintomatico di causa unitaria, è quella in cui si verifichino vari trasferimenti - contenuti in unico atto, a favore di diversi soggetti - del diritto di proprietà o di usufrutto di un unico bene; nel qual caso, si è affermata (Sez. 6-5, n. 15774/2017, Conti, Rv. 644725-01) la ricorrenza di separata ed autonoma imposizione di ciascun trasferimento, ai sensi del comma 1 dell'art. 21 TUR («*atti che contengono più disposizioni*»); dal momento che in tema d'imposta di registro, il negozio complesso, cui si applica, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.P.R. cit., la sola tassazione della disposizione soggetta al regime più oneroso, è contrassegnato da una causa unica, mentre ricorre il collegamento negoziale laddove distinti negozi, ciascuno soggetto ad un'imposta, confluiscono in una fattispecie complessa pluricausale, della quale ognuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili.

Applicativa di questo indirizzo è Sez. 6-5, n. 25341/2018, Napolitano, Rv. 651431-01, secondo cui nell'ipotesi di contestuali cessioni di tutte le quote sociali in favore di uno stesso cessionario, ciascuna di esse è soggetta ad imposta di registro, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, non essendo configurabile un negozio complesso, connotato da una causa unitaria, ma distinti e autonomi atti negoziali, che, pur configurando una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, realizzano tuttavia interessi immediati autonomamente identificabili.

La maggiore imposta liquidata dall'Ufficio in esito a riqualificazione giuridica dell'atto, ex art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, non ha natura principale né suppletiva, bensì – secondo la tripartizione di cui all'art. 42 dello stesso TUR – complementare (Sez. 5, n. 00881/2019, D'Ovidio, Rv. 652194-01). Nello stesso senso si è espressa Sez. 5, n. 15450/2019, Stalla, Rv. 654155-01, la quale ha conseguentemente escluso – in procedura di registrazione e liquidazione telematica dell'imposta ex art. 3-*ter* del d.lgs. n. 463 del 1997 – la responsabilità solidale del notaio rogante così come prevista, per la sola imposta principale, dall'art. 57 TUR; **così Sez.5, n. 3456/21, Lo Sardo, Rv. 660654-01.**

22.2. Il problema della retroattività dell'art. 1, comma 87, lett. *a)*, della l. n. 205 del 2017 modificativo dell'art. 20 del d.P.R. 131 del 1986. L'intervento dell'art. 1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018.

Successivamente alla riformulazione dell'art.20 in esame si è ritenuto che l'orientamento di legittimità circa la rilevanza interpretativa del collegamento negoziale mantenesse pur sempre una sua attualità.

La S.C., richiesta dell'applicazione, in via diretta o mediante cassazione con rinvio, dello *ius superveniens*, aveva infatti stabilito che, in assenza di una diversa presa di posizione da parte del legislatore (foss'anche indotta da ragioni di mero gettito) la riforma non operasse che per il futuro.

Più esattamente, si affermò che l'art. 1, comma 87, lett. *a)*, della l. n. 205 cit., modificativo dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, con effetto dal 1° gennaio 2018, non aveva natura interpretativa, ma innovativa, in quanto introduttivo di limiti all'attività di riqualificazione della fattispecie precedentemente non previsti: ne derivava che tale disposizione non aveva efficacia retroattiva e, pertanto, gli atti antecedenti alla data della entrata in vigore della stessa continuano ad essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina contemplata dall'art. 20 cit. nella previgente formulazione (Sez. 5, n. 02007/2018, Zoso, Rv. 646924-01).

Tale conclusione - che si poneva in accordo con il carattere normalmente irretroattivo della disposizione tributaria, ex art. 3 della l. n.

212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente) – veniva più volte ribadita: v., tra le altre, Sez. 5, n. 07637/2018, De Masi, Rv. 647555-01; Sez. 6-5, n. 08619/2018, Napolitano, Rv. 647729-01; Sez. 5, n. 04407/2018, Delli Priscoli, Rv. 647209-01.

In pratica, la ritenuta innovatività dell'art. 1, comma 87, cit. determinava di fatto – anche se soltanto in via transitoria - un doppio binario applicativo dell'art. 20, a seconda che l'atto negoziale intervenisse prima o dopo il 1° gennaio 2018; soltanto in questa seconda evenienza (fatto salvo il ricorso al diverso istituto dell'abuso del diritto, come ora si dirà) si riteneva preclusa all'Amministrazione finanziaria la riqualificazione dell'atto in forza di elementi extratestuali e di collegamento negoziale.

Il quadro normativo di riferimento così descritto è stato però fatto oggetto di ulteriore radicale mutamento di prospettiva.

Il 1° gennaio 2019, infatti, è entrato in vigore l'art.1, comma 1084, della l. 30 dicembre 2018, n. 145 (bilancio di previsione per l'anno 2019), secondo cui: «*L'art. 1, comma 87, lett. a), della l. 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'art. 20, comma 1, del testo unico di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*».

Con tale intervento il legislatore del 2018, preso atto del divergente indirizzo di legittimità, ha ritenuto di testualmente attribuire alla previsione dell'art.1, comma 87, della l. n. 205 cit. portata di interpretazione autentica della disposizione-base di cui all'art. 20 TUR. E ciò al fine di assegnare efficacia retroattiva alla riformulazione di quest'ultima disposizione, così da renderla applicabile - fermi i rapporti di registrazione ormai esauriti - anche agli atti negoziali posti in essere prima del 1° gennaio 2018.

22.3. Norma di mera qualificazione o antielusiva? Il rapporto tra l'art.20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'art.10 bis della l. n. 212 del 2000.

Si è detto del sopravvenire - con l'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, introdotto dal d.lgs. n. 128 del 2015 - di un'ulteriore norma potenzialmente suscettibile di interferire con l'art. 20. L'art.10-*bis* tra l'altro:

- equipara, con riguardo a tutti i tributi (assumendo la prima quale manifestazione economica del secondo), le ipotesi di elusione fiscale e di abuso del diritto;
- ne definisce il contenuto con richiamo a quelle operazioni che, pur nell'ossequio formale delle norme tributarie, siano prive di sostanza economica diversa da quella volta unicamente alla realizzazione di vantaggi fiscali indebiti;
- estende espressamente la fattispecie anche agli atti ed ai contratti che risultino «*tra loro collegati*»;

- introduce determinate procedure e garanzie per il contribuente (contraddittorio preventivo; obbligo di motivazione dell'atto impositivo sui contestati profili di elusione; onere a carico dell'Amministrazione finanziaria della prova della condotta abusiva, con accollo al contribuente dell'onere di dimostrare la sussistenza delle ragioni extrafiscali dell'atto; preclusione al rilievo d'ufficio del carattere elusivo dell'atto; possibilità di interpello) completamente estranee all'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986;
- esclude espressamente la rilevanza penale dell'elusione (non considerata vera e propria frode alla legge o ai creditori), fermo restando il suo assoggettamento alle sanzioni amministrative tributarie.

Non è questa la sede per soffermarsi sul (tormentato) processo di affermazione, nell'ordinamento nazionale, di un generale principio antielusivo. Basterà ricordare che l'esistenza di tale principio è stata fondata dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, per i tributi non armonizzati, sui principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, oltre che sulla valenza non esaustiva né tassativa, ma puramente esemplificativa, dell'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 (oggi abrogato). La stessa giurisprudenza di legittimità ne ha disegnato il contenuto, nel senso che esso preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, degli strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (Sez. U, n. 30055/2008, D'Alessandro, Rv. 605849-01).

Ma questo orientamento si poneva a specificazione ed integrazione di un altro indirizzo che, formatosi su fattispecie impositive anteriori all'entrata in vigore (1997) del citato art. 37-*bis*, individuava anch'esso l'esistenza nell'ordinamento interno di una clausola generale antielusiva, la cui matrice veniva però individuata (anche in materia di imposta dei redditi, come nelle operazioni di cd. *dividend washing*) in fonti non costituzionali, ma comunitarie; e la cui violazione comportava la nullità dei negozi collegati per difetto di causa, in quanto finalizzati a null'altro che alla realizzazione dell'abuso fiscale (a partire da Sez. 5, n. 20398/2005, Altieri, Rv. 584630-01; dirimente, quanto ai tributi armonizzati, è la nota sentenza CGUE 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02).

Tornando alla questione più specificamente in esame, la Corte di cassazione ha talvolta affermato che anche l'art. 20 TUR dovrebbe trovare applicazione alla luce di questo principio generale antielusivo, fungendo anzi - nell'ambito dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale - quale vera e propria 'norma antiabuso'; è per questo che – si è osservato - l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi restano

necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti finirebbero per sovvertire i detti criteri impositivi (cfr., tra le molte: Sez. 5, n. 11457/2005, D'Alonzo, Rv. 583293-01; Sez. 5, n. 17965/2013, Iofrida, Rv. 627610-01).

Tuttavia, l'indirizzo successivo ha definitivamente abbandonato questo approccio, concludendo nell'opposto senso della indifferenza dell'art. 20 TUR all'abuso del diritto ed alla elusione fiscale. Sono infatti ormai ricorrenti le affermazioni di segno fermamente contrario, secondo le quali il fatto che la norma in questione attribuisca preminente rilievo alla «*intrinseca natura*» ed agli «*effetti giuridici*» dell'atto, rispetto al suo «titolo» ed alla sua «forma apparente», non presuppone necessariamente che l'operazione oggetto di riqualificazione abbia carattere elusivo, men che meno evasivo o fraudolento (tra le altre: Sez. 5, n.18454/2016, Meloni, Rv. 640974-01; Sez. 6-5, n. 24594/2015, Cosentino, Rv. 636842-01); con la conseguenza che non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso del diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui all'art. 20 (Sez. 5, n. 03481/2014, Terrusi, Rv. 630075-01).

Ben si comprende, allora, come l'art. 20 TUR – depurato da qualsiasi connotato di non genuinità dell'atto - neppure abbia a che fare con l'istituto della simulazione, atteso che la riqualificazione in parola avviene anche se le parti hanno realmente voluto quel negozio o quel dato collegamento negoziale, e ciò perché quello che conta sono gli effetti oggettivamente prodottisi (Sez. 5, n. 05748/2018, De Masi, Rv. 649762-01).

Quest'ultimo orientamento è stato ribadito anche da Sez. 5, n. 13610/2018, Mondini, Rv. 649708-01, la quale ha confermato che - proprio per difetto di carattere e funzione antielusiva - all'attività di qualificazione dell'atto ex art. 20 cit., non sono applicabili le menzionate garanzie sostanziali e procedurali invece previste, per la contestazione dell'abuso del diritto, dall' art. 10-*bis* cit.

Può dunque ritenersi che l'inclusione in sede dedicata (art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000) della fattispecie di collegamento negoziale abusivo apporti argomenti decisivi a favore di quest'ultimo orientamento; nel senso, vale a dire, della natura meramente qualificatoria - e non antielusiva - dell'art. 20 TUR. Con la conseguenza che lo stesso collegamento negoziale, espunto per legge dall'attività qualificatoria, può risultare invece ancora sensibile qualora sia dall'Amministrazione contestato *sub specie* di abuso del diritto ex art. 10-*bis*. Nel qual caso, però, soccorrono - a favore del contribuente - tutte le indicate garanzie sostanziali e procedurali non invocabili in sede di contestazione di mera riqualificazione giuridica dell'atto (sulla insussistenza, per i tributi non armonizzati, di un obbligo

generale di contraddittorio endoprocedimentale, ci si limita a rinviare a Sez. U, n. 24823/2015, Cappabianca, Rv. 637604-01).

La circostanza che il nuovo art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 trovi fondamento e limite in una fattispecie di tipo abusivo (che si pone in antitesi al legittimo risparmio d'imposta di cui al comma 4 dell'art. 10-*bis* cit., secondo cui: «*Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*»), in una con la funzione strettamente interpretativa del negozio invece attribuibile all'art. 20 TUR, dimostra come il concorso tra le due norme sia, come detto, appunto soltanto apparente e di coordinamento sistematico.

22.4 Le questioni di legittimità costituzionale del novellato art.20 d.P.R. n. 131 del 1986.

Con ordinanza **Sez.5, n. 23549/19, Stalla**, (non massimata), la Corte di Cassazione ha ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli articoli 53 e 3 Cost., dell'articolo 20 in esame, così come risultante dagli interventi apportati dai citati art. 1, co.87^, l. 205/17 (l. di bilancio 2018) ed art.1, co.1084^, l.145/18 (l. di bilancio 2019), "*nella parte in cui dispone che, nell'applicare l'imposta di registro secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso, 'prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi'*".

Richiamato il consolidato orientamento di legittimità sulla rilevanza qualificatoria della causa concreta del contratto e del collegamento negoziale (secondo quanto qui sopra riportato al § 3.1), ed assodato che anche in base alla riforma del 2017 l'interpretazione dell'atto deve rispondere (indipendentemente da finalità antielusive) a criteri di sostanza e non puramente formali e nominali, si è in sintesi ritenuto che l'esclusione, dall'attività di qualificazione, degli elementi extra-testuali e di collegamento negoziale potesse fondatamente incidere:

– sul principio di capacità contributiva (art.53 Cost.), impedendo di cogliere il reale sostrato economico risultante dall'atto presentato alla registrazione (inteso, come detto, non come documento ma quale complesso negoziale con causa unitaria);

– sul principio di uguaglianza e ragionevolezza (art.3 Cost.), sottraendo ad imposizione di registro manifestazioni di forza economica non razionalmente e coerentemente differenziabili sulla base del solo fatto esteriore che le parti abbiano stabilito di attuare il proprio assetto di

interessi con un unico atto negoziale piuttosto che con più atti tra loro collegati.

Con sentenza **n. 158/2020 (GU 22/7/2020**) la Corte Costituzionale ha ritenuto non fondati i dubbi così sollevati, osservando che:

- ferma restando l'insindacabilità da parte del giudice delle leggi della interpretazione evolutiva attribuita dalla Corte di Cassazione, in funzione nomofilattica, all'art.20 in parola, siccome riferita alla causa concreta dell'atto ed alla rilevanza del collegamento negoziale, non può dirsi, diversamente da quanto affermato dal giudice rimettente, che tale interpretazione sia l'unica costituzionalmente necessitata, essendo infatti compatibili con la Costituzione anche nozioni diverse di 'atto presentato alla registrazione' e di 'effetti giuridici' in relazione alle quali considerare la capacità contributiva espressa;
- la scelta del legislatore del 2017 di discrezionalmente escludere ogni rilevanza agli elementi extra-testuali ed ai negozi collegati (salvo che negli specifici casi desumibili da diverse disposizioni dello stesso TU Registro) deve ritenersi non arbitraria, ed anzi coerente con i principi ispiratori dell'imposta di registro e, in particolare, sia con la sua natura, storicamente riconosciuta, di 'imposta d'atto', sia con la tipizzazione tariffaria e per effetti giuridici degli atti imponibili;
- la tesi dell'interpretazione dell'atto incentrata sulla nozione di causa reale non appare coerente con la sopravvenuta introduzione nell'ordinamento dell'articolo 10 bis della legge 212 del 2000, poiché "*consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di 'indebiti' vantaggi fiscali e di operazioni 'prive di sostanza economica', precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione europea)*".

La stessa questione di legittimità costituzionale è stata sollevata, con ordinanza di rimessione 13 novembre 2019, anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna la quale ha altresì sottoposto al vaglio del giudice delle leggi, in via subordinata, la diversa ed ulteriore questione della legittimità costituzionale del cit. art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, in forza del quale l' art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 «*costituisce interpretazione autentica*» del censurato art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986.

A detta della CTP (che ha sollevato la questione ex artt. 3, 81, 97, 101, 102, 108 e 24 Cost.) l'attribuzione testuale di carattere interpretativo autentico alla norma innovativa (escludente il collegamento negoziale dall'attività di qualificazione dell'atto ex art.20) sarebbe unicamente

finalizzata a sancire la retroattività della novella (effetto tipico, appunto, delle norme di interpretazione autentica), e ciò in presenza di tre profili di irragionevolezza:

- la mancanza di un preesistente contrasto interpretativo, stante il consolidato orientamento di legittimità (poc'anzi riportato) secondo cui, al contrario, l'atto da registrare andrebbe qualificato anche in virtù del suo collegamento causale con atti ed elementi esterni;
- la non prevedibilità da parte degli operatori della innovazione apportata, costituente una sorta di 'forzatura' del legislatore rispetto ad un quadro interpretativo che, sebbene in senso opposto, doveva ritenersi del tutto certo e non necessitante di chiarimenti;
- l'insussistenza di 'motivi imperativi di interesse generale' giustificanti l'adozione eccezionale di una norma retroattiva, come tale destinata ad interferire anche sui procedimenti in corso e sulla 'parità delle armi' tra i contendenti (art.6 CEDU).

Ulteriori dubbi di legittimità sono poi stati dedotti sotto il profilo della menomazione delle ragioni di bilancio, della indebita ingerenza del legislatore nella sfera di autonomia del potere giudiziario, della violazione del diritto di difesa dell'amministrazione finanziaria nei giudizi da questa già radicati sulla base della precedente lettura dell'art.20.

Orbene, la Corte Costituzionale, con la sentenza **n. 39/21 (GU 17/3/21),** ha richiamato – quanto alla legittimità in sé del nuovo testo dell'art.20 - il convincimento di infondatezza della questione così come già emerso con la menzionata sentenza n. 158/20; ha quindi dichiarato inammissibili (ex art. artt. 24, 81, 97, 101, 102 e 108 Cost.), ovvero infondati (ex art.3 Cost.), gli ulteriori dubbi di legittimità costituzionale sulla retroattività 'per interpretazione autentica' della nuova disciplina.

In ordine a quest'ultimo profilo, ha osservato la Corte che:

- non è irragionevole attribuire efficacia retroattiva ad un intervento che abbia carattere di sistema come quello inciso, posto che il legislatore ha in tal modo "*certamente fissato uno dei contenuti normativi riconducibili, più che all'ambito semantico di una singola disposizione, a quello dell'intero 'impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro', dove la sua origine storica di 'imposta d'atto' «non risulta superata dal legislatore positivo» (sentenza n. 158 del 2020)";* nemmeno, l'intervento può dirsi irragionevole quando esso sia determinato "*dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore (sentenza n. 402 del 1993*)", fermo restando che l'interpretazione di legittimità dell'art.20 non risultava comunque del tutto monolitica, trovando anche forte dissenso nella dottrina;

- non può dirsi che la modificazione legislativa fosse a tal punto 'imprevedibile' da palesarsi irragionevole (neppure nella sua attribuita efficacia retroattiva), ponendosi invece essa su un piano di rispettata "*coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico*", secondo quanto già osservato con la sentenza 158/20;
- quanto alla asserita violazione del principio di uguaglianza, valgono i principi già evidenziati in quest'ultima pronuncia sul fatto che la disciplina del 2017 non leda l'art. 3 (e neppure l'art.53 Cost.), dovendosi qui aggiungere (per quanto concerne lo specifico aspetto della retroattività) che "*nella giurisprudenza sovranazionale si riconosce che le norme della CEDU sono volte a tutelare i diritti della persona 'contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione' e non viceversa*".

22.5. Le prospettive dell'interpretazione negoziale ex art.20 d.P.R. 131/86 dopo gli interventi della Corte Costituzionale.

Così definitivamente assegnato l'art. 20 TUR all'ambito della qualificazione giuridica del *singolo* atto presentato alla registrazione, non vi sono ragioni perché non continui a trovare applicazione – seppure in questo diminuito spazio e nei limiti di compatibilità con la materia tributaria – l'ormai pacifico indirizzo generale di legittimità in materia di interpretazione negoziale, così brevemente riassumibile:

- la questione interpretativa ha natura prettamente fattuale, con conseguente insindacabilità in sede di legittimità, se adeguatamente motivato, di quanto sul punto deciso dal giudice di merito; osserva, tra le altre, Sez. 1, n. 29111/2017, Falabella, Rv. 646340-01, che , in tema di interpretazione del contratto, il procedimento di qualificazione giuridica consta di due fasi, delle quali: 1) la prima, consistente nella ricerca e nella individuazione della comune volontà dei contraenti, è un tipico accertamento di fatto riservato al giudice di merito, sindacabile in sede di legittimità solo per vizi di motivazione in relazione ai canoni di ermeneutica contrattuale di cui agli artt. 1362 ss. c.c.; 2) la seconda, concernente l'inquadramento della comune volontà nello schema legale corrispondente, risolvendosi nell'applicazione di norme giuridiche, può formare oggetto di verifica e riscontro in sede di legittimità sia per quanto attiene alla descrizione del modello tipico della fattispecie legale, sia per quanto riguarda la rilevanza qualificante degli elementi di fatto così come accertati, sia infine con riferimento alla individuazione delle implicazioni effettuali conseguenti alla sussistenza della fattispecie concreta nel paradigma normativo; conforme, **Sez.5, n. 873/19, Dell'Orfano, Rv.652192-01;**

- è onere del ricorrente per cassazione indicare, nella veste del vizio di applicazione normativa ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., gli specifici criteri ermeneutici legali che si assumono violati (Sez. 1, n. 27136/2017, Di Marzio P., Rv. 646063-02, per onera il ricorrente per cassazione non solo di fare esplicito riferimento alle regole legali d'interpretazione mediante specifica indicazione delle norme asseritamene violate ed ai principi in esse contenuti, ma altresì di precisare in quale modo e con quali considerazioni il giudice del merito si sia discostato dai richiamati canoni legali);
- è precluso al ricorrente per cassazione lamentare che, in presenza di più interpretazioni parimenti plausibili, il giudice di merito (il cui errore deve concretarsi, per essere rilevante, in un vizio di attività e non di risultato) abbia attribuito preferenza all'una piuttosto che all'altra (Sez. 3, n. 28319/2017, Olivieri, Rv. 646649-01).

E tuttavia, la specificità della materia tributaria e gli ampi margini di autonomia che il diritto tributario assume rispetto al diritto civile - in ragione del carattere pubblicistico ed indisponibile dell'obbligazione d'imposta - inducono la giurisprudenza a collocare i canoni generali di ermeneutica negoziale di cui agli artt. 1362 ss. c.c. (pure sicuramente utilizzabili) in una luce del tutto peculiare. Basti considerare che:

- l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 opera nell'ambito di un tributo il quale, come quello di registro, sollecita l'esatta individuazione, più che di un determinato tipo contrattuale, di una più ampia e non autodeterminata «famiglia» di effetti giuridici, tra quelli descritti nella Tariffa allegata al TUR (come anche osservato dalla Corte Costituzionale nella sentenza 158/20 citata);
- il problema dell'interpretazione negoziale si pone, ex art. 20 cit., non già tra le parti contraenti (come di norma accade nell'applicazione dei canoni codicistici), bensì nei confronti di un soggetto terzo quale è il Fisco; al quale, del resto, è eccezionalmente consentito di disconoscere, appunto all'esito di un'attività ufficiosa di mera qualificazione, gli effetti di un negozio, senza dover a tal fine esperire azione revocatoria o di simulazione (v., in proposito, anche l'art. 10-*bis*, comma 1, della l. 212 cit., in base al quale le operazioni elusive «*non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*»);
- i criteri interpretativi di cui agli artt. 1362 ss. c.c. sono tutti preordinati ad indagare la «*comune intenzione delle parti*»; vale a dire, un elemento tanto essenziale nell'ambito dell'autonomia negoziale, quanto non dirimente in materia di imposizione fiscale, nella quale, pur non potendosi prescindere del tutto dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni comuni, va data preminenza, sul piano della realtà

oggettivizzata, all'emersione di ricchezza imponibile (Sez. 5, n. 23584/2012, Cirillo E., Rv. 624743-01); ha osservato **Sez. 6-5 ord. n. 6790/2020, La Torre, Rv. 657326-01**, che in sede di interpretazione sostanzialistica dell'atto ai fini dell'art.20 in esame, occorre dare la preminenza alla causa del negozio, "*con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all'autonomia negoziale, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria, sebbene il giudice sia comunque tenuto a valutare le deduzioni difensive in merito, specie se suffragate da documentazione, e a motivare sulla loro eventuale non decisività*";

- lo scostamento della interpretazione negoziale «fiscalmente orientata» dai riferimenti privatistici fondamentali della volontà e della dichiarazione trova giustificazione nell'attuazione del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. (Sez. 5, n. 02009/2018, cit.).

Ciò posto, è evidente che, a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale, la giurisprudenza di legittimità sarà chiamata a rivedere radicalmente i precedenti criteri interpretativi dell'atto tassato ex articolo 20.

Il discrimine fondamentale da prendere in considerazione sarà quello della distinzione tra elementi 'intrinseci' all'atto da registrare (sempre valorizzabili secondo il criterio fondamentale dal legislatore confermato nella prevalenza della sostanza sulla forma) ed elementi (siano questi atti, fatti, comportamenti) ad esso 'estrinseci' (non più utilizzabili, salvo che ai diversi fini della repressione di un abuso).

Si porrà poi il problema del carattere (intrinseco o estrinseco) da attribuire all'elemento interpretativo che, per quanto esterno all'atto da registrare, sia tuttavia in questo recepito, richiamato o supposto.

In tal senso si muovono le prime decisioni successive al duplice vaglio di legittimità costituzionale.

Sez.5, n. 10688/21, De Masi, Rv.661130-01, in una fattispecie di vendita di terreno con fabbricato vetusto associata ad atti e comportamenti finalizzati alla sua demolizione e riedificazione (dal Fisco qualificata e tassata unitariamente come cessione di area fabbricabile), ha stabilito che, a seguito delle menzionate sentenze costituzionali:

- l'attività di riqualificazione per via interpretativa dell'atto da registrare è legittima soltanto se operata "*ab intrinseco*", senza l'utilizzazione di elementi ad esso estranei, in quanto l'interpretazione prevista dall'art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986, non può basarsi sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole negoziali e dagli elementi comunque desumibili dal singolo atto presentato alla registrazione;
- l'accesso ad elementi negoziali o comportamentali estrinseci è invece consentito nella diversa ottica (estranea all'art.20) dell'emersione di un abuso del diritto ed elusione fiscale, nel qual caso – però -

l'amministrazione finanziaria (i cui poteri accertativi in tema di imposta di registro ed ipo-catastale sono stati equiparati a quelli propri dell'imposizione sul reddito ex art.53 bis d.P.R. 131/86 novellato nel 2017) deve osservare il contraddittorio preventivo, il procedimento e le garanzie tutte di cui all'art.10 bis l. 212/00;

- deve ritenersi superato l'opposto indirizzo giurisprudenziale di legittimità (Cass. n. 313/2018, n. 12062/2016, n. 16983/2015, n. 24799/2014) secondo cui, in materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione ex art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986 dell'atto presentato alla registrazione, quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce;

- questa soluzione risulta inoltre armonica con l'orientamento maturato in fattispecie analoga sull'Irpef, secondo cui: "*In tema di Irpef, ai fini della tassazione separata, quali "redditi diversi", delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni, a titolo oneroso, di terreni dichiarati edificabili in sede di pianificazione urbanistica, l'alternativa fra "edificato" e "non edificato" non ammette un "tertium genus", con la conseguenza che la cessione di un edificio, anche ove le parti abbiano pattuito la demolizione e ricostruzione con aumento di volumetria, non può essere riqualificata dall'Amministrazione finanziaria come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria residua del lotto su cui insiste, essendo inibito all'Ufficio, in sede di riqualificazione, superare il diverso regime fiscale previsto tassativamente dal legislatore per la cessione di edifici e per quella dei terreni*" (Cass. n. 5088/2019, n. 22409/2019, n. 31602/2018, n. 15629/2014, e circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/2020).

Sez. 5, n. 9065/21, Catallozzi (Rv.661164 – 01), in applicazione retroattiva dei nuovi elementi normativi ed interpretativi, ha escluso che l'amministrazione finanziaria potesse legittimamente qualificare, ex art.20, come cessione di azienda o di ramo d'azienda, un insieme collegato di cessioni di diritti di proprietà intellettuale, licenze e contratti.

In essa si osserva tra il resto che:

- il Fisco, pena un inammissibile ampliamento del tema decisionale, non può far valere in corso di causa la natura abusiva od elusiva dell'operazione, là dove la pretesa iniziale fosse stata basata sul diverso presupposto della mera riqualificazione negoziale ex art.20;

- la nozione di elementi 'extratestuali' non può essere circoscritta ai soli elementi che non trovino in maniera immediata e diretta un legame con le espressioni e le dichiarazioni contenute nell'atto oggetto di

imposizione e che ne contemplino il contenuto volitivo permettendone di apprezzare gli effetti giuridici, urtando questa applicazione restrittiva con la lettera della nuova previsione legislativa e con l'intento del legislatore, secondo cui (art. 13 della relazione tecnica al d.d.l. avente ad oggetto la l. previsionale per il 2018): "*La norma in esame [ossia, quella di interpretazione autentica] è volta a definire la portata della previsione di cui all'articolo 20 del TUR, al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici "collegati" con quello da registrare. Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote*)»

CAPITOLO III

L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE

(di Valeria Pirari)

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Il calcolo dell'imposta. - 3. Il previgente d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637: la liquidazione dell'imposta e la decadenza dall'azione della finanza; la rettifica del valore della quota sociale, indicato dagli eredi nella denuncia di successione. - 4. Liberalità indirette. - 5. Il vincolo di destinazione: il trust. - 6. Il patto di famiglia.

1. Premessa.

Il trasferimento agli eredi di diritti sul patrimonio relitto dal *de cuius* è soggetto all'imposta di successione, applicabile tanto in caso di successione testamentaria, quanto di successione *ab intestato*, così come lo è il trasferimento di diritti che avvenga mediante atto di donazione o altre liberalità tra vivi.

La predetta imposta, prevista dal d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (Testo unico dell'imposta su successioni e donazioni), che ha sostanzialmente riprodotto le disposizioni contenute nel d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 637, con il quale era stato previsto un tributo unico, è stata successivamente soppressa dagli articoli da 13 a 17 della l. 18 ottobre 2001, n. 383, e poi nuovamente istituita dall'art. 2, comma 47, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, conv. con la l. n. 286 del 2006, recante "*Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria*", il quale prevede che "*é istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54*".

Sulla base delle citate fonti, trovano perciò applicazione:

a) per il periodo dall'1 gennaio 1991 al 24 ottobre 2001, il d.lgs. n. 346 del 1990;
b) per il periodo da 25 ottobre 2001 al 2 ottobre 2006, l'art. 13 della l. n. 383 del 2001;
c) per il periodo successivo al 3 ottobre 2006, l'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006.

Per il pagamento dell'imposta di successione è necessaria la presentazione della dichiarazione di successione, da effettuarsi su apposito modello e da presentare all'Agenzia delle entrate della circoscrizione di

residenza del defunto al momento del decesso, nella quale devono essere indicati le generalità degli eredi e l'attivo e il passivo ereditario, nonché le donazioni e le liberalità ricevute dal *de cuius* quando era in vita. Ne sono invece esonerati coniuge, figli, genitori e altri parenti in linea retta in caso di patrimonio relitto che non comprenda beni immobili e sia di valore inferiore a 100.000,00 euro.

Sono obbligati alla dichiarazione, ai sensi dell'art. 28, comma 2, del T.U. i chiamati all'eredità e i legatari o i loro rappresentanti legali, gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente, gli amministratori dell'eredità, i curatori dell'eredità giacenti e gli esecutori testamentari, mentre non sono tenuti a pagare l'imposta i chiamati all'eredità ed i legatari che abbiano rinunciato all'eredità o al legato anteriormente alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione di successione e i chiamati che, non essendo nel possesso dei beni ereditari, abbiano nominato un curatore per l'eredità giacente ai sensi dell'articolo 528 c.c.

Il termine per la presentazione della dichiarazione di successione è fissato dall'art. 31, comma 1, del d.lgs. n. 346 del 1990 in dodici mesi dall'apertura della successione, la cui decorrenza è ulteriormente precisata, al comma 2, con riguardo a varie fattispecie, tra cui quella relativa alla rinunzia o alle sopravvenienze di cui all'art. 28, comma 7.

La liquidazione dell'imposta viene quindi operata dall'ufficio, secondo quanto prescritto dall'art. 33, comma 1, in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato accertamento d'ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'art. 28, comma 6, e dell'art. 31, comma 3, mentre, in caso di incompletezza o infedeltà della dichiarazione di successione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa, è lo stesso ufficio del registro che, ai sensi del successivo art. 34, provvede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi dalla data di notificazione della liquidazione dell'imposta principale nella misura del 4,50 % per ogni semestre compiuto, inserendo nell'avviso di rettifica e di liquidazione della maggior imposta la descrizione dei beni o dei diritti non dichiarati, il valore attribuito a ciascuno di essi o il maggior valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti dichiarati, l'indicazione delle donazioni anteriori non dichiarate e del relativo valore, o del maggior valore attribuito a quelle dichiarate, i criteri seguiti per la determinazione dei valori, l'indicazione delle passività e degli oneri ritenuti in tutto o in parte inesistenti, delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta.

Il pagamento dell'imposta (principale, complementare - con gli interessi di cui agli articoli 34 e 35 - e suppletiva), deve essere eseguito, a

mente del successivo art. 37, commi 1 e 4, entro 60 giorni da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione.

In merito alle modalità della riscossione, come sopra delineate, **Sez. 5, n. 24892/2020, Lo Sardo G., Rv. 659555-01** (conformemente a Sez. 5, n. 1974/2015, Terrusi F., 635033-01) ha escluso che, in caso di imposta di successione, la notifica della cartella di pagamento, che assolve alla sola funzione di mezzo di riscossione, sia soggetta ai termini di decadenza di cui all'art. 17 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ora abrogato dal d.l. 17 giugno 2005, n. 106, convertito, con modificazioni, dalla l. 31 luglio 2005, n. 156, che indicava i termini di decadenza per l'iscrizione delle somme dovute dai contribuenti in ruoli resi esecutivi, distinguendo a seconda delle fattispecie previste dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (attività di liquidazione ai sensi dell'art. 36-bis, controllo formale ex art. 36-ter e accertamenti dell'Ufficio). Si è escluso infatti che tale interpretazione contrasti con l'esigenza, costituzionalmente inderogabile, di non lasciare troppo a lungo esposto il contribuente all'azione esecutiva del fisco, in quanto essa rileva nei soli casi in cui la liquidazione dell' imposta debba realizzarsi esclusivamente a mezzo della cartella, ma non anche quando ciò avvenga mediante l'apposito avviso e sia l'attività di liquidazione ad essere soggetta a termini di decadenza, come stabilito, in materia, dall'art. 27 del d.lgs. n. 346 del 1990, che prevede un termine di decadenza biennale per la notifica dell'avviso di liquidazione, e dal successivo art. 41, che prevede la soggezione del credito da riscuotere, dopo la sua liquidazione, all'ordinaria prescrizione decennale. Pertanto, il sistema di riscossione mediante iscrizione a ruolo di cui al ridetto art. 17 del d.P.R. n. 602, è stato ritenuto applicabile, dopo il 1 luglio 1999, alle sole imposte dirette, atteso che l'unico fondamento normativo della sua estensione alle imposte indirette era costituito dal titolo III del d.P.R. n. 43 del 1988, che è stato tuttavia abrogato dall'art. 68 del d.lgs. n. 113 del 1999, con la decorrenza sopra indicata, ciò che, in caso di imposta di successione, esclude l'estensibilità dei termini decadenziali alla notifica della relativa cartella.

L'omissione della dichiarazione di successione o di quella sostitutiva o integrativa comporta, ai sensi dell'art. 50 del citato d.lgs., come modificato dall'art. 2 del d.lgs. n. 473 del 1997, l'applicazione di sanzioni amministrative.

Oltre all'imposta di successione e anche quando questa non è dovuta, per i lasciti aventi ad oggetto beni immobili, devono altresì essere versate le imposte ipotecarie e catastali, costituenti tributi indiretti rilevanti per le formalità presso i registri immobiliari, le quali sono disciplinate dal T.U. contenente le disposizioni in tema di imposte ipotecarie e catastali, introdotto con il d.lgs. n. 347 del 1990.

A questo proposito, l'art. 1 del predetto d.lgs. n. 347, rubricato "*oggetto dell'imposta*", stabilisce infatti che "*1. Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette all'imposta ipotecaria secondo le disposizioni del presente testo unico e della allegata tariffa*" e che "*non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, salvo quando disposto nel comma terzo dello stesso articolo*".

La misura di tali imposte è pari al 2%, quanto a quella ipotecaria, e all'1% o a quella fissa di euro 200,00 se si può beneficiare delle agevolazioni sulla prima casa (vedi *infra*).

2. Il calcolo dell'imposta.

L'imposta si calcola sulla base del valore dell'intero asse ereditario, costituito dalla differenza tra l'attivo (beni immobili, mobili, denaro, azioni e partecipazioni di società) e il passivo ereditario (debiti del *de cuius*, spese funerarie, spese mediche), così come indicato nella dichiarazione di successione, mentre l'importo da versare varia a seconda di chi vi sia tenuto (coniuge e parenti in linea retta; fratelli e sorelle; affini in linea retta e, in linea collaterale, fino al terzo grado; altri soggetti), essendo applicate aliquote diverse per ciascuna categoria di successori, in base al valore dell'asse, rapportato ad alcuni parametri (vedi, con riguardo alle aliquote, art. 2, comma 48, del citato d.l. n. 262 del 2006).

E' prevista inoltre una diversa franchigia (di euro 1.500.000,00) in caso di trasferimenti in favore di soggetti portatori di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge n. 104 del 1992.

A mente dell'art. 9 del d.lgs. n. 346 del 1990, fanno parte dell'attivo ereditario, rilevante nel calcolo della base imponibile, l'insieme di tutti i beni e diritti che formano oggetto della successione (ad esclusione di quelli non soggetti ad imposta, a mente degli artt. 2, 3, 12 e 13), ivi compresi il denaro, i gioielli e la mobilia, ossia l'insieme dei mobili destinati all'uso od ornamento delle abitazioni, compresi i beni culturali. La determinazione del valore di questa categoria di beni, anche quando non dichiarati o dichiarati per un importo minore, deve però avvenire, a mente del comma 2, in via presuntiva, ossia nella misura del dieci per cento di quello globale. Tale presunzione, in tanto può essere superata dall'inventario redatto ai sensi degli artt. 769 e ss. c.p.c., in quanto quest'ultimo rappresenti, per quanto possibile, la situazione reale esistente al momento dell'apertura della successione, e quindi costituisca il momento conclusivo di un procedimento volto a garantire innanzitutto che la consistenza del patrimonio del *de cuius* non subisca alterazioni, purché la relativa redazione sia avvenuta a cura di un notaio o di un cancelliere, cioè da un pubblico

ufficiale abilitato ad attribuire certezza in ordine ai beni rinvenuti ed attendibilità alla loro valutazione, con l'osservanza del procedimento descritto negli artt. 752-777 c.p.c., il quale garantisce, attraverso l'apposizione dei sigilli, che i beni inventariati esauriscano quelli posseduti dal de cuius (Sez. 5, n. 08345/2006, Zanichelli V., Rv. 588622-01; Sez. 5, n. 15532/2006, Chiarini MM., Rv. 591573-01).

Questa disposizione, considerata di natura speciale rispetto a quella ordinaria, è dettata dall'esigenza di ovviare alla connaturata facilità di occultamento dei beni ad essa soggetti (vedi Sez. 5, n. 08345/2006, Zanichelli V., Rv. 588622-01; Sez. 5, n. 12935/2013, Bruschetta EL., Rv. 626825-01), aspetto questo che ne costituisce la *ratio*, ed è stata interpretata nel senso che il valore presunto degli stessi comprenda anche quanto eventualmente dichiarato dal contribuente, con la conseguenza che è illegittima la pretesa del fisco di calcolare la percentuale presuntiva del dieci per cento sull' attivo ereditario, dopo avere aggiunto il valore dichiarato dall'erede per denaro, gioielli e mobilia. In presenza, pertanto, di un valore dichiarato inferiore a quello presunto, l'imposta principale di successione deve essere sempre calcolata, per quanto riguarda i beni mobili, sul valore presunto, mentre l'imposta complementare deve essere liquidata sulla differenza tra valore presunto e quello dichiarato (Sez. 5, n. 04751/2008, Magno GVA, Rv. 602014-01).

Partendo dalla ratio della norma, **Sez. 5, n. 22181/2020, D'Oriano M., 659337-01,** ha escluso che rientrino nella nozione di "denaro gioielli e mobilia" le quote dei fondi di investimento mobiliare, le quali concorrono invece, analogamente agli altri beni dell'attivo ereditario, alla determinazione della base di calcolo della ulteriore percentuale del dieci per cento prevista dal citato art. 9, essendo essi agevolmente rintracciabili e non facilmente occultabili, al pari delle azioni, obbligazioni o altre forme di partecipazione azionaria, come confermato altresì dal fatto che i criteri per la valutazione di tali beni, previsti dall'art. 16, comma 1, lett. c) del d.lgs. n. 346 in esame, sarebbero *inutiliter data* se per essi fosse sufficiente applicare la presunzione.

Per analoghi motivi, non rientra in questa categoria e non è dunque soggetto alla presunzione di cui all'art. 9, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990, neppure il denaro depositato su conto corrente bancario intestato al *de cuius*, non soltanto perché questo, diversamente dal denaro contante nella diretta disponibilità del defunto, è di proprietà della banca, mentre il cliente gode solo di un diritto di credito (art. 1834 e 1852 c.c.), ma anche perché la *ratio* della norma è quella di consentire un accertamento presuntivo solo dei beni di difficile identificazione e valutazione, facilmente sottraibili al Fisco (come il denaro che si trova in casa), sicché essa non si attaglia ai depositi di conto corrente, i quali possono essere

accertati e documentati presso l'istituto di credito, restando soggetti alla tassazione separata ai sensi dell'art. 18 del cit. d.lgs. n. 346 del 1990 (**Sez. 6-5, n. 21901/2020, Caprioli M., Rv. 659355-01**).

3. Il previgente d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637: la liquidazione dell'imposta e la decadenza dall'azione della finanza; la rettifica del valore della quota sociale, indicato dagli eredi nella denuncia di successione.

Il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, che dettava la disciplina delle imposte sulle successioni fino al 31 dicembre 1990, stante l'entrata in vigore, a decorrere dal 1 gennaio 1991, del d.P.R. 31 ottobre 1990, n. 346, stabiliva, all'art. 33, che l'imposta sarebbe dovuta essere applicata e liquidata dall'amministrazione finanziaria in base alla dichiarazione presentata a norma dell'art. 36 oppure d'ufficio in caso di omessa presentazione della dichiarazione. A mente del successivo art. 34, la liquidazione sarebbe dovuta avvenire, nel primo caso, con avviso notificato, a pena di decadenza, nel termine di tre anni dalla data di presentazione dichiarazione o da quella della intervenuta definitività dell'accertamento di maggior valore, e, nel secondo, entro cinque anni dalla data di apertura della successione.

A quest'ultimo riguardo, **Sez. 5, n. 25417/2020, Reggiani E., Rv. 659505-01**, ha chiarito che, una volta scaduto il termine di cinque anni, la successiva presentazione volontaria della relativa dichiarazione, obbligando il contribuente a pagare l'imposta auto-liquidata, consente all'Amministrazione, in presenza di errori, di procedere alla sua eventuale rettifica nel termine di tre anni previsto dall'art. 34 cit., permanendo in capo a quest'ultima il potere di operare la corretta liquidazione dell' imposta in ragione dell'obbligo tributario gravante sul contribuente, come desumibile dall'art. 34, secondo comma, ultimo periodo, del d.P.R. n. 637, e della necessità che esso sia assolto in conformità a legge (in questi termini Sez. 5, n. 694/2015, Napolitano L., Rv. 633941-01).

Peraltro, qualora l'Amministrazione finanziaria avesse attribuito ai beni e diritti *di cui agli artt. 20, 21 e 22*", riferiti rispettivamente ai beni immobili e ai diritti reali su beni immobili, alle aziende, navi e aeromobili e alle azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali, un valore superiore a quello dichiarato dal contribuente, avrebbe potuto procedere, ai sensi dell'art. 26, alla loro rettifica, notificando il relativo avviso entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta principale, avverso il quale il contribuente avrebbe potuto ricorrere "*secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario*" (quarto comma).

Di tale norma questa Corte ha avuto modo di occuparsi con specifico riferimento alla quota sociale di una società semplice spettante al

defunto, allorché ha escluso il potere dell'Amministrazione finanziaria di rettificarne, ai sensi del citato art. 26, il valore indicato dagli eredi nella denuncia di successione come corrispondente al diritto alla liquidazione della stessa, costituendo oggetto di successione non la quota già spettante al defunto, ma il diritto di credito alla sua liquidazione, il quale, in quanto tale, non può essere oggetto di accertamento di maggior valore, e ha ritenuto che non potesse invocarsi, per i rapporti ancora pendenti, la nuova disciplina introdotta dal testo unico sull' imposta sulle successioni e donazioni, approvato con il d.lgs. n. 346 del 1990, non essendo applicabile alle successioni aperte in epoca anteriore al 1° gennaio 1991 (in tal senso, Sez. 5, n. 31589/2019, Zozo L.M.T., Rv. 656106-01).

4. Liberalità indirette.

L'art. 56-bis del d.lgs. n. 346 del 1990 disciplina le liberalità indirette, ossia tutti gli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento (del donatario) correlato ad un impoverimento (del donante) senza l'adozione della forma solenne del contratto di donazione di cui all'art. 769 c.c. (in tal senso, **Sez. 5, n. 27665/2020, De Masi O., Rv. 659967-01**), stabilendo che, ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli artt. 742 e 783 c.c., l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di due condizioni date 1) dal fatto che la loro esistenza risulti dalle dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi e 2) dal fatto che queste, da sole o unitamente ad altre effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, abbiano prodotto un incremento patrimoniale superiore a euro 350 milioni di lire.

Tali liberalità diverse dalle donazioni, che costituiscono manifestazione di capacità contributiva, sono dunque sottoposte ad imposta quando siano di valore superiore alle franchigie previste e l'interessato, nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, abbia reso una dichiarazione in merito alla loro esistenza, applicandosi l'aliquota massima dell'8 per cento, a prescindere dal rapporto di parentela del beneficiario (in tal senso, **Sez. 5, n. 27665/2020, De Masi O., Rv. 659967-01**, cit.).

5. Il vincolo di destinazione: il *trust*.

Su un piano generale, occorre ricordare che il *trust*, sorto originariamente per ovviare alle limitazioni e agli inconvenienti del diritto della proprietà feudale e di quello successorio, è un istituto del diritto inglese, creato dall'*Equity*, che si è sviluppato nei paesi di *common low* e che

è costituito dal trasferimento di uno o più beni dal disponente (o *settlor*) al *trustee*, che ne acquista la proprietà *fiduciae causa*, con l'obbligo di amministrarli a beneficio dello stesso disponente o di un terzo (beneficiario).

Tale istituto è stato introdotto nel nostro ordinamento con la l. n. 364 del 1989, mediante la quale l'Italia ha ratificato la Convenzione dell'Aja dell'1 luglio 1985, il cui art. 2, stabilendone la possibilità di istituzione con atto *inter vivos* o *mortis causa*, ha recepito le due figure del *trust* con finalità successorie (istituito con atto *inter vivos* e avente effetti anche prima della morte del disponente) e del *trust* testamentario (istituito con atto *mortis causa*).

Nel *trust* con finalità successorie (*trust inter vivos*, con effetti *post mortem*), in particolare, il disponente o *settlor*, sostanzialmente gestendo la propria successione, trasferisce determinati beni al *trustee*, il quale assume contestualmente l'obbligo di amministrarli e di trasferirli ai beneficiari dopo la morte dello stesso disponente, mentre nel *trust* testamentario, l'istituzione del *trust* avviene per testamento. Tale tipo di *trust* è stato qualificato dalla dottrina prevalente e dalla giurisprudenza della Corte di legittimità come donazione indiretta, rientrante, in quanto tale, nella categoria delle liberalità non donative ai sensi dell'art. 809 c.c., poiché l'attribuzione ai beneficiari del patrimonio che ne costituisce la dotazione avviene per atto del *trustee*, cui il disponente aveva trasferito la proprietà, sicché l'avvenuta fuoriuscita del *trust fund* dal patrimonio di quest'ultimo quando era ancora in vita esclude la natura *mortis causa* dell'operazione, nella quale l'evento morte rappresenta mero termine o condizione dell'attribuzione, senza penetrare nella giustificazione causale della stessa (Sez. U, n. 18831/2019, Rv. 654590-01).

Nell'istituto in esame vanno distinti l'atto istitutivo da quello dispositivo: il primo è quello col quale viene creato il *trust* e che ha contenuto programmatico, in quanto contenente la disciplina dello stesso, le finalità perseguite e la nomina del *trustee* ed eventualmente del beneficiario; il secondo, che può coincidere col primo (e che coincide sempre in caso di *trust* testamentario), è quello col quale i beni apportati vengono trasferiti al *trustee*.

Dal punto di vista tributario, nella vigenza della disciplina fiscale anteriore, era discusso quale fosse il regime impositivo dell'atto e se l'imposizione dovesse realizzarsi fin dall'inizio ovvero solo al momento delle attribuzioni patrimoniali dal *trust fund* al beneficiario, essendo il negozio dispositivo, ossia quello con cui il disponente trasferisce beni al *trustee*, un atto a titolo gratuito, inidoneo a determinare capacità contributiva di quest'ultimo e privo di intento liberale nei suoi confronti e

costituendo le attribuzioni ai beneficiari del fondo l'esito di una liberalità indiretta del disponente in loro favore.

Attualmente, norma di riferimento in tema di imposte indirette è l'art. 2, comma 47, d.l. n. 262 del 2006, conv. dalla I. n. 286 del 2006, che ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni anche con riguardo alla "*costituzione di vincoli di destinazione",* oltre all'art. 6, l. n. 112 del 2016 (c.d. legge del "*Dopo di noi*") in base al cui comma 1: «*I beni e i diritti conferiti in* trust *ovvero gravati da vincoli di destinazione di cui all'articolo 2645-ter del codice civile ovvero destinati a fondi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 1, istituiti in favore delle persone con disabilità grave (...) sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista dall'articolo 2, commi da 47 a 49, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, e successive modificazioni*».

Con riguardo alla portata dell'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006, citato e all'individuazione del presupposto impositivo dell'imposta, nonché all'individuazione del momento in cui esso si realizza nel caso di costituzione di un *trust*, si sono sviluppati nel tempo due orientamenti divergenti.

Secondo quello minoritario, espresso da Sez. 6-5, n. 03735/2015, Perrino, Rv. 634927-01, la predetta norma, il cui presupposto impositivo si correla alla predisposizione del programma voluto e al perseguimento dei relativi obiettivi, ha istituito una nuova imposta direttamente gravante sulla costituzione dei vincoli di destinazione (tra cui i *trusts*), aventi connotati peculiari e disomogenei rispetto a quelli dell'imposta classica sulle successioni e sulle donazioni e accomunati soltanto per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali.

Secondo quello prevalente, anche recentemente ribadito da **Sez. 5, n. 08082/2020, Balsamo M., 657589-01**, la costituzione del vincolo di destinazione di cui all'art. 2, comma 47, non costituisce in sé autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale (in caso di *trust* auto-dichiarato, ad esempio, ove disponente e *trustee* coincidono, non ricorre il presupposto del reale arricchimento mediante effettivo trasferimento di beni e diritti, in quanto il disponente beneficerà i suoi discendenti o sé stesso, se ancora in vita, al momento della scadenza). Pertanto, occorra verificare di volta in volta se il trasferimento dei beni al *trustee* sia avvenuto in via definitiva o transitoria, giacché, in assenza di effetti traslativi realizzativi di un incremento patrimoniale stabile, mancherebbe il presupposto impositivo del reale arricchimento a titolo di liberalità (Sez. 5, n. 31445/2018, Penta, Rv. 652134-01), posto che

Si è infatti sostenuto che l'istituzione di un *trust* e il conferimento in esso di beni che ne costituiscono la dotazione siano atti fiscalmente neutri, in quanto non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza, ad un incremento del patrimonio del *trustee*, che acquista solo formalmente la titolarità dei beni, per poi trasferirla al beneficiario finale, sicché detti atti non sono soggetti all' imposta sulle successioni e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006, che sarà dovuta, invece, al momento del trasferimento dei beni o diritti dal *trustee* al beneficiario, essendo solo questa interpretazione conforme ai principi delineati dall'art. 53 Cost., secondo cui l'imposizione non deve essere arbitraria ma ragionevole e connessa ad un effettivo indice di ricchezza (**Sez. 5, n. 29507/2020, Reggiani E., Rv. 659973-02**; Sez. 5, n. 19167/2019, Russo R., Rv. 654709-01).

Proprio in quanto il trasferimento di beni in *trust* non costituisce operazione di carattere patrimoniale, esso non è assoggettabile da subito ad imposta nella misura proporzionale del 3% ai sensi dell'art. 9 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (riguardante gli "*atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*"), ma soltanto a tassazione in misura fissa sia per quanto attiene all'imposta di registro, applicandosi l'art. 11 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (riguardante gli atti pubblici e scritture private autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale), sia per quanto attiene le imposte ipotecaria e catastale, rispettivamente ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 347 del 1990 e 4 dell'allegata tariffa e dell'art. 10, comma 2, del d.lgs. citato, riguardanti appunto gli atti soggetti a trascrizione, ma non produttivi di effetti traslativi in senso proprio (ossia definitivi), stante la temporaneità e la gratuità dell'intestazione dei beni al *trustee*, finalizzata alla sola gestione dei beni in favore dei beneficiari e alla loro segregazione per la realizzazione dello scopo indicato nell'atto istitutivo del *trust* (Sez. 5, n. 00975/2018, De Masi, Rv. 646913-01, e Sez. 5, n. 00975/2018, De Masi, Rv. 646913-01).

Da un punto di vista processuale, infine, è da escludere che il disponente possa far valere motivi di impugnazione personali del *trustee*, rimasto intimato e ritenuto dai giudici tributari responsabile solidale dell'imposta di donazione e successione relativa al conferimento di capitali in un trust, atteso che la *legitimatio ad causam* si ricollega al principio dettato dall'art. 81 c.p.c., secondo il quale nessuno può far valere nel processo un diritto altrui in nome proprio fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, e, trattandosi di materia attinente al contraddittorio e mirandosi a prevenire una sentenza *inutiliter data*, comporta la verifica, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo (col solo limite della formazione del giudicato interno), in via preliminare al merito, della coincidenza dell'attore

e del convenuto con i soggetti che, secondo la legge che regola il rapporto dedotto in giudizio, sono destinatari degli effetti della pronuncia richiesta (**Sez. 5, n. 29505/2020, Reggiani E., Rv. 660293-01**).

6. Il patto di famiglia.

L'art. 2, l. n. 55 del 2006, ha introdotto nel codice civile l'art. 768-bis, che, nel fornire la nozione del c.d. "patto di famiglia", lo definisce come quel contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti.

In ragione della obbligatoria partecipazione del coniuge e di tutti coloro che sarebbero legittimari in caso di apertura della successione in quel momento e della finalità perseguita, il contratto, *inter vivos* con effetti reali, può dirsi plurilaterale con finalità di liberalità.

L'art. 768-quater stabilisce altresì che gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie debbano liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinuncino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli artt. 536 e ss. ovvero mediante liquidazione in natura. Questo diritto può essere esercitato dal coniuge o dai legittimari, che non abbiano partecipato al patto, al momento dell'apertura della successione dell'imprenditore, chiedendo ai beneficiari dello stesso il pagamento della medesima somma, aumentata degli interessi legali.

Secondo Sez. 5, n. 32823/2018, Stalla, G.M., Rv. 651992-01 (confermata da **Sez. 5, 24/12/2020, n. 29506, Rv. 659989-01**), il patto di famiglia di cui all'art. 768-bis c.c., è assoggettato ad imposta sulle donazioni con riferimento sia al trasferimento d'azienda (o della partecipazione societaria) dall'imprenditore disponente al discendente-beneficiario, sia alla corresponsione della somma compensativa della quota di legittima dell'assegnatario dell'azienda (o della partecipazione) ai legittimari non assegnatari, calcolata sul valore dei beni trasferiti, assumendo in quest'ultima ipotesi rilevanza l'aliquota e la franchigia relativa al rapporto tra assegnatario e legittimario.

Alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'art. 768-quater c.c., è infatti applicabile l'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, come donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia

previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio (**Sez. 5, n. 29506/2020, Reggiani E., Rv. 659989-02**).

Il pagamento dell'imposta va però escluso qualora ricorra l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, d.lgs. n. 346 del 1990, che si applica solo alle ipotesi di trasferimento d'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario che si impegni a proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o a detenere il controllo societario per un periodo non inferiore a cinque anni, giammai, quindi, alle liquidazioni operate dal discendente in favore di altri legittimari, sia perché trattasi di previsione di stretta interpretazione, sia in considerazione della *ratio* normativa, volta a favorire la prosecuzione dell'azienda da parte dei discendenti (in questi termini, **Sez. 5, 24/12/2020, n. 29506, Rv. 659989-01**, cit.).

CAPITOLO IV

I DAZI DOGANALI

(di Aldo Natalini)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Regimi doganali e presupposto impositivo: la dichiarazione doganale. – 2.1 Sanzioni connesse alla dichiarazione doganale. – 3. Soggetti passivi dell'obbligazione doganale: importatore, rappresentante diretto e indiretto. – 4. Base imponibile. – 4.1 Classificazione tariffaria e nomenclatura combinata. – 4.2 Origine delle merci: l'origine preferenziale. – 4.3 La daziabilità delle *royalties*. – 5. Dazi *antidumping* e dazi agevolati. – 6. Obbligazione da fatto illecito: introduzione di merce irregolare e sottrazione al controllo doganale. – 7. Procedimento tributario doganale: l'accertamento. – 7.1 Contestazione *a posteriori* e buona fede. – 7.2 Contraddittorio doganale e prova di resistenza. – 7.3. Riscossione. – 7.4. Rimborso. – 7.5 Prescrizione e decadenza.

1. Premessa.

Si definiscono dazi doganali quei tributi applicati ai prodotti che entrano dal confine (dazi di *importazione*) oppure che vi escono (dazi di *esportazione*).

Storicamente i dazi hanno rappresentano, da un lato, un'importante fonte di entrate finanziarie per l'Erario e, dall'altro, un rilevante condizionamento alla libera esplicazione dei traffici commerciali internazionale. L'istituzione dei dazi risponde, infatti, ad una precisa scelta di economia politica ed è alla base del cd. *protezionismo*: in particolare, nel caso dei dazi sull'importazione, la loro introduzione ha l'obiettivo di privilegiare le industrie e le produzioni nazionali scoraggiando l'importazione di prodotti esteri.

Con l'adesione nel nostro Paese alla Comunità europea (cd. Atto unico europeo, ratificato con l. 23 dicembre 1986, n. 909) e la creazione del "mercato comune europeo", anche l'ordinamento doganale si è adeguato ai principi di libera circolazione delle merci e dei capitali nei Paesi aderenti, con conseguente eliminazione del prelievo fiscale sui prodotti comunitari e delle formalità di sdoganamento al momento del passaggio dei beni attraverso i confini infracomunitari. Il processo di progressiva europeizzazione è infine culminato nella realizzazione di un'*unione doganale* che costituisce uno dei presupposti essenziali dell'Unione europea (cd. Primo pilastro). Il T.U.E. impone infatti agli Stati membri:

a) il divieto di istituire dazi doganali sia di importazione che di esportazione nei reciproci rapporti commerciali (artt. 3 e 23, corrispondenti all'art. 23 nel testo consolidato risultante dal Trattato di Lisbona), quand'anche

fondati su ragioni puramente fiscali e non di politica economica (art. 25, art. 28 nel testo consolidato);

b) l'obbligo di adottare una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i Paesi terzi (art. 23, art. 28 nel consolidato).

Oggi i dazi doganali rappresentano una risorsa propria dell'Unione e confluiscono nel bilancio unitario, ad esclusione della percentuale del 25% che viene trattenuta dallo Stato di entrata delle merci a copertura delle spese di riscossione.

Si discute se il dazio costituisca un'imposta indiretta sui consumi, in quanto destinato a trasferirsi sul consumatore finale del bene inciso, ovvero una misura di politica economica, finalizzata a deprimere od a incentivare l'*import/export*, attuata attraverso uno strumento preso in prestito dal diritto tributario. Tale possibile alternativa si riflette nella tradizionale distinzione tra *dazi fiscali* e *dazi economici*: i primi sono finalizzati a colpire un'effettiva manifestazione di capacità contributiva, i secondi a proteggere l'industria nazionale (nel caso dei dazi di importazione), ovvero ad impedire il depauperamento della ricchezza nazionale (nel caso dei dazi di esportazioni).

Nell'ambito della complessa disciplina di cui al d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (d'ora in poi T.U. dogane) volta a regolare i molteplici interessi (fiscali, igienico-sanitari, valutari, ecc.) coinvolti in occasione del passaggio, in entrata ed in uscita, delle merci attraverso le frontiere, occupano particolare rilievo le disposizioni concernenti i dazi.

In particolare, l'art. 34, comma 1, T.U. dogane definisce «*diritti doganali*» tutti quei diritti che gli Uffici doganali sono tenuti a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali; il comma 2 precisa poi – per quel che direttamente rileva – che fra i diritti doganali costituiscono «*diritti di confine*» i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato.

Sez. 5, n. 33095/2019, Nonno, Rv. 656372-01, definisce i dazi doganali imposte non periodiche riguardanti le singole importazioni, con conseguente inidoneità del vincolo derivante dal giudicato sul medesimo avviso di rettifica a compromettere l'applicazione del diritto unionale.

2. Regimi doganali e presupposto impositivo: la dichiarazione doganale.

Secondo il Codice doganale comunitario (CDC) e, ora, il Codice doganale dell'Unione (reg. UE n. 952 del 2013, d'ora in poi CDU)

costituisce obbligazione doganale l'obbligo di una persona, fisica o giuridica, di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione e/o all'esportazione a seguito di una determinata operazione doganale (azione o omissione) ritenuta idonea dalla normativa a far nascere la pretesa tributaria.

Ai sensi dell'art. 5, punto 16, CDU, i regimi doganali sono i seguenti:

- *immissione in libera pratica*, con cui la merce non comunitaria, in forza di dichiarazione di vincolo al regime presso la Dogana d'ingresso nell'Unione europea, acquisisce la posizione doganale di merce comunitaria;

- *regimi speciali* (art. 210 CDU), che sono il transito, il deposito, l'uso particolare e il perfezionamento (in particolare, sul cd. perfezionamento attivo v. **Sez. 5, n. 05330/2020, Mucci, Rv. 657357-01**);

- *esportazione*, che costituisce un vincolo obbligatorio per i casi in cui le merci debbano lasciare il territorio doganale dell'Unione.

Correlativamente il fatto generatore dell'obbligazione tributaria doganale si ravvisa nella presentazione della dichiarazione scritta ai fini dell'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione; nel vincolo di tale merce al regime di ammissione temporanea con esonero parziale dei dazi (art. 77, lett. *b*, CDU; in precedenza art. 201, lett. *b*, CDC); nell'uscita di merci dal territorio doganale della Comunità (artt. 81-83 CDU; già artt. 209-211 CDC).

Genera l'obbligazione doganale la mera circostanza che una certa merce abbia attraversato il confine. Relativamente alle merci estere, il presupposto impositivo è costituito dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale (Sez. 5, n. 02570/2019, Succio, Rv. 652780-01); quanto ai prodotti nazionali, la loro destinazione al consumo fuori da tale territorio (ai sensi dell'art. 36 T.U. dogane si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva mentre si intendono destinate al consumo fuori del predetto territorio le merci nazionali e nazionalizzate dichiarate per l'esportazione definitiva).

Per l'art. 87 CDU – a differenza del previgente art. 215 CDC (che prevedeva gerarchie di luoghi di insorgenza in forza dei fatti generatori del dazio) – l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui è presentata la *dichiarazione in dogana* o la *dichiarazione di riesportazione*; per le merci vincolate a un regime doganale "inappurato" ovvero se una custodia temporanea non è terminata in modo corretto, l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui le merci sono state vincolate al regime in questione o sono state introdotte nel territorio doganale dell'Unione sotto tale regime ovvero erano in custodia temporanea.

Posto che l'obbligazione doganale sorge in conseguenza del mero fatto oggettivo della dichiarazione in Dogana (Sez. 5, n. 04389/2019, Leuzzi, Rv. 652718-01), la cui irregolarità dà luogo alla sanzione prevista dall'art. 303 T.U. dogane (Sez. 5, n. 07790/2019, Succio, Rv. 653329-01), ai fini dell'applicazione del tributo le merci debbono essere presentate all'Ufficio doganale munite dell'apposita *dichiarazione*, fatta personalmente dal proprietario delle merci (*importatore* o *esportatore* a seconda dei casi) oppure a mezzo di proprio rappresentante doganale:

- *diretto*, se il professionista (*spedizioniere doganale*) agisce a nome e per conto del proprietario, previa iscrizione su apposito albo professionale;

- *indiretto*, se agisce a nome proprio ma per conto altrui.

Nelle procedure semplificate di domiciliazione (su cui v. **Sez. 5, n. 01856/2020, Leuzzi, Rv. 656745-01**), il Centro di Assistenza Doganale (d'ora in poi: CAD) ha facoltà di operare sia quale rappresentante diretto che come rappresentante indiretto dell'esportatore, non potendosi limitare il loro regime di rappresentanza di detti centri, costituiti obbligatoriamente da soci che ne sono, a loro volta, spedizionieri doganali, iscritti da almeno tre anni all'albo professionale, al pari della rappresentanza degli spedizionieri doganali ai termini dell'art. 40 del d.P.R. n. 43 del 1973 (**Sez. 5, n. 00418/2020, D'Aquino, Rv. 656547-01**; conf. **Sez. 5, n. 01856/2020, cit.**).

Per Sez. 5, n. 29168/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655909-01, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio doganale, incombe sul dichiarante che affermi di agire in rappresentanza diretta fornire la prova del proprio potere di rappresentanza, nella cui mancanza deve ritenersi che abbia agito quale rappresentante indiretto.

Nella dichiarazione vanno indicate le caratteristiche dei prodotti e - quel che più rileva - va palesata la *destinazione doganale* conferita alle merci, per tale intendendosi: il vincolo della merce ad un regime doganale; l'introduzione della merce in una zona franca o in un deposito franco; la distruzione della merce; l'abbandono all'erario.

Dunque la destinazione doganale, individuando le macro-categorie operative che comprendono anche i correlati regimi doganali, riveste un ruolo decisivo ai fini della concreta realizzazione del presupposto impositivo poiché, in determinate destinazioni, i diritti non sono dovuti. Ad esempio, il regime di «*ammissione temporanea*» permette l'utilizzazione, nel territorio comunitario, dei beni in esonero dai dazi all'importazione, in quanto destinati alla riesportazione entro un determinato termine: secondo Sez. 5, n. 01567/2015, Bielli, Rv. 635160-01, la cessione, tra soggetti passivi d'IVA, di *container* vincolati al regime di ammissione temporanea ed esistenti nel territorio dello Stato è territorialmente rilevante in Italia, precisandosi che sotto il profilo doganale il *container* è

considerato in regime di extraterritorialità, in forza della disciplina speciale prevista in termini di ammissione temporanea, mentre sotto il profilo IVA, il *container*, presente nel territorio dello Stato, si considera bene il cui trasferimento è rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta.

La dichiarazione, accettata dall'Ufficio doganale ed iscritta nel registro corrispondente alla destinazione richiesta, acquista il valore di «*bolletta doganale*» (v. art. 8 del d.lgs. n. 374 del 1990) la quale, una volta quietanzata, è restituita all'interessato per il ritiro delle merci dagli spazi doganali (cd. *sdoganamento*). In argomento, Sez. 1, n. 14266/2007, Del Core, Rv. 597431-01, ha precisato che la bolletta doganale attestante, nel caso specifico di esportazione di merci ammesse alle «*restituzioni*», il diritto dell'esportatore al cd. prefinanziamento, è un titolo di credito (artt. 1992 ss. c.c.) rappresentativo di una somma di denaro certa, liquida ed esigibile nei confronti dell'Amministrazione ancora prima di avere effettuato l'esportazione e, quindi, a prescindere da essa; ne consegue che, in ipotesi di girata di bollette doganali a terzi (banca), il giratario dopo averle incassate, in quanto estraneo al rapporto causale, non è responsabile verso l'Amministrazione per il rimborso del prefinanziamento e della relativa maggiorazione, in luogo del (o insieme col) girante inadempiente all'obbligo di esportare le merci e perciò decaduto dal diritto alle restituzioni (v. già Sez. 5, n. 19156/2003, Magno, Rv. 568908-01).

La procedura di domiciliazione ex art. 76, par. 1, lett. *c)*, CDC consente all'importatore, titolare di autorizzazione unica, di domiciliare le merci presso i propri locali, iscrivendole nelle proprie scritture contabili, senza presentarle in dogana e di rendere una dichiarazione semplificata, direttamente o per il tramite di altro soggetto, il quale non deve necessariamente operare per conto del primo ma in nome proprio, stante l'assenza di specifiche disposizioni che vincolino la sua attività al regime della rappresentanza indiretta (così Sez. 5, n. 28066/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655813-01).

2.1 Sanzioni connesse alla dichiarazione doganale.

In tema di sanzioni connesse alla dichiarazione doganale, da ultimo **Sez. 5, n. 25347/2020, Triscari, Rv. 6595130-01**, ha precisato che nel caso di più violazioni realizzate, ex art. 303, comma 1, T.U. dogane (v. *postea* § 4), dall'operatore doganale nella singola dichiarazione o in più dichiarazioni riconducibili ad una unica (cd. dichiarazione cumulativa), si è in presenza di un concorso formale omogeneo, dal momento che ogni violazione è il risultato di un'unica condotta materiale, ossia la presentazione della dichiarazione doganale, di talché in applicazione del regime del cumulo giuridico si applica un'unica sanzione per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio; diversamente, nei casi di

violazione del limite del 5% tra quanto dichiarato e quanto accertato, ex art. 303, comma 3, T.U. dogane, si applica una sanzione in via progressiva a seconda della gravità riscontrata, dovendosi riferire tale limite alla singola dichiarazione o, nel caso di dichiarazione cumulativa per plurime partite di merci, in conformità al diritto unionale, all'insieme delle singole partite di merci contenute nell'ambito dell'unica dichiarazione, mentre, sotto il profilo sanzionatorio, si avranno tante violazioni per quante sono le partite che hanno concorso a determinare l'eccedenza così configurandosi un concorso formale omogeneo con conseguente applicabilità del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Sempre in materia di sanzioni doganali, **Sez. 5, n. 19633/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 658874-01**, ha escluso l'applicabilità del regime della continuazione di cui all'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997 – che postula la commissione di violazioni «*in periodi d'imposta diversi*» - trattandosi di nozione estranea al diritto doganale, senza che ad essa possa ritenersi equivalente il compimento delle singole operazioni di importazione ed esportazione.

Ai fini dell'irrogazione delle sanzioni nei confronti del rappresentante doganale indiretto (v. *supra* § 2), secondo **Sez. 5, n. 16625/2020, Saija, Rv. 658594-01**, non rileva l'esimente della buona fede dell'importatore come codificata dall'art. 220 CDC (su cui v. *postea* § 7.1), ma si applicano gli artt. 302 T.U. Dogane, 5, 6 e 10 d.lgs. n. 472 del 1997, sicché la negligenza del comportamento sanzionabile deve essere "indiscutibile" e l'erroneità della dichiarazione non deve derivare da colpa, sia essa endogena o esogena.

3. Soggetti passivi dell'obbligazione doganale: importatore, rappresentante diretto e indiretto.

L'obbligazione doganale sorge - come visto *retro* 2 - con la dichiarazione, quale effetto dell'indicazione di un determinato regime doganale, e si lega soggettivamente all'autore della dichiarazione stessa, indipendentemente dal rapporto che il dichiarante abbia con la merce (in motivazione Sez. 5, n. 31466/2019, Nonno, Rv. 656026-01; in motivazione Sez. 5, n. 05560/2019, D'Aquino, Rv. 652961-01).

Il soggetto passivo tenuto al pagamento dei dazi all'importazione o all'esportazione di regola non è il destinatario finale della merce, bensì il suo effettivo proprietario ovvero il soggetto in nome o per conto del quale sia stata effettuata l'operazione di importazione o esportazione (e non soltanto colui che abbia materialmente presentato la merce in dogana rendendo la relativa dichiarazione o posto in essere l'attività fraudolenta: così Sez. 5, n. 02570/2019, Succio, cit.).

La responsabilità per l'obbligazione doganale, oltre a sorgere in capo all'importatore o all'esportatore, involge anche il suo rappresentante doganale indiretto (v. *supra* § 2), il quale, indipendentemente dagli eventuali profili di responsabilità penale, risponde dell'esattezza delle informazioni fornite in quanto *dichiarante* (Sez. 5, n. 05909/2019, Antezza, Rv. 653032-01), come pure dell'autenticità dei documenti presentati (con riferimento a falso certificato d'origine delle merci v. Sez. 5, n. 26361/2019, Antezza, non massimata) e dell'osservanza di tutti gli obblighi inerenti al regime doganale considerato (v. art. 199 DAC), salva la prova della sua buona fede alle condizioni previste dall'art. 220, § 2, lett. *b)*, CDC (su cui v. *postea* § 7.1).

Quanto allo spedizioniere che sia anche rappresentante indiretto dell'importatore, egli risponde in solido con quest'ultimo dell'obbligazione doganale per il semplice fatto di avere presentato la dichiarazione, atteso che il combinato disposto degli artt. 201, comma 3, e 4, n. 18, CDC prevede specificamente la responsabilità sia di chi, per l'appunto, fa la dichiarazione in dogana in nome proprio, sia dell'importatore per conto del quale la dichiarazione è fatta (così Sez. 5, n. 17496/2019, Nonno, Rv. 654694-01); nondimeno, come precisa da ultimo **Sez. 6-1, n. 02454/2020, Rv. 657225-01**, lo spedizioniere, ancorché legittimato al pagamento dei tributi doganali, è solo un mandatari dell'importatore, il quale è l'unico soggetto passivo del rapporto tributario e, quindi, non ha rivalsa o regresso nei confronti dello spedizioniere, né può agire surrogandosi all'Erario.

La responsabilità del rappresentante indiretto dell'esportatore o dell'importatore - concernente solo i rapporti interni fra ausiliario e preponente senza determinare, in rapporto ai terzi (compreso l'Ufficio doganale), alcuna sostituzione (Sez. 5, n. 13383/2019, Catallozzi, cit.) - non incontra i limiti del valore dichiarato, ma si estende all'intero valore accertato in sede di rettifica, incombendo su detto rappresentante indiretto gli obblighi di vigilanza e di informazione - da assolvere con la diligenza qualificata da ragguagliare, ex art. 1176, comma 2, c.c., alla natura dell'attività esercitata (**Sez. 5, n. 16625/2020, Saija, cit.**) - implicanti l'attento controllo dei dati dichiarati, siccome strumentali al corretto espletamento dell'incarico conferito (Sez. 5, n. 26358/2019, Antezza, Rv. 655539-01).

Tali principi – reiteratamente affermati nella giurisprudenza di legittimità – sono funzionali ad evitare abusi, posto che l'Unione europea non è tenuta a subire le conseguenze di comportamenti scorretti dei fornitori dei suoi cittadini, rientranti nel rischio dell'attività commerciale, e contro i quali gli operatori economici ben possono premunirsi nell'ambito dei loro rapporti negoziali (*ex multis* Sez. 5, n. 03739/2019, Nonno, Rv. 652505-02).

Quanto, invece, al rappresentante diretto (v. *retro* § 2), egli rimane normalmente estraneo alla fattispecie impositiva, posto che il dichiarante in questo caso è il *rappresentato*, a conferma che l'obbligazione doganale è legata al ruolo del dichiarante autore della dichiarazione (in motivazione Sez. 5, n. 34644/2019, Leuzzi, Rv. 656466-01; Sez. 5, n. 06129/2019, Nonno, non massimata; in motivazione, Sez. 5, n. 05560/2019, D'Aquino, cit.; Sez. 5, n. 09773/2010, Sotgiu, Rv. 612650-01). Come rammenta da ultimo **Sez. 5, n. 07258/2020, Nonno, Rv. 657454-01**, in caso di dichiarazione della merce regolarmente presentata dall'importatore presso la Dogana ai sensi dell'art. 201 CDC, lo spedizioniere che opera come rappresentante diretto dell'importatore non è obbligato, in solido con quest'ultimo, al pagamento dei dazi doganali dovuti in seguito alla rettifica dell'accertamento laddove si sia limitato a depositare la dichiarazione predisposta dall'importatore, allegando i documenti da quest'ultimo consegnatogli; si configura, tuttavia, la responsabilità solidale anche del rappresentante diretto, per violazione degli obblighi professionali su di lui gravanti, qualora l'Amministrazione doganale dimostri che ha fornito egli stesso i dati dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'irregolarità, l'incompletezza e la non veridicità, ovvero ha allegato documenti dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'inidoneità o l'invalidità, dati e documenti necessari alla redazione della dichiarazione poi rettificata (conf. Sez. 5, n. 34621/2019, Nonno, Rv. 656421-01 e Sez. 5, n. 34563/2019, Nonno, Rv. 656606-01).

Più in generale, sono coobbligati solidali tutti coloro per conto dei quali la merce stessa è stata importata od esportata (sulla responsabilità solidale del CAD che emetta dichiarazioni doganali anche in rappresentanza indiretta, v. Sez. 5, n. 05311/2019, Chiesi, Rv. 652720-01; nel senso che la responsabilità del CAD deriva direttamente dall'applicazione dell'art. 201 CDC v., in motivazione, Sez. 5, n. 31466/2019, Nonno, cit.).

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, il rappresentante fiscale di un operatore, responsabile in solido per gli obblighi derivanti dall'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 a fini d'IVA all'importazione - che è imposta identica, sotto il profilo ontologico/sostanziale, all'IVA interna/intracomunitaria (così Sez. 5, n. 29195/2019, Catallozzi, non massimata) - può rivestire, ai sensi degli artt. 5, 64, 201 CDC e 38 T.U. dogane, la qualità di soggetto passivo dell'obbligazione doganale, rappresentando il medesimo operatore anche ai fini delle dichiarazioni di importazione, rilevando la sua oggettiva ingerenza nel perfezionamento dell'operazione stessa. Intatti, a norma dell'art. 201, comma 3, CDC, quando una dichiarazione è resa in base a dati che determinano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi dovuti per legge, le persone che hanno

fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione e che erano o avrebbero dovuto essere a conoscenza della erroneità possono essere parimenti considerati debitori conformemente alle vigenti disposizioni doganali, e che, in linea con la regolamentazione comunitaria, l'art. 38 T.U. dogane vincola all'obbligazione tributaria tutti coloro comunque ingeritisi nell'operazione, sia pure in via meramente fattuale (Sez. 5, n. 12141/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 653857-01; Sez. 5, n. 03285/2012, Cappabianca, Rv. 622009-01; Sez. 5, n. 01574/2012, Cappabianca, Rv. 621689-01; Sez. 5, n. 29585/2011, Caracciolo, Rv. 621052-01; Sez. 5, n. 07261/2009, Scuffi, Rv. 607457-01).

Come evidenziato anche di recente dalla S.C, in presenza di sottofatturazione, conseguente all'introduzione di merci con dichiarazione doganale recante dati non veritieri, la quale, per effetto di indicazione di falsi quantitativi e falsi valori di transazione, abbia determinato la mancata riscossione, anche solo parziale, di dazi dovuti per legge, resta ferma la responsabilità del dichiarante ai sensi dell'art. 201, commi 2 e 3, CDC, trattandosi di dichiarazione doganale erronea, mentre si applica l'art. 202 CDU nel caso in cui la descrizione della merce non abbia alcuna relazione con quella introdotta, ad esempio perché riguarda beni del tutto diversi o soggetti a un differente regime doganale, oppure in quanto, insieme alla merce dichiarata, ne viene introdotta altra, debitamente occultata (in motivazione Sez. 5, n. 34644/2019, Leuzzi, cit.; conf. Sez. 5, n. 05560/2019, D'Aquino, cit.; in motivazione Sez. 5, n. 20589/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, non massimata).

Laddove lo spedizioniere nell'eseguire le operazioni in Dogana per conto del proprietario della merce, si sia avvalso della facoltà di differire il pagamento dei tributi ai sensi degli artt. 78 e 79 T.U. dogane, stipulando all'uopo una polizza fideiussoria sostitutiva della cauzione, il proprietario importatore rimane comunque il soggetto passivo del rapporto tributario e, dunque, dell'obbligazione garantita, nei confronti del quale la società di assicurazione che abbia prestato la fideiussione ed abbia pagato i tributi ha diritto di surrogazione e regresso (artt. 1949-1951 c.c.) (Sez. 5, n. 04570/2018, Scarano, Rv. 647603-01; v. altresì Sez. 5, n. 19362/2017, Ambrosi, Rv. 645382-01, che fissa la prescrizione di tali diritti di surrogazione e regresso nello stesso termine di cinque anni previsto dall'art. 84 T.U. dogane per la prescrizione dell'azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali, dato il rapporto di identità oggettiva dell'obbligazione del proprietario nei confronti del fideiussore e dell'Amministrazione finanziaria).

Sulla validità della notifica degli atti di contestazione agli spedizionieri doganali ai sensi dell'art. 40 T.U. dogane v. Sez. 5, n.

31238/2019, D'Auria, Rv. 656288-01 e Sez. 5, n. 03078/2019, Manzon, Rv. 652377-01).

4. Base imponibile.

La base imponibile delle imposte doganali è individuata, a seconda dei casi, mediante applicazione del criterio della *quantità* ovvero della *qualità* o, ancora, del *valore* delle merci incise.

In base all'art. 29 CDU, l'unico valore rilevante ai fini dell'obbligazione doganale è il valore in dogana delle merci che, di norma, coincide col valore della transazione, ossia col prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato (Sez. 5, n. 31464/2019, Nonno, Rv. 656025-01; Sez. 5, n. 23246/2018, Perrino, Rv. 65037-01). Una tale disciplina ha una precisa *ratio*: la normativa unionale in tema di valutazione doganale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro, che esclude l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi (*ex plurimis* CGUE 12 dicembre 2013, causa C-116/12, *Christodoulou e a.*; CGUE 20 dicembre 2017, causa C-529/13, *Hannamatsu Photonic Deutschland GmbH c. Hauptzollamt Muchen*; CGUE 28 febbraio 2008, causa C-263/06, *Carboni e derivati srl*) e tanto risponde altresì alla necessità di certezza della prassi commerciale. Secondo **Sez. 5, n. 10685/2020, Catallozzi, Rv. 657863-01**, nella determinazione del valore delle merci in dogana ai sensi del CDC e degli artt. 159 e 169 DAC deve tenersi conto, oltreché del valore reale della merce importata, anche dei diritti di licenza, purché non inclusi nel prezzo, riferiti alla suddetta merce e dovuti quale condizione per la vendita di quest'ultima, rilevando per la sussistenza di tale ultimo presupposto, indipendentemente da un'espressa previsione tra le parti, il fatto che il licenziante sia in grado di esercitare i poteri di controllo e orientamento, di fatto o di diritto, anche su singoli segmenti del processo produttivo, come quello dell'approvazione preventiva dei fornitori scelti dal licenziatario.

Per Sez. 5, n. 22760/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655053-01, in base al principio del cd. *first sale rule*, che rappresenta un particolare metodo di determinazione del valore doganale delle merci - applicabile ogniqualvolta una data merce sia assoggettabile a vendite a catena prima della sua importazione definitiva e che prevede l'utilizzo, a fini daziari, del prezzo relativo alla vendita anteriore all'ultima vendita sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale unionale - l'importatore può scegliere uno dei prezzi relativi per la determinazione del valore della transazione, ma una volta che si è riferito ad uno di essi nella dichiarazione in dogana, non può più modificare tale dichiarazione dopo lo svincolo delle merci per la libera pratica, potendo peraltro sempre essere offerto

successivamente, anche su richiesta dell'Autorità doganale, ogni elemento obiettivo e ulteriore riscontro.

Qualora l'Autorità doganale nutra «*fondati dubbi*» sulla corrispondenza tra il valore dichiarato e l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'art. 29 CDU, per potersi discostare dal metodo prioritario del valore della transazione, deve sollecitare il contraddittorio endoprocedimentale previsto dall'art. 181-*bis*, par. 1, DAC (su cui v. *postea* § 7.2), trattandosi di obbligo che ha carattere generale in forza del paragrafo uno del medesimo articolo applicabile sia nel caso in cui l'Amministrazione disponga di più informazioni, fornite dall'interessato a seguito di richiesta di cui al primo periodo della norma, sia nel caso in cui l'Amministrazione abbia scelto di non chiedere informazioni complementari (così **Sez. 5, n. 25724/2020, Armone, Rv. 659648-01**). Solo laddove l'Ufficio abbia richiesto al contribuente informazioni complementari e non abbia ricevuto risposta, può legittimamente procedere alla rettifica del valore, senza ulteriori sollecitazioni (Sez. 5, n. 23246/2018, Perrino, Rv. 650737-02); qualora i dubbi persistano anche dopo l'acquisizione di informazioni complementari e l'interlocuzione con lo stesso sui motivi sui quali gli stessi dubbi si fondano, l'Ufficio può procedere alla rettifica (Sez. 5, n. 30761/2019, Triscari, Rv. 655936-01).

In mancanza dei necessari chiarimenti, l'Amministrazione ha l'onere di dimostrare di aver applicato, nella rideterminazione del valore in dogana, i criteri di cui agli artt. 29, 30 e 31 CDU, ma rispettando il nesso di sussidiarietà tra essi esistente, secondo la rigida sequenza ivi prevista in successione (Sez. 5, n. 31464/2019, Nonno, cit.); in alternativa, l'Ufficio deve indicare le ragioni per le quali non abbia potuto rispettare tale ordine (Sez. 5, n. 02214/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652514-01; Sez. 5, n. 01787/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652321-02). Per Sez. 5, n. 24672/2019, Triscari, Rv. 655159-01, i criteri di determinazione del valore delle merci di cui all'art. 30 CDU e, in particolare, la sequenza da esso stabilita nel par. 2, trovano applicazione anche quando la merce transita in dogana non per effetto di una vendita all'esportatore straniero all'importatore, ma a seguito di un mero trasferimento nel territorio dell'Unione presso il rappresentante fiscale dell'esportatore, dal momento che, secondo l'art. 147 DAC, il fatto che le merci siano state dichiarate per l'immissione in libera pratica costituisce indicazione sufficiente per ritenere che le stesse siano state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione.

Quanto al valore elevato, richiesto dalla giurisprudenza unionale, esso è da valutare oltre che in assoluto, anche con riferimento allo stato d'uso, alla necessità del restauro indicata nelle bollette doganali ed al tipo di utilizzazione limitata (v. in motivazione Sez. 5, n. 30358/2018, Triscari,

Rv. 651562-01: fattispecie relativa a veicoli definiti di interesse storico a condizione che abbiano almeno trent'anni, appartengano ad un modello o tipo non più in produzione, si trovino nello stato originale, senza cambiamento sostanziale di telaio, organi di direzione o sistema frenante, motore ed altre caratteristiche fondamentali).

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, i termini adoperati dall'art. 303, comma 1, T.U. dogane - «*quantità*», «*qualità*», «*valore*» - costituiscono un'esemplificazione dell'elemento oggettivo destinato all'importazione specificamente considerato ai fini del pagamento del dazio (da ultimo **Sez. 5, n. 10227/2020, Armone, Rv. 657725-01**) e sottintendono la relazione di necessaria corrispondenza sostanziale che deve sussistere tra l'oggetto della dichiarazione doganale e l'oggetto dell'accertamento.

In tal senso, il concetto di «*qualità*» di una merce è inteso come coacervo degli elementi distintivi di essa e ricomprende ogni proprietà o condizione che serva a determinare la natura ed a distinguerla da altre simili, rientrandovi anche il dato di «*origine*» e/o la «*provenienza*», in quanto elementi sintomatici della specificità del prodotto (**Sez. 5, n. 10227/2020, cit.**) che assume una connotazione del tutto pregnante sia in relazione alle caratteristiche del bene a fini civilistici, sia in relazione alla correttezza delle dichiarazioni doganali in funzione della circolazione delle merci e dell'efficienza dei controlli, tanto più in considerazione delle eventuali preferenze tariffarie accordate dall'UE ad alcuni prodotti originari di Paesi in via di sviluppo (Sez. 5, n. 29202/2019, Triscari, non massimata). Ne consegue che la fattispecie sanzionatoria dell'art. 303 - che ha natura unitaria, corrispondendo all'ipotesi-base del comma 1, la sanzione progressiva di cui all'aggravante del comma 3 (Sez. 5, n. 02169/2019, Triscari, Rv. 652271-01; **Sez. 5, n. 25509/2020, Succio, Rv. 659514-01**) - punisce ogni ipotesi di difformità o falsità della dichiarazione doganale in ordine ai suoi elementi essenziali, afferenti, cioè, oltreché a valore, quantità, qualità delle merci, anche, all'origine delle merci stesse, atteso che il comma 3 non pone distinzioni di fattispecie e che il comma 1 menziona le difformità di qualità, interpretabili estensivamente (e non analogicamente) come comprensiva anche della diversità di origine (*ex plurimis* Sez. 5, n. 29202/2019, Triscari, cit.; Sez. 5, n. 03594/2019, Chiesi, Rv. 652944-01; Sez. 5, n. 02595/2019, Chiesi, Rv. 652715-01; Sez. 5, n. 02169/2019, cit.; Sez. 5, n. 32956/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652143-01; Sez. 5, n. 10118/2017, Fuochi Tinarelli, in motivazione; Sez. 5, n. 01541/2017, Carbone, non massimata; Sez. 5, n. 03467/2014, Conti, Rv. 630066-01; Sez. 5, n. 14030/2012, Chindemi, Rv. 623654-01; Sez. 5, n. 13489/2012, Terrusi, Rv. 623648-01).

4.1 Classificazione tariffaria e nomenclatura combinata.

Secondo la legislazione tariffaria e commerciale comunitaria e nazionale, all'introduzione nel territorio doganale dell'Unione (immissione in libera pratica o importazione, nonché esportazione e scambi intracomunitari) le merci sono assoggettate a tassazione sulla base di una pluralità di voci tariffarie e delle caratteristiche merceologiche previste dalla tariffa integrata comunitaria (TARIC) nazionale - comprensiva sia di dazi specifici che dazi *ad valorem* - che trae origine dalla combinazione di due strumenti tariffari doganali:

- il *sistema armonizzato di designazione e codificazione delle merci*, che consente di attribuire a ciascuna merce la medesima indicazione per tutti i Paesi membri permettendo, quindi, l'applicazione della stessa tariffa doganale;

- la *nomenclatura combinata* (cd. codice NC), terminologia utilizzata dal sistema armonizzato nella catalogazione dei prodotti.

Secondo Sez. 5, n. 20004/2019, Fichera, Rv. 654764-01, i regolamenti europei che indicano i presupposti per la classificazione della merce in una voce o sottovoce hanno natura *costitutiva* sicché, se non espressamente previsto, non possono avere effetto retroattivo. In tema di classificazioni tariffarie relative ai dazi all'importazione, per Sez. 5, n. 21802/2019, Perrino, Rv. 655044-01, il reg. CE n. 120 del 2005, che ha assegnato con efficacia vincolante, ma non retroattiva, un preciso codice NC ad uno specifico articolo di merce, ha carattere innovativo rispetto al reg. CE n. 955 del 1988, non avendo offerto un'interpretazione autentica del codice preesistente, oggetto di soppressione, perché fonte di incertezze sulla classificazione doganale.

La giurisprudenza di legittimità reputa applicabile la sanzione prevista dall'art. 303 T.U. dogane per l'irregolare dichiarazione doganale anche in caso di erronea indicazione della voce tariffaria, salvo che il dichiarante abbia dichiarato con esattezza il tipo di merce in transito (Sez. 5, n. 07790/2019, cit.).

Come precisato da Sez. 5, n. 29537/2018, Perrino, Rv. 651284-01, ai fini della classificazione tariffaria delle merci importate nella nomenclatura combinata - secondo la giurisprudenza unionale (CGUE 26 maggio 2016, causa C-198/15, §§ 24 e 26) - rileva non già l'uso possibile, bensì l'uso previsto dello specifico prodotto, valutato sulla base delle caratteristiche e delle proprietà oggettive alla data della sua importazione.

In virtù delle regole generali per la classificazione delle merci nella nomenclatura combinata premesse alla tariffa doganale dell'Unione europea, di cui al reg. CEE n. 2658 del 1987, nonché dell'art. 5 d.P.R. n. 723 del 1965, l'importazione separata di diversi componenti di un prodotto successivamente assemblato comporta l'applicazione

dell'imposta doganale dovuta per il prodotto finito, ove l'importazione dei singoli componenti sia avvenuta in un contesto commerciale unitario, non assumendo rilevanza l'originaria volontà dell'importatore (Sez. 5, n. 28663/2018, Nonno, Rv. 651542-01). Per Sez. 5, n. 18362/2019, Saija, Rv. 654697-01, il prodotto finale risultante da una lavorazione compiuta in diversi Stati si considera originario di quello nel quale ha subito una *trasformazione* completa della materia prima ex artt. 36 e 37 DAC, non essendo a tal fine sufficiente che la lavorazione abbia determinato una classificazione del prodotto di una voce di nomenclatura combinata diversa da quella di partenza. Nel caso di importazione di prodotti *misti* non inclusi in alcuna specifica voce della nomenclatura combinata, la classificazione tariffaria va operata «*secondo la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale*», ovvero secondo la componente *essenziale*, da individuarsi in funzione del raggiungimento dello scopo finale cui il prodotto misto è destinato (così Sez. 5, n. 29181/2019, D'Aquino, Rv. 655735-01: fattispecie relativa a cabine doccia con lastre in vetro e struttura in alluminio in cui la S.C. ha ravvisato la componente essenziale nell'alluminio).

Secondo **Sez. 5, n. 15132/2020, Mele, Rv. 658397-01** (fattispecie relativa ad importazione di olio di oliva in regime di perfezionamento attivo, quindi con sospensione dei diritti doganali essendo il prodotto destinato ad essere esportato), qualora possa procedersi alla separazione dei singoli elementi degli scarti di lavorazione, ogni prodotto compensatorio secondario può essere classificato nella relativa voce di NC, con ogni conseguente effetto sul piano della tassazione, mentre in ipotesi di inseparabilità, le percentuali delle varie miscele risultanti dai processi di raffinazione o comunque di lavorazione si presumono realizzate nella misura delle rese forfettarie di rendimento normativamente predeterminate a priori dal legislatore comunitario (sul transito di prodotti oleari sul territorio di Paese membro UE in applicazione del reg. CEE n. 2568 del 1991 v. **Sez. 5, n. 13474/2020, Saija, Rv. 658110-02**). Sempre in tema di operatività del regime del perfezionamento attivo, onde ottenere il riconoscimento delle agevolazioni che ne conseguono per **Sez. 5, n. 0553/2020, Mucci, Rv. 657357-02**, è necessaria l'identità qualitativa ovvero l'equipollenza, emergente dal codice a otto cifre NC, della merce riesportata rispetto a quella importata, requisiti che debbono necessariamente caratterizzare, ai sensi degli allegati 72 e 74 DAC (*ratione temporis* applicabili), le manipolazioni usuali e le trasformazioni/lavorazioni ammesse.

Quanto all'eventuale fase contenziosa, l'operatore interessato, in sede di ricorso amministrativo, unitamente al diniego della rettifica attuata *in peius* dall'Amministrazione, può richiedere il riconoscimento di una

diversa e più favorevole classificazione doganale, non ostandovi l'avvenuto avvio officioso della procedura di revisione dell'accertamento di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, la quale pone sullo stesso piano, con riguardo al termine decadenziale, l'esecuzione d'ufficio o su iniziativa di parte (Sez. 5, n. 12476/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653731-01).

4.2 Origine delle merci: l'origine preferenziale.

La definizione del concetto di origine delle merci è di fondamentale importanza nell'ambito degli scambi fra l'Unione europea ed i Paesi extra UE, poiché il trattamento tributario delle merci dipende dall'origine doganale delle stesse, donde la rilevanza della certificazione dell'origine e le connesse procedure di controllo.

Il CDU fissa i principi di attribuzione dell'origine, non preferenziale e preferenziale.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'applicazione del regime di *esenzione* o di *riduzione* daziaria presuppone la regolarità formale e sostanziale della documentazione comprovante l'effettiva origine e/o provenienza della merce, intendendosi per «*origine*» il luogo dove la merce è stata realizzata e per «*provenienza*» il luogo dal quale essa giunge o dove è stata oggetto di lavorazione o trasformazione (Sez. 5, n. 31466/2019, Nonno, Rv. 656026-01; Sez. 5, n. 13496/2012, Olivieri, Rv. 623707-01; Sez. 5, n. 04997/2009, Scuffi, Rv. 607078-01).

Quanto al regime di perfezionamento *passivo* - che consente alle imprese europee di esportare temporaneamente merci comunitarie fuori dal territorio doganale unionale per sottoporle a trasformazione e di reimportare i prodotti compensatori in esonero totale/parziale dei dazi all'importazione - avendo contenuto agevolativo per l'operatore economico che ne beneficia, onde evitare frodi od abusi, le voci doganali delle merci dichiarate devono rientrano negli elenchi dei prodotti compensativi autorizzati (Sez. 5, n. 25057/2019, Novik, Rv. 655405-01) sicché, in caso di contestazione, incombe sul debitore dell'obbligazione doganale l'onere di dimostrare che la dichiarazione erronea di esportazione temporanea è priva di conseguenze sul corretto funzionamento del predetto regime, fornendo la prova che i prodotti compensatori sono il risultato della lavorazione delle merci in esportazione temporanea ed occorrendo a tal fine – come precisato da ultimo da **Sez. 5, n. 08485/2020, Novik, Rv. 657622-01** – che le autorità doganali possano comunque constatare l'inesattezza del contenuto dei pertinenti documenti doganali e procedere alla corretta classificazione delle merci attraverso la prova della loro natura reale.

Per «*origine preferenziale*» della merce si intende il diritto ad un trattamento tariffario preferenziale che si sostanzia in un dazio ridotto

ovvero in un'esenzione dal dazio in virtù di specifici accordi di libero scambio sottoscritti fra il Paese di esportazione e il Paese di destinazione della merce. Unico titolo che consente di fruire del regime doganale preferenziale, in ragione della provenienza delle merci, è il certificato di origine (Sez. 5, n. 07976/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 653335-01), la cui invalidazione da parte dell'autorità emittente del Paese di esportazione, dà luogo al recupero *a posteriori* dei dazi preferenziali non versati (Sez. 5, n. 02148/2019, Nonno, Rv. 652211-01). Il certificato di origine si distingue dal certificato di autenticità delle merci, che è volto, invece, ad ottenere un trattamento tariffario favorevole, fondato sulla natura o sulla destinazione particolare di determinati beni (Sez. 5, n. 7976/2019, cit.).

Secondo Sez. 5, n. 24255/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655152-01, il trattamento daziario preferenziale relativo a prodotti cd. «*originari*», in quanto provenienti direttamente da un Paese esportatore col quale l'Unione europea abbia sottoscritto accordi cd. *preferenziali*, e scortati da certificati "FORM A", costituisce un regime preferenziale in favore dell'operatore commerciale, il quale, in caso di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria sull'indebita fruizione dello stesso, è gravato dell'onere di dimostrare la sussistenza di tutti i presupposti previsti dalla normativa comunitaria per goderne, compreso quello del "trasporto diretto" delle merci, producendo all'Autorità doganale, competente ad espletare le formalità di importazione, il certificato di non manipolazione o altra documentazione equipollente.

La disciplina del reg. CEE n. 1767 del 1982 (applicabile *ratione temporis*) subordina la concessione del regime preferenziale in favore dell'importatore alla presentazione, al momento dello sdoganamento dei beni, del certificato "IMA 1" e la compilazione di questo in conformità delle istruzioni enunciate negli allegati al cit. regolamento che costituisce, secondo la giurisprudenza unionale, condizione per il riconoscimento del beneficio: ne consegue per Sez. 5, n. 15994/2019, D'Aquino, Rv. 654158-02, che, dovendo il certificato "IMA 1", tra l'altro, attestare la non inferiorità del prezzo delle merci franco frontiera alla soglia fissata dai regolamenti e contenere la dichiarazione dell'importatore in ordine alla mancata concessione, presente o futura, di sconti, premi o altre forme di riduzione che possano determinare un valore inferiore a quello minimo fissato all'importazione per i prodotti interessati, l'accertato godimento di sconti, premi o riduzioni produttive degli effetti appena precisati determina la non corrispondenza del medesimo certificato alle istruzioni enunciate nel reg. n. 1767 cit. e, quindi, la perdita del trattamento preferenziale. Nel caso di merce con certificazione di origine preferenziale "EUR 1", pure se ritenuta inizialmente veritiera dall'Autorità doganale,

sono sempre ammissibili i controlli *a posteriori* finalizzati a confermare detta origine, posto che al momento dell'accettazione iniziale della dichiarazione in dogana l'Autorità non si pronuncia sull'esattezza delle informazioni fornite dal dichiarante (Sez. 5, n. 0339/2019, Nonno, Rv. 652505-01).

Ai fini dei dazi preferenziali, l'importatore può esibire la documentazione utile, in deroga alla regola generale, anche dopo la dichiarazione di importazione da cui sorge l'obbligazione doganale (Sez. 5, n. 07976/2019, cit.): secondo Sez. 5, n. 11627/2019, Perrino, Rv. 653672-01, è possibile l'emissione *ex post* di un certificato di origine sostitutivo, ove quello originario, pur genuino sia stato rifiutato dalle autorità doganali dello Stato di importazione per l'apposizione di un timbro diverso da quello comunicato dallo Stato di esportazione.

In tema di contingente tariffario, Sez. 5, n. 10882/2019, Succio, Rv. 653660-01, in continuità con la giurisprudenza consolidata (Sez. 5, n. 02067/2017, Tricomi, non massimata, e Sez. 5, n. 00707/2017, Marulli, Rv. 642425-01 e Rv. 642425-02), ammette - non ostandovi il diritto unionale - il meccanismo mediante il quale un importatore tradizionale, che non disponga di un titolo nell'ambito del contingente GATT, ovvero non disponga di un proprio titolo per beneficiare di un dazio agevolato, piuttosto che acquistare la merce direttamente da uno Stato estero ed importarla fuori contingente corrispondendo il dazio specifico, si rivolga ad un altro operatore comunitario che, acquistata la merce da un fornitore extracomunitario, la ceda allo Stato estero, ad altro importatore, il quale, senza trasferire il proprio titolo, immetta la merce nel mercato dell'UE e poi la rivenda all'importatore tradizionale. Ne consegue che compete al giudice nazionale l'onere di verifica che detto meccanismo non si traduca, in concreto, in abuso del diritto, dovendo accertare se:

1) dal punto di vista oggettivo, non si realizzi un'influenza indebita di un operatore sul mercato ed, in particolare, un'elusione del divieto di superamento delle quantità di riferimento o dell'obiettivo del legislatore comunitario secondo cui le domande di titoli devono essere connesse ad un'attività commerciale effettiva, e non meramente apparente, consentendo, da un lato, ai soggetti coinvolti di percepire una remunerazione adeguata e di mantenere la posizione assegnatagli nell'ambito della gestione del contingente e, dall'altro, di effettuare l'importazione a dazio agevolato mediante titoli legalmente ottenuti dal loro intestatario;

2) dal punto di vista soggettivo, non si conferisca un vantaggio indebito al secondo acquirente e non si rendano le operazioni prive di qualsiasi giustificazione economica e commerciale per l'importatore, nonché per gli altri operatori coinvolti.

4.3. La daziabilità delle royalties.

Una delle questioni più discusse degli ultimi anni nel rapporto tra imprese e dogana, attesa la complessità della normativa unionale di riferimento, è l'inclusione delle *royalties* nel valore doganale della merce all'atto dell'importazione.

In favore della daziabilità delle *royalties*, si è espressa per la prima volta Sez. 5, n. 08473/2018, Perrino, Rv. 647691-01, affermando il principio secondo cui, in caso di rettifica dei dazi doganali a seguito dell'inclusione della base imponibile dei diritti di licenza corrisposti, l'Ufficio doganale non può pretendere un nuovo versamento dell'IVA già assolta in fattura o mediante *reverse charge* (conf. Sez. 5, n. 24996/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650711-01): nell'occasione la Corte ha statuito che, ai fini della determinazione del valore determinazione del valore dei prodotti fabbricati in base a modelli o mediante marchi oggetto di contratto di licenza, il corrispettivo dei relativi diritti deve essere aggiunto al valore della transazione, a norma dell'art. 32 CDC, come attuato dagli artt. 157, 159 e 160 DAC, qualora il titolare dei diritti immateriali sia dotato di poteri di controllo sulla scelta del produttore e sulla sua attività e sia il destinatario dei corrispettivi dei predetti diritti (conf. Sez. 5, n. 22761/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655073-01, che ha aggiunto l'irrilevanza, a tal fine, della soppressione del documento TAXUD-800-2002-EN e la sua sostituzione col nuovo TAXUD/B4/2016 il quale - fornendo linee orientative più sintetiche correlate al nuovo CDU senza discostarsi da quelle generali del precedente - non costituisce atto normativo ma svolge una funzione esplicativa, anche interpretativa, della disciplina doganale, esulando quindi dalla portata dell'art. 11 disp. prel. c.c.).

Le modalità di calcolo delle *royalties*, secondo Sez. 5, n. 14990/2019, Nocella, Rv. 654011-01, sono irrilevanti ai fini del computo del valore doganale delle merci importate, poiché, ai sensi del DAC, i corrispettivi o i diritti di licenza rilevano soltanto alla ricorrenza di tre condizioni:

1) non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare;

2) si riferiscano alle merci da valutare;

3) l'acquirente sia tenuto a versarli come «*condizione di vendita*» delle merci da valutare, nel senso che la corresponsione del prezzo deve rivestire un'importanza tale per il venditore che, in difetto, egli non sarebbe disposto a vendere (così CGUE 9 marzo 2017, *GE Healthcare*, causa C-173/15, richiamata, da ultimo, da **Sez. 5, n. 22480/2020, Catallozzi**, **Rv. 659616-01**, secondo cui i corrispettivi di licenza, conseguentemente, costituiscono la base imponibile e vanno considerati come "relativi alle merci da valutare" anche se non determinati al momento della conclusione

del contratto di licenza o dell'insorgenza dell'obbligazione). In particolare, per Sez. 5, n. 30776/2019, Dinapoli, Rv. 655940-01, il requisito della «condizione di vendita» va individuato con riferimento alla possibilità, concessa al venditore, di alienare la merce soltanto in caso di pagamento dei diritti di licenza, dovendo la dichiarazione doganale comprendere il valore reale della stessa. Secondo Sez. 5, n. 14548/2018, Catallozzi, non massimata, il requisito della «condizione di vendita» deve essere analizzato non soltanto in considerazione dell'accordo di licenza, ma anche sulla base delle prescrizioni dell'(eventuale) accordo di fabbricazione (cd. *manufacter agreement*), talvolta richiamato o allegato ai contratti di licenza e sottoscritto anche dal licenziante: occorre, pertanto, un'accurata e approfondita analisi degli accordi, valutando, caso per caso, se il pagamento delle *royalties* integri una condizione di vendita e se, conseguentemente, è necessario attivare presso l'Agenzia delle entrate la cd. procedura di *ruling* doganale (istanza da compilarsi sul portale telematico delle decisioni doganali, alla quale va allegato il modello di domande ed una breve relazione circa il flusso della merce, nonché la modalità di calcolo utilizzata per individuare la percentuale di *royalties* da includere nel valore doganale dei beni).

Sez. 5, n. 33199/2019, Triscari, Rv. 656390-01, ha ribadito che nella determinazione del valore delle merci in dogana ai sensi del CDC e degli artt. 159 e 160 DAC deve tenersi conto, oltre che del valore economico reale della merce importata, anche dei diritti di licenza se alla stessa incorporata, i quali, se riferiti ad un marchio di fabbrica, rilevano quando, sulla base dei rapporti contrattuali tra acquirente e venditore (o persona a esso legata), l'assolvimento del corrispettivo o del diritto di licenza condizioni, per l'importanza rivestita, la stessa volontà di quest'ultimo di procedere alla vendita, mentre, in caso di corresponsione spettante a soggetto diverso dal venditore, deve verificarsi la sussistenza di un legame, diretto o indiretto, tra venditore e licenziante, tale da comportare, sulla base del contenuto specifico delle clausole dell'accordo di licenza, l'esercizio di un controllo, anche indiretto, di quest'ultimo sul primo, secondo gli indicatori tratti dall'esemplificazione presente nel Commento n. 11 del Comitato del codice doganale, contenuto nel TAXUD/800/2002.

Da ultimo **Sez. 5, n. 21069/2020, Triscari, Rv. 659065-01**, ha statuito che con il nuovo CDU l'esistenza di un collegamento tra il terzo che richiede il pagamento delle *royalties* ed il venditore non è più, come invece previsto dall'art. 157, par. 1, DAC, indispensabile, ma costituisce solo una delle condizioni, in sé sufficiente ma non necessaria, per dimostrare l'obbligatorietà del pagamento delle *royalties* quale condizione della vendita, sicché la nuova disciplina consente di includere le *royalties* nel

valore delle merci anche in assenza di un collegamento tra il venditore ed il licenziante, escludendo che tale circostanza abbia valore essenziale.

5. Dazi *antidumping* e dazi agevolati.

Si definiscono dazi *antidumping* quelli miranti a scoraggiare la pratica del *dumping*, cioè l'esportazione di beni ad un prezzo inferiore rispetto a quello praticato nel Paese d'origine.

Ai dazi *antidumping* non può essere riconosciuta natura sanzionatoria, trattandosi di misure che hanno lo scopo di evitare turbative nella concorrenza derivanti dall'immissione nel mercato europeo di merci ad un prezzo ritenuto eccessivamente basso rispetto a quello praticato nelle normali transazioni all'interno di tale mercato (così Sez. 5, n. 29649/2019, D'Aquino, Rv. 655746-01, che, conseguentemente, esclude l'applicabilità del principio di retroattività della disposizione successiva più favorevole, previsto dall'art. 3, commi 2 e 3, d.lgs. n. 472 del 1997).

In fattispecie di importazione di parti essenziali di biciclette, Sez. 5, n. 18922/2018, Tinarelli, Rv. 649718-01, e Sez. 5, n. 14582/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 649014-01, hanno chiarito che il regime di esenzione dal dazio *antidumping* ex art. 14 reg. CEE n. 88 del 1997 presuppone la preventiva autorizzazione dell'Ufficio doganale di cui all'art. 292 DAC, non surrogabile dal mero riscontro materiale dei presupposti per il suo rilascio, essendo prevista una specifica procedura, diversa a seconda del quantitativo oggetto dell'importazione; peraltro, se è superato il limite oggetto di autorizzazione, l'importazione deve considerarsi non autorizzata anche per la restante parte.

È stato ripetutamente ribadito che, l'abrogazione delle misure *antidumping* ad opera del reg. UE n. 798 del 2016, in quanto frutto di una mera valutazione di opportunità degli organi unionali, non ha effetto retroattivo, come si desume dai *considerando* n. 13 e 14 e dall'art. 2 del reg. cit., il quale prevede espressamente che detta abrogazione ha effetto a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento, e non consente il rimborso dei dazi riscossi prima di tale data, con la conseguenza che non può trovare applicazione il principio del *favor rei* (così **Sez. 5, n. 25096/2020, Catallozzi, Rv. 659938-01**) e non inficia gli atti, le contestazioni e le sanzioni elevate in vigenza del precedente reg. Ce n. 81 del 2009 (Sez. 5, n. 28668/2019, Chiesi, Rv. 655733-01).

Le operazioni di importazione sono assoggettate *ex post* all'ordinario dazio *antidumping* in caso di revoca dell'agevolazione concessa a fronte di impegni dell'importatore rimasti successivamente inadempiuti, con conseguente applicazione retroattiva del dazio in regime ordinario sulle relative transazioni ovvero con conseguente legittimità del recupero *a posteriori* del tributo, in quanto il venir meno di un'agevolazione costituisce

rischio normale commerciale per l'operatore che risulti inosservante di una o più condizioni elencate nei paragrafi 1 e 2 dell'art. 2 reg. CE n. 268 del 2006 (Sez. 5, n. 30768/2019, Dinapoli, Rv. 655938-01; Sez. 5, n. 25081/2019, Perrino, Rv. 655720-01; Sez. 5, n. 14020/2019, Saija, Rv. 654110-01).

In fattispecie relativa a dazi agevolati, Sez. 5, n. 22185/2019, Succio, Rv. 655046-01, ravvisa una pratica abusiva, alla stregua della giurisprudenza unionale, allorché ricorra un elemento oggettivo, consistente in circostanze da cui risulti che l'obiettivo perseguito dalla normativa non è stato raggiunto, ed un elemento soggettivo, che si manifesta in circostanze da cui emerga che lo scopo essenziale dell'operazione realizzata è l'ottenimento di un vantaggio indebito, anche indirettamente non voluto dal sistema tributario, mediante la creazione artificiosa delle condizioni richieste per il suo conseguimento; ne consegue che spetta al giudice nazionale verificare in concreto la sussistenza di tali elementi, accertando se ogni soggetto coinvolto abbia percepito una remunerazione adeguata e se l'importazione sia priva di qualsiasi giustificazione economico-commerciale per i soggetti intervenuti nell'operazione in contestazione (nella specie finalizzata all'applicazione del dazio agevolata, mediante aggiramento del divieto di cessione dei titoli di importazione previsto dalla normativa comunitaria).

6. Obbligazione da fatto illecito: introduzione di merce irregolare e sottrazione al controllo doganale.

Il fatto generatore dell'obbligazione doganale è costituito, di norma, dalla dichiarazione doganale accettata (v., in motivazione, Sez. 5, n. 34644/2019, Leuzzi, cit.) ma nelle ipotesi "patologiche" il vincolo obbligatorio deriva dall'inosservanza della normativa doganale. Si tratta delle fattispecie di introduzione irregolare di merci senza dichiarazione doganale - cui è equiparata la dichiarazione *aliud pro alio* e quella fittizia, quest'ultima meramente strumentale come tale equiparabile alla "non dichiarazione" (Sez. 5, n. 22747/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655072-01; Sez. 5, n. 28335/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655894-01) -, di sottrazione al controllo doganale e di inosservanza degli obblighi previsti per i regimi doganali speciali.

Tali fatti inducono una presunzione legale di immissione al consumo delle merci medesime, a prescindere dall'esistenza di una valida dichiarazione doganale, poiché l'introduzione della merce non ha rispettato le fasi contemplate dagli artt. 38, n. 1, e 40 CDC (in motivazione Sez. 5, n. 31466/2019, Nonno, cit.; Sez. 5, n. 05159/2013, Perrino, Rv. 625541-01), ossia la conduzione o il trasporto all'Ufficio doganale e la presentazione in Dogana (CGUE 25 gennaio 2017, causa C-679/15,

UltraBrag AG, punto 20; Sez. 5, n. 05560/2019, cit.; Sez. 5, n. 15777/2017, Conti, non massimata; Sez. 5, n. 10033/2017, Crucitti, non massimata).

Quanto alla responsabilità per introduzione irregolare di merce, oltre all'importatore ed il suo rappresentante indiretto (v. *retro* §§ 2 e 3), ne risponde ai sensi dell'art. 202, comma 3, CDC qualsiasi soggetto che abbia partecipato alle formalità doganali «*sapendo, o dovendo ragionevolmente sapere, che l'introduzione della merce era irregolare*» (Sez. 5, n. 04389/2019, Leuzzi, Rv. 652718-01), dovendosi considerare debitore dell'obbligazione doganale - come precisa da ultimo Sez. 5, n. 22747/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, cit. - colui che:

a) pur senza concorrere direttamente all'introduzione, vi abbia partecipato, prendendo in qualsiasi modo parte ad essa od essendo coinvolto in atti collegati alla medesima (come nel caso dell'intermediario ai fini della conclusione di contratti di compravendita relativi alle merci introdotte irregolarmente);

b) aveva o doveva, secondo ragione, avere conoscenza dell'esistenza di una o più irregolarità, in considerazione dei propri obblighi contrattuali e del periodo di svolgimento delle proprie prestazioni.

Ricorre, poi, la fattispecie di «*sottrazione al controllo doganale*» (art. 203 CDC), quando i beni che scontano l'imposta sono sottratti al controllo della Dogana e vengono introdotti irregolarmente nel territorio unionale. A tal fine rileva qualsiasi ritiro, non autorizzato dall'Autorità doganale competente, di una merce sottoposta alla vigilanza doganale dal luogo di custodia autorizzato, a prescindere dall'intenzionalità dello stesso (Sez. 5, n. 29535/2018, Perrino, Rv. 651229-02). L'obbligazione che ne deriva sorge a carico di quattro categorie di debitori:

1) la persona che ha sottratto la merce al controllo doganale;

2) le persone che hanno partecipato a tale sottrazione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che si trattava di una sottrazione di merce al controllo doganale (Sez. 5, n. 28335/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655894-02, con conseguente responsabilità in solido tra loro dei tributi evasi, ravvisata da Sez. 5, n. 30901/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655941-02, in capo al titolare della ditta di trasporto e proprietario degli automezzi con cui sono stati effettuati i trasporti della merce vincolata; da Sez. 5, n. 02860/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652781-01, in capo al pubblico ufficiale addetto alla Dogana che, mediante false attestazioni, aveva agevolato l'ingresso nel territorio dello Stato di merce di contrabbando);

3) le persone che hanno acquisito o detenuto la merce e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquistata o ricevuta che si trattava di merce sottratta al controllo doganale

(Sez. 5, n. 28335/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, cit., secondo cui l'eventuale buona fede non esime l'importatore dalla sua responsabilità per l'adempimento dell'obbligazione doganale);

4) la persona che deve adempiere agli obblighi che comportano la permanenza della merce in custodia temporanea o l'utilizzazione del regime doganale al quale la merce è stata vincolata.

7. Procedimento tributario doganale: l'accertamento.

Da un punto di vista doganalistico-tributario l'accertamento (artt. 188 ss. CDU) è quell'attività amministrativa complessa volta alla determinazione del debito doganale dovuto dal dichiarante (e ricollegato ex art. 8, comma 3, del d.l.gs n. 374 del 1990 ai parametri relativi alla quantità delle merci dichiarate, alla loro natura, alla loro origine doganale e al loro valore: v. *retro* § 4); inoltre esso consiste nell'attività di verifica del rispetto delle disposizioni di carattere extratributario connesse alla dichiarazione per gli aspetti demandati all'Agenzia delle Dogane.

Sulla base degli elementi dichiarati, l'Ufficio provvede alla riscossione dei dazi ed al controllo della dichiarazione onde accertarne la veridicità: in tal caso le merci possono essere sottoposte anche a verifica; laddove emergano difformità ma il soggetto passivo non le contesti, l'Ufficio procede alla liquidazione delle imposte dovute, confermando o rettificando l'importo delle stesse.

Il sistema di accertamento delle violazioni doganali presuppone una precisa articolazione della competenza per territorio, prevedendo, per ogni attività o situazione considerata, un determinato ufficio doganale territorialmente competente. Trattandosi di competenza stabilita per legge, ne discende che il vizio dell'atto impositivo, derivante dall'incompetenza territoriale dell'Agenzia che lo ha adottato, è censurabile dal giudice tributario.

In tema di competenza a riscuotere l'importo dell'obbligazione doganale, qualora le merci non siano presentate all'Ufficio di destinazione, Sez. 5, n. 29535/2018, Perrino, Rv. 651229-01, ha ribadito la competenza, ai sensi degli artt. 203, n. 1, e 215, n. 1, CDC, allo Stato membro nel cui territorio è stata commessa la prima infrazione o irregolarità qualificabile come sottrazione al controllo doganale, mentre in caso d'impossibilità di accertare in tal modo il luogo dell'infrazione o dell'irregolarità opera, come ritenuto dalla giurisprudenza unionale (CGUE 3 aprile 2008, causa C-230/06), una presunzione di competenza dello Stato membro da cui dipende l'ufficio di partenza, ai sensi degli artt. 378 e 379 CDC, con la conseguente irrilevanza del luogo in cui è stata accertata l'irregolarità; la medesima pronuncia ha altresì precisato che l'esercizio dei poteri di accertamento e riscossione dei diritti dovuti da parte delle Autorità

doganali di uno Stato membro non competente comporta la nullità radicale dell'ingiunzione eventualmente emessa (conf. Sez. 5, n. 19652/2009, Altieri, Rv. 609988-01).

Nel sistema di accertamento delle violazioni doganali delineato dal T.U. dogane, dal d.lgs. n. 374 del 1990 e dal CDU, in ossequio ai principio di buon andamento della pubblica amministrazione e di pre-costituzione del giudice naturale, la competenza territoriale deve essere determinata avendo riguardo alla Dogana presso la quale è sorta l'obbligazione tributaria, ossia ove si sono svolte le operazioni di importazione (Sez. 5, n. 04065/2019, D'Aquino, Rv. 652592-01; Sez. 5, n. 10291/2019, Nonno, Rv. 653651-01), sia che si tratti di avviso emesso nei confronti del rappresentante indiretto dell'importatore che del rappresentato (Sez. 5, n. 05907/2019, Antezza, Rv. 652964-01), senza che rilevi la Dogana del luogo ove ha sede l'impresa importatrice fatta oggetto di verifiche *a posteriori* (Sez. 5, n. 14786/2011, Di Iasi, Rv. 618531-01 e Sez. 5, n. 05167/2013, Valitutti, non massimata). Competente per l'irrogazione di sanzioni per irregolarità delle merci in transito comunitario esterno è, quindi, l'Ufficio doganale di partenza, cui è affidata la vigilanza sull'intera operazione di transito e non l'Ufficio di destinazione (così Sez. 5, n. 24682/2019, Catallozzi, Rv. 655161-01).

La possibilità di accentrare la competenza per la rettifica dell'accertamento presso un unico Ufficio è reiteratamente ammessa in giurisprudenza in base ad un'interpretazione estensiva dell'art. 6 T.U. dogane - prima della modifica dell'art. 11, comma 9, del d.lgs. n. 374 del 1990, operata dalla l. n. 44 del 2012, in vigore dal 29 aprile 2012, la quale non ha efficacia retroattiva, non essendo norma interpretativa (così Sez. 5, n. 25269/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655532-01) - solo in presenza di un apposito e motivato provvedimento del capo dell'unità territoriale sovraordinata, trattandosi di deroga al criterio generale (Sez. 5, n. 10291/2019, cit.; Sez. 5, n. 07975/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 653334-01; da ultimo Sez. 5, n. 25087/2019, Catallozzi, Rv. 655408-01, secondo cui, in considerazione della scindibilità del contenuto dell'avviso e in applicazione del principio generale di conservazione degli atti giuridici, l'incompetenza territoriale dell'Ufficio doganale che ha emesso l'atto impositivo comporta però una nullità *parziale* - e non totale - dell'atto stesso, limitatamente all'accertamento riguardante le singole operazioni di importazione per le quali sarebbe stata territorialmente competente altra Autorità).

In tema di revisioni doganali, l'ultimo periodo del cit. comma 9 dell'art. 11 d.lgs n. 374 del 1990 (aggiunto dall'art. 9, comma 3-*decies*, del d.l. n. 16 del 2012, conv., con modif., in l. n. 44 del 2012) - privo, come detto, di efficacia *irretroattiva* avendo carattere procedimentale - secondo

Sez. 5, n. 25269/2019, Fuochi Tinarelli, cit., radica la competenza in capo all'Ufficio doganale che effettua le verifiche, generali o parziali, con accesso presso l'operatore «*anche se accertate presso un altro ufficio doganale*» ed individua, con riguardo al procedimento di revisione, i criteri e le regole per stabilire, nel momento in cui l'atto viene ad originarsi, il soggetto competente ad emetterlo, con la conseguenza che, a decorrere dal 29 aprile 2012 [data di entrata in vigore della l. n. 44 del 2012], è in linea generale ininfluente, ai fini della competenza per territorio, il luogo dell'importazione, mentre rileva l'Ufficio che ha effettuato le suddette verifiche.

Per Sez. 5, n. 28667/2018, Chiesi, Rv. 651101-01, la natura o la composizione delle merci presentate alla Dogana è accertabile mediante analisi di laboratorio, i cui risultati sono contestabili dall'operatore con richiesta del contraddittorio ai sensi dell'art. 61 T.U. dogane, nell'ambito della quale la fase della contestazione può svolgersi con la richiesta di intervento dei periti, che dà luogo alla subprocedura delineata dal successivo art. 65 ovvero senza richiedere la controvisita o l'esame dei periti: in ogni caso, dalla sottoscrizione del verbale decorre il termine previsto dall'art. 66 per la presentazione dell'istanza di risoluzione della controversia al direttore regionale dell'Agenzia delle dogane, il quale adotta un provvedimento motivato nel termine di quattro mesi, da ritenersi ordinatorio, non essendo prevista alcuna decadenza.

Quanto agli accertamenti compiuti dagli organi esecutivi dell'OLAF ai sensi dell'art. 9 reg. CE n. 1073 del 1999 - ora sostituito dall'art. 11 reg. CEE n. 883 del 2013 - Sez. 5, n. 07993/2019, Manzon, Rv. 653057-01, ne ha condizionato la valenza istruttoria al rispetto dei principi interni in tema di processo verbale di constatazione, in ragione del rinvio operato dalla normativa eurounitaria a quella nazionale circa le regole di valutazione giudiziale degli atti ispettivi e la loro efficacia probatoria, sicché il valore probatorio dei predetti accertamenti è diversificato a seconda della natura dei fatti da essi attestati, potendosi distinguere tre diversi livelli di attendibilità, a seconda che i verbali siano:

1) assistiti da fede privilegiata;

2) facciano fede fino a prova contraria; oppure

3) costituiscano elementi di prova valutabili in concorso con altri elementi.

Da ultimo **Sez. 5, n. 02139/2020, Novik, Rv. 656818-01**, ha ribadito la piena rilevanza probatoria della relazione finale redatta dall'OLAF all'esito delle indagini antifrode, considerandola ai sensi dell'art. 9, comma 2, reg. CEE n. 1073 del 1999 "equipollente" alle relazioni amministrative redatte dagli ispettori dello Stato membro; del pari, quanto alle informative interlocutorie trasmesse dall'OLAF

all'Autorità doganale, Sez. 5, n. 28359/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655728-01, ne ha confermato la piena utilizzabilità, ai sensi degli artt. 11 e 12 del reg. n. 883 del 2013, quali fonti di prova, al pari della relazione finale, in quanto, sussistendone i presupposti, hanno anch'essa natura ispettiva e sono soggette al medesimo regime accertativo, con conseguente legittimità degli atti impositivi sugli stessi basati, senza necessità di attendere relazione conclusiva.

Da ultimo **Sez. 5, n. 03607/2020, Triscari, Rv. 657389-01, Sez. 5, n. 25347/2020, Triscari, Rv. 659501-01 e Sez. 5, n. 00892/2020, D'Aquino, Rv. 656737-01**, hanno ribadito la non necessità del ricorso alla procedura amministrativa di cooperazione con lo Stato di esportazione a' termini del DAC (in tal senso v. già Sez. 5, n. 11631/2019, Perrino, Rv. 653673-01), nonostante i certificati di origine non siano stati dichiarati invalidi, laddove le Autorità doganali dello Stato di importazione non nutrano dubbi sull'origine reale delle merci, ancorché fondati su una relazione dell'OLAF, i quali possono essere posti, anche da soli, a fondamento degli avvisi di accertamento; spetterà semmai al contribuente che li contesti, fornire la prova contraria (tuttavia, secondo, Sez. 5, n. 11631/2019, cit., l'informativa OLAF deve essere suffragata da altre prove supplementari fornite dall'Autorità doganale).

Sulla piena utilizzabilità come prova, nel processo tributario, delle informazioni ottenute (e dei documenti consultati) nelle procedure di mutua assistenza tra autorità doganali, v. **Sez. 5, n. 0553/2020, Mucci, Rv. 654595-03**.

7.1 Contestazione a posteriori e buona fede.

Ove venga accertata la falsità dei certificati di origine della merce, le Autorità doganali devono procedere alla contabilizzazione *a posteriori* dei dazi allegando e dimostrando l'irregolarità o la falsità delle certificazioni presentate. Il certificato di origine della merce, pur se ritenuto inizialmente veritiero dall'Autorità doganale di uno Stato membro, non preclude dunque l'esercizio di controlli *a posteriori* finalizzati a confermarne la veridicità, in quanto, alla luce del sesto considerando del CDC - come interpretato da CGUE 15 settembre 2011, causa C-138/10 - suddetta Autorità, al momento dell'accettazione iniziale delle dichiarazioni in Dogana, non si pronuncia sulle informazioni fornite dal dichiarante, di cui quest'ultimo si assume la responsabilità, spettando all'importatore di dare prova anche della sua buona fede (Sez. 5, n. 22647/2019, Triscari, Rv. 655069-01).

A fronte della contabilizzazione *a posteriori*, spetta poi al contribuente di dimostrare l'esistenza cumulativa di tutti i presupposti esimenti indicati dall'art. 220 CDU, ossia che i dazi non sono stati riscossi

per un «*errore attivo*» delle Autorità competenti (Sez. 5, n. 05560/2019, D'Aquino, cit.). In particolare, l'importatore deve dimostrare l'origine certa della merce importata e l'esattezza delle indicazioni risultanti dai certificati, mentre grava sull'Autorità doganale che intenda recuperare il dazio fornire elementi idonei ad invalidare detta prova, in quanto non veritiera, ovvero dimostrare che il rilascio di certificati errati è imputabile all'inesatta rappresentazione dei fatti da parte dell'esportatore: se quest'ultima prova non può essere fornita per negligenza o per impedimento opposto dalla stessa ditta esportatrice, ricade sull'importare l'onere di provare l'esattezza delle informazioni fornite dall'esportatore al momento della richiesta di rilascio del certificato ovvero l'errore colpevole commesso dalle Autorità che hanno emesso il certificato per mancato controllo della falsità della dichiarazione della ditta esportatrice (così Sez. 5, n. 17945/2019, Cavallari, Rv. 654705-01).

Per Sez. 5, n. 12474/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653678-01, il possesso del titolo per l'importazione - nella specie: del certificato AGRIM - non preclude all'Ufficio doganale di contestare *a posteriori* l'irregolarità o l'illiceità dell'importazione in base ad elementi accertati in sede di verifica o di revisione non emersi al momento del rilascio del suddetto certificato, in difetto di norme statali o unionali che espressamente subordinino il recupero del dazio alla previa revoca del titolo e stante l'autonomia e la non interferenza delle due fasi, venendo in rilievo, nella prima, un rapporto di diritto amministrativo caratterizzato dal preventivo controllo della documentazione e, nella seconda, un rapporto di diritto tributario conseguente all'utilizzo del certificato ai fini di importazione della merce. Come ribadisce **Sez. 5, n. 05812/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657378-01**, infatti, il potere di accertamento degli Uffici finanziari in merito ai presupposti per la fruizione del trattamento daziario agevolato non è limitato al mero possesso, da parte dell'importatore, di suddetto titolo AGRIM, ma si estende, ex art. 78, par. 3, CDC, a qualsiasi ipotesi di mancanza o inesatta contabilizzazione dei diritto doganali e, quindi, a tutti gli errori di calcolo nella liquidazione o di erronea applicazione delle tariffe o di erroneo o inesatto accertamento della qualità, quantità, valore o origine della merce, indipendentemente dal fatto che tali errori siano o meno dipesi da un errore o da inesattezza delle Dogane inerente al calcolo o alla individuazione e classificazione della merce.

Ai fini dell'esimente della buona fede - elaborata dalla giurisprudenza di legittimità soprattutto con riferimento ai falsi certificati di origine della merce (*ex multis* Sez. 5, n. 13483/2012, Terrusi, Rv. 623710-01; Sez. 5, n. 4022/2012, Sambito, Rv. 622058-01) - il debitore è tenuto a dimostrare che, per tutta la durata delle operazioni commerciali, ha agito con la necessaria diligenza qualificata richiesta, in ragione dell'attività

professionale svolta ex art. 1176, comma 2, c.c., per verificare la ricorrenza delle condizioni per il trattamento preferenziale, mediante un esigibile controllo sull'esattezza delle informazioni rese dall'importatore/esportatore (Sez. 5, n. 04059/2019, Catallozzi, Rv. 652783-01; Sez. 5, n. 12719/2018, Nonno, Rv. 648776-01), non essendo a tal fine sufficiente invocare l'inconsapevolezza dell'irregolare introduzione della merce (Sez. 5, n. 13383/2019, Catallozzi, Rv. 653868-01).

Come puntualizzato da ultimo da **Sez. 5, n. 04639/2020, Leuzzi, Rv. 657346-03**, lo stato soggettivo di buona fede dell'importatore, richiesto dall'art. 22, par. 2, lett. *b)*, CDC ai fini dell'esenzione dalla contabilizzazione *a posteriori*, quand'anche sussistente in astratto non ha valenza *in re ipsa*, in quanto: a) ex art. 904 DAC non può procedersi a sgravi o rimborsi all'importazione a seguito della presentazione, anche in buona fede, di certificati falsi, falsificati o irregolari; b) la presentazione in un Ufficio doganale di una dichiarazione firmata dal dichiarante o dal suo rappresentante è impegnativa, ex art. 199 DAC, con riguardo all'esattezza delle indicazioni ivi riportate, all'autenticità dei documenti acclusi e all'osservanza di tutti gli obblighi inerenti al regime considerato; c) vige il principio secondo cui la Comunità non è tenuta a sopportare le conseguenze pregiudizievoli dei comportamenti scorretti degli importatori.

L'«*errore attivo*» delle Autorità doganali, rilevante ai fini esimenti, non è quindi integrato dalla mera ricezione delle dichiarazioni inesatte né - come ribadisce Sez. 5, n. 17501/2019, D'Aquino, Rv. 654510-01 - dal mero silenzio delle Autorità doganali sulle dichiarazioni rese dall'importatore circa l'origine preferenziale della merce, non essendo l'Amministrazione tenuta a verificarne la veridicità e non potendo il rischio dell'inesattezza di dette dichiarazione ricadere sull'UE. Per Sez. 5, n. 0861/2019, Leuzzi, Rv. 650881-01, il legittimo affidamento è protetto solo quando è l'Amministrazione ad avere determinato i presupposti sui quali si basa la fiducia dell'operatore che abbia designato chiaramente la merce fornendone i dati identificativi e, nell'eseguire il controllo *a posteriori* sulle importazioni effettuate dal medesimo operatore, non abbia sollevato obiezioni in ordine alla classificazione tariffaria dichiarata, sebbene fosse nelle condizioni di rilevare l'oggettiva difformità delle caratteristiche merceologiche dei prodotti in base ad un mero raffronto cartolare.

La definitività dell'accertamento è fissata dalla data dell'eseguita annotazione sulla bolletta da parte dell'Amministrazione ex art. 9 del d.lgs. n. 374 del 1990, con conseguente perfezionamento della relativa procedura e decorrenza dei termini decadenziali per la notificazione dell'avviso di rettifica di cui all'art. 11 cit. decreto, sicché l'eventuale

annotazione anche dell'intervenuta esecuzione di controlli doganali sulla merce, con campionatura e spedizione per le analisi, non impedisce né sospende il perfezionamento della procedura di accertamento, in quanto relativa ad attività preordinata ad eventuali revisioni e rettifiche *a posteriori* (Sez. 5, n. 12913/2019, Antezza, Rv. 653991-01).

7.2 Contraddittorio doganale e prova di resistenza.

Particolare importanza riveste, in materia di accertamenti doganali, il principio del contraddittorio preventivo in sede amministrativa che, pur non esplicitamente previsto dal CDC – essendo stato introdotto dal successivo CDU – è stato via via ricavato dalla giurisprudenza di legittimità dalle espresse previsioni dell'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, nel rilievo che esso costituisce parte integrante del principio fondamentale dell'Unione del rispetto dei diritti di difesa, che trova applicazione tutte le volte che l'Amministrazione possa assumere nei confronti di un soggetto un atto lesivo (da ultimo **Sez. 5, n. 02612/2020, Antezza, Rv. 656958-01**).

Tuttavia la denuncia di vizi dei attività dell'Ufficio doganale capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa del contribuente, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale (cd. "prova di resistenza") (**Sez. 5, n. 02612/2020, Antezza, cit.**).

Peraltro, nell'assunto che siano possibili restrizioni rispondenti ad obiettivi di interesse generale unionale, quale quello di procedere al recupero tempestivo delle entrate proprie, Sez. 5, n. 12095/2019, Triscari, Rv. 653853-01 e Sez. 5, n. 07770/2019, Manzon, Rv. 653327-01, hanno concordemente escluso la violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale nel caso in cui l'Autorità doganale operi la rettifica di un accertamento omettendo la preventiva audizione dell'interessato, laddove la normativa interna - in particolare l'art. 11, comma 7, del d.lgs. n. 374 del 1990 (nel testo previgente alla novella del 2012) - consenta al contribuente di proporre ricorso in via amministrativa contro l'atto impositivo e, pur senza prevedere la sospensione automatica dello stesso, rinvii all'art. 244 CDC, il quale, al comma 2, indica le condizioni e, al successivo comma 3, pone i limiti per la concessione della menzionata sospensione (v. CGUE 20 dicembre 2017, causa C-276/16).

Il progressivo recepimento nella giurisprudenza di legittimità dell'influsso della giurisprudenza unionale (in particolare v. CGUE 18 dicembre 2008, causa C-349/2008, *Sopropé c. Fazenda Publica*), a partire da Sez. 5, n. 14105/2010, Sotgiu, Rv. 613667-01, ha portato ad affermare l'illegittimità dell'ingiunzione di pagamento dei diritti doganali non riscossi

per indebito riconoscimento del trattamento preferenziale daziario per merci importate da Paesi extracomunitari, ove sia stata emessa senza l'osservanza del diritto di contraddittorio, e quindi di difesa, dell'importatore nella fase precedente l'emissione dell'ingiunzione stessa.

Tuttavia, la denuncia di vizi di attività dell'Amministrazione capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole sul contraddittorio abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale (Sez. 5, n. 06621/2013, Perrino, Rv. 626116-01), ovvero solo se il contribuente dimostri che il rispetto dello stesso avrebbe condotto ad un risultato diverso, quindi un pregiudizio concreto al proprio diritto di difesa attraverso la cd. «prova di resistenza» (da ultimo Sez. 5, n. 26361/2019, Antezza, non massimata; Sez. 6-5, n. 00218/2019, Mocci, Rv. 652535-01; Sez. 6-5, n. 12832/2018, Conti, Rv. 648523-01; CGUE 18 dicembre 2008, causa C-349/07, cit.; CGUE 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistict e Datema Hellmann Worldwide Logistic*; CGUE 10 dicembre 2017, C-276/16, *Preqù*, con riferimento all'ordinamento doganale italiano, su cui v. altresì Sez. 5, n. 23669/2018, Perrino, non massimata).

In argomento - come noto - la giurisprudenza nomofilattica (Sez. U, n. 24823/2015, Cappabianca, Rv. 637604-01) ha escluso l'esistenza di un principio generale al contraddittorio procedimentale nel campo dei tributi non armonizzati, riconoscendolo esclusivamente alle condizioni e nei limiti previsti dalle singole leggi d'imposta: in particolare, la «prova di resistenza» secondo il massimo Consesso deve contemperare gli interessi del contribuente con quelli dell'Amministrazione finanziaria, ed essere intesa nel senso che l'operatore non può limitarsi ad eccepire la divergenza dell'atto impugnato dal modello procedimentale (ossia l'assenza di contraddittorio), essendo tenuto a dimostrare al giudice che il contraddittorio avrebbe avuto una qualche utilità, e soddisfatto un qualche interesse, secondo un giudizio prognostico *ex ante*. Il che si congiunge coi *dicta* degli stessi giudici unionali (v. CGUE 20 dicembre 2017, causa C-276/16, cit.), secondo cui i limiti interni del contraddittorio hanno per oggetto il contenuto del contributo dell'interessato, che deve fornire un'utile manifestazione del suo punto di vista, dovendo offrire argomentazioni non meramente pretestuose; quanto ai limiti esterni, sono rappresentati dagli interessi connessi all'esigenza di una pronta riscossione delle entrate, in considerazione dei quali i controlli vengono effettuati ed eseguiti immediatamente ed efficacemente.

La giurisprudenza di legittimità, nel regime antecedente alla novella del 2012, ha considerato pienamente legittimo l'atto di rettifica

dell'accertamento emesso *ante tempus* dall'Amministrazione senza il rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, st. contr., norma (cui rinvia l'art. 245 CDU) ritenuta applicabile esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali ove si esercita l'attività del contribuente (Sez. 6-5, n. 00218/2019, cit.), operando in materia doganale il diverso *ius speciale* di cui all'(originario) art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990 (Sez. 5, n. 26361/2019, Antezza, non massimata; Sez. 6-5, n. 12832/2018, Conti, cit.), preordinato a garantire al contribuente un contraddittorio pieno in un momento comunque anticipato rispetto alla formazione dell'atto definitivo che può essere impugnato in sede giurisdizionale, come confermato dalla normativa sopravvenuta (d.l. n. 1 del 2012, conv. in l. n. 27 del 2012), la quale, nel disporre che gli accertamenti in materia doganale sono disciplinati in via esclusiva dall'art. 11 del d.lgs. n. 374 cit., ha introdotto un meccanismo di contraddittorio assimilabile a quello previsto dallo Statuto del contribuente (Sez. 6-5, n. 12832/2018, Conti, cit.; Sez. 5, n. 15032/2014, Olivieri, Rv. 631845-01). In tal senso si è esclusa la violazione sia dei principi unionali che degli artt. 3 e 24 Cost. perché il procedimento previsto dall'art. 11 cit. tutela il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo e, dunque, il suo diritto di difesa endoprocedimentale (Sez. 5, n. 02175/2019, Triscari, Rv. 652368-01).

Nel regime *post* novella del 2012, da ultimo **Sez. 5, n. 23858/2020, D'Aquino, Rv. 659345-01**, esclude che nel procedimento di revisione doganale di cui all'art. 11, comma 4-*bis*, d.lgs. n. 374 del 1990 (introdotto dall'art. 92 del d.l. n. 1 del 2012, conv. in l. n. 27 del 2012) l'avviso di rettifica possa essere emanato prima del previsto termine di trenta giorni dalla notifica (o dal rilascio all'operatore interessato) della copia del verbale delle operazioni compiute: la S.C. ritiene in questo caso inapplicabile la deroga contemplata dall'art. 12, comma 7, st.contr. per i casi di particolare e motivata urgenza, la quale concerne solo le verifiche fiscali *in loco*; con la conseguenza che, al mancato rispetto di detto termine minimo a difesa, consegue senz'altro l'invalidità dell'atto.

Sez. 5, n. 08136/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653521-01, riconnette alla funzione di attivare anticipatamente il contraddittorio in sede amministrativa la procedura di cui all'art. 61 T.U. dogane, così da prevenire un possibile contenzioso, senza peraltro che la mancata presentazione, in quella sede, di osservazioni e deduzioni, anche tecniche, precluda la possibilità di contestare, purché in modo specifico, gli esiti dell'accertamento nel giudizio successivamente instaurato.

In caso di contestazione circa la classificazione doganale, si esclude che la procedura prevista dall'art. 65 T.U. dogane, richieda, ai fini della regolarità del contraddittorio, la previa audizione personale delle parti,

ritenuta non necessaria in ragione del carattere altamente tecnico delle questioni controverse (così Sez. 5, n. 15195/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 654133-01: fattispecie in cui la S.C., in assenza di indicazioni degli elementi utili che dall'audizioni sarebbero potuti derivare, ha rigettato il ricorso del contribuente che, comunque, aveva partecipato attivamente alla procedura, depositando memorie e ricevendo quelle della controparte).

In tema di accertamenti condotti dall'OLAF (su cui v. *retro* § 7), per Sez. 5, n. 28359/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655728-02, il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 9, par. 4, del reg. n. 883 del 2013 è assicurato solo per le informazioni trasmesse agli Stati membri nel corso di indagini *interne* allorché vi sia il riferimento normativo ad una persona interessata, ovvero per l'atto di chiusura delle indagini recante tale riferimento soggettivo; in caso di indagini *esterne*, invece, sono previsti solamente obblighi di riservatezza nonché la trasmissione delle informazioni in tempo utile a consentire l'adozione delle misure adeguate al diritto nazionale, imponendosi soltanto in tale ulteriore fase, se ed in quanto dia luogo ad un provvedimento verso uno specifico interlocutore, l'osservanza della procedura di contraddittorio anticipato.

7.3 Riscossione.

Passando alla fase della riscossione dei dazi e diritti doganali, la competenza territoriale ad emettere la cartella esattoriale da parte del concessionario ovvero dell'agente della riscossione non è determinata in base alla sede dell'Ufficio doganale che ha formato il ruolo, bensì in virtù della correlazione tra l'ambito territoriale di operatività del concessionario ed il domicilio fiscale del contribuente, con il quale, in conformità a quanto disposto dagli artt. 12 e 24 del d.P.R. n. 602 del 1973, si instaura un rapporto diretto, nonché in ragione di esigenze di speditezza ed efficienza dell'attività amministrativa (in termini Sez. 5, n. 20458/2019, Fanticini, Rv. 654767-01; conf. Sez. 5, n. 20669/2014, Olivieri, Rv. 632921-01).

Secondo Sez. 5, n. 25994/2019, Succio, Rv. 655447-01, l'ingiunzione prevista dall'art. 82 T.U. dogane ha conservato una precipua funzione accertativa, costituendo un atto complesso rivolto a portare la pretesa fiscale a conoscenza del debitore ed a formare il titolo, autonomamente impugnabile, per la successiva ed eventuale esecuzione forzata, integrante, nell'ambito del giudizio di opposizione, gli estremi della domanda, sulla quale il giudice è tenuto a pronunciarsi, di veder riconosciuto il diritto di recupero così azionato; pertanto la successiva attività di riscossione presuppone necessariamente la detta ingiunzione, con conseguente illegittimità dell'atto di riscossione emesso in sua assenza in quanto non fondato su un preventivo atto avente natura impositiva.

Qualora il contribuente abbia impugnato l'avviso di rettifica e sia intervenuta decisione di primo grado a lui integralmente sfavorevole, l'Amministrazione può porre in riscossione la totalità degli importi dovuti, ovvero, se abbia già avviato il recupero nella fase amministrativa prima della decisione, può validamente proseguire l'esazione per l'intero importo, non trovando applicazione nella materia doganale, anche anteriormente alla modifica operata dall'art. 10 della l. n. 161 del 2014, la procedura di riscossione frazionata di cui all'art. 68, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 33581/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 656394-02).

Analogamente, qualora non sia ancora intervenuta la decisione di primo grado sull'impugnazione dell'avviso di rettifica, non è preclusa all'Amministrazione finanziaria l'iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto, posto che, da un lato, l'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, nel prevedere una diversa modulazione dell'ammontare del tributo dovuto in relazione alla progressione dei gradi di giudizio, trova applicazione nella fase *post decisum*, e non in quella *ante decisum*, mentre, dall'altro, manca in materia doganale una norma analoga all'art. 15, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 che, per la riscossione delle imposte dirette sui redditi, limita, a seguito dell'impugnativa, l'importo iscrivibile a ruolo a quello relativo alla fase amministrativa del procedimento, ossia dalla notifica dell'atto impositivo sino alla pronuncia in primo grado, tanto più che una limitazione dell'iscrizione a ruolo dell'importo accertato anteriormente alla decisione giurisdizionale, si potrebbe in contrasto con l'art. 244 CDU (in motivazione Sez. 5, n. 31466/2019, Nonno, cit.; Sez. 5, n. 08513/2019, Grasso, Rv. 653059-01; Sez. 5, n. 20669/2014, Rv. 632919-01 e Rv. 632920-01, che ha pure aggiunto come la tutela del contribuente rispetto alla possibile irreparabilità del pregiudizio subito dall'aggressione eventualmente illegittima del proprio patrimonio è soddisfatta *ante causam* attraverso le istanze di sgravio dei dazi ex artt. 236 e 239 CDC, funzionali all'esercizio di poteri di autotutela delle autorità doganali, ovvero attraverso l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'avviso di rettifica ex art. 224, par. 2, CDC nonché, in corso di causa, attraverso l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992; sulle conseguenze dell'autotutela cd. sostitutiva, con reviviscenza dell'originario atto impositivo riguardante la classificazione doganale della merce importata, v. Sez. 5, n. 25055/2019, Chiesi, Rv. 655404-01).

Qualora, invece, la CTR abbia accolto, in tutto o in parte, il ricorso del contribuente, escludendo o riducendo l'ammontare delle somme dovute, le eventuali maggiori somme già iscritte a ruolo non sono esigibili (Sez. 5, n. 33581/2019, Fuochi Tinarelli, cit.), sicché l'Amministrazione doganale è tenuta ad adottare gli eventuali atti di sgravio ed a limitare

l'avvio o la prosecuzione dell'attività di riscossione al minor importo accertato in giudizio (**Sez. 5, n. 07346/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657548-01**).

Per **Sez. 5, n. 12766/2020, Mucci, Rv. 657986-01**, qualora la mancata riscossione sia dovuta a un comportamento attivo del funzionario, idoneo a trarre in inganno l'operatore, trovano applicazione, quanto alla P.A., i principi di autoresponsabilità e di lealtà – quest'ultimo ricavabile, in materia tributaria, dall'art. 10 st.contr. – e, quanto al contribuente, quello di affidamento – desumibile, in materia doganale, secondo la costante giurisprudenza unionale, dagli artt. 5, n. 2, reg. CEE n. 1697 del 1979 e 220, par. 2, lett. *b)*, CDC – con la conseguenza che l'Amministrazione non può agire per il recupero dei diritti non riscossi nei confronti del debitore in buona fede ed osservante della regolamentazione vigente per la sua dichiarazione in dogana, ma deve rivolgersi nei confronti dei diretti responsabili della sottrazione di denaro pubblico.

7.4 Rimborso.

Il rimborso dei dazi all'importazione illegittimamente versati deve essere richiesto, ai sensi dell'art. 236, comma 2, CDU, entro tre anni dalla data di notifica del dazio al debitore, salva l'ipotesi - espressamente prevista dal secondo paragrafo del medesimo comma - nella quale l'interessato provi di essere stato impossibilitato a presentare la domanda per caso fortuito o per forza maggiore. Il diritto al rimborso, nondimeno, ai sensi dell'art. 238 CDC, è precluso dall'avvenuto utilizzo delle merci, il quale consiste non già nella collocazione delle stesse in recipienti differenti rispetto a quelli utilizzati al momento dell'importazione, bensì nel loro effettivo impiego, desumibile da una loro riduzione quantitativa incompatibile con l'accertamento della difettosità o della non conformità alle clausole del contratto (Sez. 5, n. 30786/2019, Fanticini, Rv. 656341-01).

Secondo Sez. 5, n. 14004/2019, Catallozzi, Rv. 653951-01, conformemente a quanto ritenuto dalla Commissione europea con interpretazione da considerarsi vincolante per gli Stati membri, non costituisce caso fortuito o forza maggiore la semplice riapertura di un contingente tariffario in seguito ad una restituzione. La medesima pronuncia, poi, ha posto un *distinguo* su basi temporali: la richiesta di rimborso in via giudiziale proposta in epoca anteriore al 1° gennaio 2002 - data di entrata in vigore della modifica all'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotta dall'art. 12 della l. n. 448 del 2001 - non era sottoposta ad alcun termine di decadenza, in quanto quello stabilito dall'art. 22 del d.lgs. n. 374 del 1990 riguardava soltanto gli atti impositivi definitivi ovvero il provvedimento, anch'esso definitivo, di rigetto del ricorso gerarchico

proposto contro la determinazione doganale di reiezione dell'istanza di revisione ex art. 11 del medesimo decreto; solo dal 1° gennaio 2002, con l'attribuzione della materia doganale alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, sono divenuti applicabili le modalità ed i termini di proposizione del ricorso tributario, avverso qualsiasi atto di rifiuto, espresso o tacito, della restituzione dei tributi anche doganali non dovuti (Sez. 5, n. 14004/2019, cit., Rv. 653951-02).

Secondo **Sez. 5, n. 22012/2020, Nonno, Rv. 659076-01**, la sentenza non definitiva con la quale si preveda il rimborso, in favore del contribuente, di dazi doganali ritenuti non dovuti non può ritenersi immediatamente esecutiva ai sensi dell'art. 69, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto disposizione incompatibile con il CDC e con il CDU, con conseguente inammissibilità del ricorso per ottemperanza eventualmente proposto ai sensi degli artt. 69, comma 5, e 70 d.lgs. n. 546 del 1992.

Come precisa da ultimo **Sez. 5, n. 07346/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657548-01**, qualora la CTR abbia accolto, in tutto o in parte, il ricorso del contribuente, escludendo o riducendo l'ammontare delle somme dovute, le eventuali maggiori somme già iscritte a ruolo non sono esigibili ma nel caso di già avvenuta esazione deve escludersi il diritto del contribuente al rimborso delle maggiori somme e allo svincolo delle garanzie prestate, che sorge solo quando la sentenza sia passata in giudicato e, quindi, l'obbligazione doganale si sia *in parte qua* estinta.

7.5 Prescrizione e decadenza.

Come da ultimo rammenta **Sez. 5, n. 24278/2020, Di Marzio P., Rv. 659510-01**, i diversi tributi doganali possono avere termini di prescrizione differenti, se previsti dalla legge, altrimenti soggiacciono al termine ordinario decennale, con conseguente applicazione delle cause di interruzione previste dall'ordinamento.

Ove il mancato pagamento dei diritti doganali derivi da un fatto-reato, sia il termine di prescrizione dell'azione di accertamento e riscossione dei dazi all'importazione ex art. 84 T.U. dogane e 29 l. n. 428 del 1990, sia quello di decadenza per la revisione dell'accertamento ex art. 11 d.lgs. n. 374 del 1990, decorrono dalla data in cui il decreto o la sentenza pronunciati nel procedimento penali sono divenuti irrevocabili, essendo sufficiente che, nel triennio decorrente dall'insorgenza dell'obbligazione doganale, l'Amministrazione emetta un atto nel quale venga formulata la *notitia criminis* anche senza l'individuazione dell'autore materiale del reato (così **Sez. 5, n. 24716/2020, Dinapoli, Rv. 659495-01**) ovvero lo stesso sia ricevuto dall'A.G. o da ufficiali di p.g., come i funzionari doganali (**Sez. 5, n. 16359/2020, Antezza, Rv. 658408-01**; conf. Sez. 5, n. 00615/2018, Caiazzo, Rv. 646805-01; Sez. 5, n. 26361/2019, Antezza, non massimata):

deve trattarsi di atto non solo individuante un fatto illecito, penalmente rilevante, ma anche idoneo ad incidere sul presupposto d'imposta (*ex plurimis*, **Sez. 5, n. 24716/2020, cit.**; Sez. 5, n. 26045/2016, Perrino, Rv. 641951-01; Sez. 6-5, n. 24674/2015, Conti, Rv. 637507-01; in materia di IVA all'importazione, Sez. 5, n. 20468/2013, Cirillo, Rv. 628114-01). A tal fine, la relazione redatta dall'OLAF è ritenuto documento integrante detta *notitia criminis*, la cui formulazione e trasmissione è idonea a determinare il raddoppio dei termini di accertamento degli illeciti doganali (**Sez. 5, n. 16359/2020, Antezza, cit.**; Sez. 5, n. 25979/2019, Triscari, Rv. 655445-01; Sez. 5, n. 00615/2018, Caiazzo, cit.). È necessario inoltre che la *notitia criminis* sia stata comunicata nel corso di detti termini dalla contabilizzazione o dall'esigibilità dell'obbligazione doganale (Sez. 5, n. 22748/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655052-01) e non dopo la sua scadenza, in linea col diritto unionale, il quale non disciplina cause di interruzione e sospensione del termine di prescrizione (**Sez. 5, n. 04639/2020, Leuzzi, Rv. 657346-01**).

La proroga dei termini prescrizionali e decadenziali opera indipendentemente dalle persone cui il fatto venga imputato in sede penale e dall'esito (di condanna o assolutorio) del relativo giudizio: vale, quindi, anche in caso di accertata estraneità dell'obbligato in sede penale, prevalendo la disciplina dell'art. 221, nn. 3 e 4, CDU sulle norme nazionali in tema di decadenza (Sez. 5, n. 24513/2018, Balsamo, Rv. 650950-01).

Resta ferma la facoltà per l'Agenzia delle dogane la facoltà di notificare una richiesta di pagamento anche prima che sia concluso il procedimento penale (Sez. 5, n. 30901/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655941-01).

Nell'ipotesi di condebitori solidali, come prevista dall'art. 201 CDC tra il dichiarante in nome proprio e il soggetto per conto del quale è resa la dichiarazione, gli atti interruttivi della prescrizione per la riscossione dei diritti doganali o della decadenza per la revisione dell'accertamento *a posteriori* contro uno dei debitori in solido - "prorogati" come detto fino ai tre anni successivi alla data di irrevocabilità della sentenza penale - hanno effetto anche nei confronti degli altri condebitori, riespandendosi i principi generali di cui agli art. 1310, comma 1, c.c. (Sez. 5, n. 22748/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, cit.).

Nel senso della decorrenza del termine triennale di prescrizione per la riscossione dei tributi doganali ex art. 84, comma 2, lett. *d)*, T.U. dogane dalla data di esigibilità dei diritti, ossia da quella di accertamento, si è pronunciata **Sez. 5, n. 01954/2020, Mucci, Rv. 656778-02**, mentre quanto al *dies a quo* del termine triennale di decadenza per l'accertamento afferente un fatto penalmente rilevante, Sez. 5, n. 17944/2019, Cavallari, Rv. 654696-01, ne ha specificato la decorrenza ai sensi dell'art. 2935 c.c.

dalla data di irrevocabilità della decisione penale esclude che l'art. 84 T.U. dogane preveda un'ipotesi di sospensione del termine di prescrizione ex art. 2941 c.c.

Nell'ipotesi di recupero *a posteriori* di maggiori dazi il cui mancato pagamento, totale o parziale, sia avvenuto a causa di un atto perseguibile penalmente, secondo Sez. 5, n. 30901/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655941-03, gli interessi dovuti per il ritardo nell'esazione degli stessi integrano un'obbligazione autonoma rispetto al debito principale e suscettibile di autonome vicende, sicché il credito relativo a tali accessori rimane sottoposto al termine di prescrizione quinquennale fissato dall'art. 2948, n. 4, c.c., decorrente dalla data in cui il credito principale è divenuto esigibile, ossia dalla data di irrevocabilità della sentenza penale.

CAPITOLO V

LE ACCISE

(di Annachiara Massafra)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Ambito applicativo. – 3. Esigibilità dell'imposta. – 4. Esenzioni. – 5. Agevolazioni. – 6. Il rimborso delle accise. – 7. La prescrizione – 8. Sanzioni. – 9. Accertamento e questioni procedurali.

1. Premessa.

Al fine di rendere più agevole la lettura della giurisprudenza di legittimità in tema di accise è opportuno richiamarne, preliminarmente, natura e disciplina legislativa.

L'assetto normativo di tali imposte indirette, armonizzate, che colpiscono la fabbricazione ed il godimento di determinati prodotti, risale ai Testi unici approvati con d.m. finanze in data 8 luglio 1924 recanti disposizioni normative per l'imposta di fabbricazione sulla birra e sugli spiriti e per l'imposta sul consumo dell'energia elettrica) e, con specifico riferimento agli oli minerali, al r.d.l. 28 febbraio 1939, n. 334, conv. in l. 2 giugno 1939, n. 739. A tali Testi unici, successivamente modificati, è seguito, più di recente, il d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv., con modif., in l. 29 ottobre 1993, n. 423, con il quale è stato conferito al Ministro delle finanze il potere regolamentare le imposte in esame.

Attualmente la disciplina in tema di accise è contenuta principalmente nel d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative in tema di imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali ed amministrative), il quale è suddiviso in quattro parti: la prima (artt. 1-20) contiene le disposizioni generali in materia di accise; la seconda (artt. 20-26) contempla i prodotti energetici; la terza (artt. 27-39) disciplina l'alcol, le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati (artt. 39-*bis*-30-*duodecies*); l'ultima (artt. 40-51) regolamenta le sanzioni.

Trattandosi, come sopra evidenziato, di tributo armonizzato, a livello comunitario le accise sono disciplinate dalla direttiva n. 92/12/CEE, poi sostituita dalla direttiva n. 2008/118/CE, le cui modalità attuative sono dettate dal reg. CE n. 683 del 2009.

Le circolari ministeriali in materia tributaria, infine, così come ribadito da Sez. 5, n. 1868/2019, Grasso, Rv. 654515-01, non

costituiscono fonte di diritti e obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, non è esonerato dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, essendo esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, st.contr.

Nella specie, la S.C. ha escluso che una nota dell'Agenzia delle dogane possa ingenerare un legittimo affidamento nel contribuente in ordine alla compensabilità unilaterale del proprio debito, relativo ad accisa, presso un Ufficio delle dogane, con un credito presso altro ufficio doganale, richiedendo peraltro detta nota un'autorizzazione preventiva, da parte dell'ente preposto, all'utilizzazione del credito in compensazione, nella specie non richiesta.

2. Ambito applicativo.

Il capo II del d.lgs. n. 504 del 1995, intitolato «*oli minerali*», all'art. 21 individua tutti i prodotti sottoposti ad accisa rientranti tra gli oli, incluse le miscele, nonché le modalità attraverso le quali i predetti prodotti, in forza di accordi bilaterali, possono essere esonerati dalla sottoposizione all'imposizione, purché non siano tassati in forza del comma 1 del succitato articolo. Il successivo art. 26 reca «*disposizioni particolari per il gas metano*» ed individua le singole fattispecie sottoposte ad accisa.

In tema di imposte di fabbricazione sugli oli minerali, Sez. 5, n. 04950/2012, Olivieri, Rv. 621743-01, ha delineato l'ambito applicativo dell'art. 21 cit., chiarendo che i prodotti in questione sono sottoposti ad accisa in ragione della loro effettiva destinazione ed utilizzazione, come combustibile o carburante, e non della loro composizione chimica. Argomentando dal tenore letterale della disposizione, che si riferisce ai prodotti «*destinati ad essere usati, messi in vendita o usati come combustibile o carburante*», la pronuncia ha precisato che occorre avere riguardo all'intero ciclo economico del prodotto, dalla fabbricazione al consumo, e quindi alla destinazione d'uso impressa *ab orgine* dalla fabbrica, all'eventuale indicazione di impiego pubblicizzata nella fase di distribuzione o comunque risultante dalle specifiche modalità di vendita, nonché alla concreta destinazione da parte del consumatore finale.

Sez. 5, n. 24326/2018, Nonno, Rv. 650524-01, ha ulteriormente definito l'ambito applicativo delle accise sugli oli minerali, peraltro allineandosi all'interpretazione dell'art. 21 cit. già fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità (*ex multis* Sez. 5, n. 10780/2013, Conti, non massimata). Tale sentenza ha in particolare enunciato il principio per il quale il carburante per aeromodellismo rientra nella previsione di chiusura dell'art. 21, comma 5 (ed a far data dal 1° giugno 2007, comma 4, del d.lgs.

n. 504 del 1995, che sottopone a tassazione, in conformità all'interpretazione datane dalla Corte di giustizia (CGUE 18 dicembre 2008, in causa C-517/07) delle direttive n. 92/81/CEE e n. 2003/96/CEE, tutti i prodotti commercializzati o utilizzati come carburanti per motori (indipendentemente dalla loro natura o portata) o come additivi ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti, anche se non rientranti nella categoria degli oli minerali o dei prodotti energetici.

Sempre in questo contesto si colloca Sez. 5, n. 05860/2012, Cirillo, Rv. 622339-01, che ha assoggettato alla tassazione prevista per il gasolio anche il carburante costituito da una miscela di gasolio e di biodiesel, denominato *biofox*, ma per la sola parte formata da questa componente, precisando che ciò che rileva ai fini della tassazione non è la qualità del gasolio come elemento di una composizione chimica ma solo la destinazione del prodotto finale.

In tal caso, peraltro, trova applicazione l'aliquota agevolata prevista per il gasolio per autotrazione di cui all'art. 5 del d.l. 28 dicembre 2001, n. 452, «come prorogato» dall'art. 1 del d.l. 8 luglio 2002, n. 138, mentre è esente da accisa la parte di miscela formata da biodiesel, attesa la finalità di protezione dell'ambiente voluta dal legislatore sia interno che europeo.

La destinazione del prodotto finale costituisce quindi l'elemento che consente di stabilire se gli oli minerali debbano essere sottoposti a tassazione.

In merito rileva Sez. 5, n. 29572/2011, Valitutti, Rv. 621058-01, per aver affermato che l'art. 8, comma 5, della l. 23 dicembre 1998, n. 448 (istitutiva della cd. *carbon tax*) e l'art. 1 del d.p.c.m. 15 gennaio 1999, nel prevedere l'applicazione per uso a fini di riscaldamento degli oli medesimi di un'aliquota maggiorata rispetto a quella applicabile per l'impiego industriale, individuano l'elemento distintivo nell'uso finale cui il prodotto è destinato; sicché, dovrà essere applicata l'aliquota minore, nel caso in cui il combustibile entri nel ciclo produttivo come materia prima, e quella maggiorata, invece, se esso, ancorché sottoposto a processo di trasformazione che venga ad attribuirgli la valenza del «bene calore», sia utilizzato come riscaldamento da parte dei consumatori. Proprio in virtù di tale principio, la S.C. ha ritenuto applicabile l'aliquota maggiorata all'olio combustibile a basso tenore di zolfo impiegato da una società di gestione di impianti termici per l'erogazione di calore a temperatura costante a favore di soggetti pubblici e privati.

Anche il tributo sulle emissioni di anidride solforosa (SO_2) e di ossidi di azoto (NOx), istituito con l. 27 dicembre 1997, n. 449, ha natura giuridica di accisa: ciò è stato chiarito da Sez. 5, n. 26859/2009, Sotgiu, Rv. 610859-01, che ne ha evidenziato l'applicazione in relazione ad emissioni particolari di dette sostanze derivanti dal consumo di combustibili nei

grandi impianti, per le quali il diritto di accisa viene calcolato per numero di tonnellate prodotte, e sia accessoria rispetto all'accisa prevista per il consumo dal d.lgs. n. 504 del 1995.

L'accisa di cui innanzi, inoltre, si applica a decorrere dalla data prevista dalla legge istitutiva (1° gennaio 1998), nonostante quest'ultima preveda l'emanazione di un regolamento attuativo, atteso che detto regolamento (d.P.R. 26 ottobre 2001, n. 416), emesso a distanza di tre anni, non ha efficacia retroattiva ma esplica i suoi effetti soltanto a decorrere dalla sua entrata in vigore, restando il periodo pregresso regolato compiutamente dalle prescrizioni della l. n. 449 cit. Deve inoltre sottoporsi ad accisa anche il carburante residuo esistente nel serbatoio di una nave, che sia oggetto di importazione da un Paese extra UE e costituisca perciò bene merce, atteso che non trovano applicazione le esenzioni specificamente previste dalla normativa applicabile *ratione temporis* in quanto riguardanti invece la navigazione commerciale. Sez. 5, *n.* 27105/2019, Nonno, Rv. 655764-01.

3. Esigibilità dell'imposta.

L'obbligazione tributaria, secondo quanto previsto dall'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1995, sorge al momento della fabbricazione o della importazione e l'imposta diviene esigibile all'atto di immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato.

L'esigibilità dell'imposta si verifica, sempre in forza di quanto previsto dall'art. 2 cit., anche all'atto dello svincolo, sia pure irregolare, dal regime di sospensione, che si verifica tanto ove sia riscontrata una deficienza, quanto qualora sia accertata un'eccedenza di prodotto rispetto alle tolleranze ammesse, determinate con norme regolamentari dal Ministero dell'economia e finanze (Sez. 5, n. 25126/2016, Perrino, Rv. 641940-01).

Sez. 5, n. 24912/2013, Perrino, Rv. 628686-01, ha chiarito, in una fattispecie relativa a prodotti sottoposti al regime doganale comunitario del transito esterno, che l'esigibilità dell'imposta è sottoposta al regime sospensivo di cui all'art. 1, comma 2, lett. g), del d.lgs. n. 504 del 1995, fino all'immissione in consumo dei prodotti sui quali la stessa grava, assumendo rilievo, ai fini dell'imposizione, l'attitudine economica, dei fabbricanti e produttori, a presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi, ovvero al verificarsi di una causa estintiva dell'obbligazione. Ciò comporta che, ove la merce soggetta ad accisa sia stata rubata da terzi prima della sua immissione in consumo, l'imposta non è dovuta, dovendosi assimilare il furto – in armonia con quanto previsto dall'art. 14 della direttiva n. 92/12/CEE – alle cause estintive dell'obbligazione impositiva previste dall'art. 4 del cit. Testo unico (nel testo modif. dall'art.

59, comma 1, lett. *a*, della l. 21 novembre 2000, n. 342), quale ipotesi di caso fortuito, sempreché che il fatto non sia imputabile al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave.

In argomento rileva **Sez. 5, n. 15862/2020, Saija, Rv. 659335- 01**. La decisione ha, infatti, ulteriormente chiarito che i fatti generatori, per i prodotti che vi sono soggetti, sono la loro produzione o fabbricazione, ex art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995, mentre la loro immissione in consumo determina, ai sensi del successivo comma 2, l'esigibilità dell'imposta. Con particolare riferimento ai depositi fiscali, è stato quindi affermato che l'esigibilità resta sospesa per effetto dell'art. 1, commi 2, lett. e) e g), e 5 con la conseguenza che, ove un prodotto finito sia conservato in un deposito fiscale, la regressione ad una nuova fase lavorativa può escludere il carico fiscale solo se la rilavorazione è appositamente autorizzata ai sensi dall'art. 1, comma 3, del d.m. n. 383 del 1997. In applicazione del principio, la S.C. ha quindi confermato la sentenza che aveva ritenuto assoggettato ad accisa un quantitativo di kerosene detenuto in raffineria, in regime di deposito fiscale, ed inviato alla rilavorazione senza previa autorizzazione.

Sotto diverso ma connesso profilo, **Sez. 5, n. 23522/2020, Perrino, Rv. 659642-01,** con riguardo allo svincolo irregolare dal regime sospensivo, ha specificato che la competenza territoriale dell'Agenzia delle dogane deve essere individuata non già in relazione al luogo in cui opera la Procura che ha esercitato l'azione penale, bensì a quello in cui l'obbligazione tributaria è divenuta esigibile ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1995. Detta disposizione, ha inoltre chiarito la Corte, in particolare, evidenzia che la struttura dell'accisa prevede la combinazione, cronologicamente sfalsata, di due momenti: quello d'insorgenza del fatto generatore dell'obbligazione tributaria, regolato dal comma 1 dell'art. 2), e quello dell'esigibilità, la quale è posticipata all'atto d'immissione in consumo del prodotto (art. 2, comma 2). Sicché, prosegue la decisione, "l'immissione in consumo, che comporta l'esigibilità dell'accisa, si deve ritenere avvenuta all'atto dell'estrazione irregolare dal deposito"….."che ne ha comportato lo svincolo".

Nella specie, la S.C. ha ritenuto che l'Agenzia territorialmente competente andasse individuata in relazione al luogo in cui si era verificata l'immissione in consumo del gasolio, siccome determinante l'esigibilità dell'accisa, la quale era avvenuta all'atto dell'estrazione irregolare dal deposito che ne aveva comportato lo svincolo.

Per **Sez. 5, n. 15712/2020, Succio, Rv. 658432-01,** in tema di accise sull'energia elettrica, il presupposto impositivo è costituito, quanto alla nascita, dalla produzione dei beni colpiti e, quanto all'esigibilità, dalla loro immissione in consumo che, esprimendo l'attitudine economica dei

fabbricanti a vendere i prodotti a terzi, si traduce in indice di capacità contributiva rendendo l'imposizione compatibile con l'art. 53 Cost.

Sempre in argomento ed in relazione alla individuazione del soggetto passivo, ossia si colui che ha realizzato uno dei fatti generatori dell'imposta, **Sez. 5, n. 10684/2020, Perrino, Rv. 657862-01**, ha affermato che questi è tenuto al pagamento dei diritti di accisa all'atto della fatturazione al consumatore finale, o quando si accerti che non si sono verificate le condizioni di consumo per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di un'esenzione, o comunque all'atto dell'immissione in consumo. Al contempo sono state escluse le cessioni intermedie, che non abbiano realizzato la condizione di esigibilità, aventi rilevanza privatistica, nell'ambito di un fenomeno economico al quale è estranea l'amministrazione finanziaria. E' stato inoltre specificato che è più ampio il novero dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, rispetto a quello dei soggetti passivi dell'imposta, che rispondono del debito d'imposta, pur non avendone realizzato i fatti generatori, qualora nei loro confronti se ne sia verificata la condizione di esigibilità.

In tema di esigibilità delle accise viene inoltre in considerazione il rapporto con la normativa comunitaria.

In tema **Sez. 5, n. 15135/2020, Corradini, Rv. 658398-01**, ha avuto il pregio di chiarire che l'art. 21, comma 9, del d.lgs. n. 504 del 1995 (come modif. dall'art. 1 del d.lgs. n. 26 del 2007), nel sottoporre a tassazione, per finalità di politica ambientale, i prodotti energetici utilizzati per la produzione di energia elettrica, compreso il carbone, ha dato corretta attuazione all'art. 14 della dir. 2003/96/CE, che ha attribuito tale facoltà agli Stati membri, essendo sufficiente l'indicazione, in effetti contenuta nella norma interna, della perseguita finalità ambientale, in perfetta concordanza (anche lessicale) con quanto stabilito dalla direttiva cit., senza la necessità di alcuna specificazione dei motivi della scelta effettuata dal legislatore nazionale, né tantomeno della prova del raggiungimento della finalità ovvero dei benefici ambientali ottenuti.

In proposito si rileva, infatti, che la finalità di politica ambientale della tassazione del carbone, che qui interessa, è esplicitata dalla legge interna in perfetta sintonia e concordanza anche di espressione lessicale con quella usata dalla Direttiva che, esplicita detta finalità non solo nel testo ma anche nella documentazione di accompagnamento.

La finalità della norma interna di cui si tratta, prosegue la Corte, è peraltro esplicitata più diffusamente in vari atti parlamentari di accompagnamento al DDL relativo alla *carbon tax* (Atto Camera 5267) in cui si afferma che l'intento del legislatore è stato quello di tassare i consumi del carbone "tal quali" senza alcuna mediazione, per una precisa finalità ambientale perseguita attraverso un'accisa armonizzata per la cui

istituzione è stata data facoltà agli stati membri dell'Unione Europea e che la istituzione dell'imposta con motivazione ambientale è in linea con il principio "chi inquina paga" che rimane pienamente valido per compensare il danno ambientale imposto alla collettività.

Infine per quanto concerne l'inesigibilità dell'accisa, ***Sez.* 5, *n.* 420/2020, Perrino, Rv. 656549-01,** in caso di sottrazione dei contrassegni fiscali prima della loro apposizione sui prodotti (nella specie alcolici) soggetti a tassazione, ha escluso che possa configurarsi l'immissione in consumo, con conseguente inesigibilità dell'imposta, atteo che "gli alcolici per i quali i contrassegni sono stati acquistati possono ancora essere commercializzati e, quindi, il diritto di accisa può ancora sorgere".

La sentenza, nel dettaglio, ricostruisce la normativa comunitaria e la *ratio* della stessa evidenziando che l'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo, ex art. 6 della direttiva del Consiglio n. 92/12/CEE, applicabile all'epoca dei fatti, e che gli Stati membri hanno la possibilità di munire di contrassegni fiscali i prodotti destinati a essere immessi in consumo nel loro territorio. Viene quindi preso in considerazione l'art. 10, n. 1, della direttiva n. 95/59 il quale prevede che, nel corso delle tappe precedenti a quella dell'armonizzazione delle modalità di riscossione dell'accisa, quest'ultima sia in linea di massima riscossa mediante contrassegni fiscali. Sicché il rilascio di contrassegni fiscali a un operatore economico da parte di uno Stato membro costituisce, per quest'ultimo, una modalità di riscossione anticipata dell'accisa nello Stato (Corte giust. 13 dicembre 2007, causa C-374/06, BATIG).

Se, tuttavia, i contrassegni non sono ancora apposti sui prodotti soggetti ad accisa, e siano sottratti senza di essi, prosegue quindi la Corte, non è configurabile immissione in consumo.

4. Esenzioni.

Le esenzioni sottraggono dall'applicazione delle accise, in presenza di determinati requisiti, talune fattispecie individuate dal legislatore tra le quali vi è l'alcol etilico. Quest'ultimo non è sottoposto ad accisa in nove ipotesi individuate dall'art. 27, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995.

E' opportuno ripercorrere la posizione ripercorrere talune rilevanti decisioni in materia.

Sez. 5, n. 22947/2018, Catallozzi, Rv. 650509-01, ha individuato i presupposti in presenza dei quali può essere riconosciuta l'esenzione per l'alcol etilico prevista dall'art. 27, comma 3, cit. (nella formulazione applicabile *ratione temporis*): in particolare, è stato affermato che detta esenzione presuppone non solo l'iniziativa del contribuente (almeno 60 giorni prima dell'inizio delle attività) ma anche la verifica da parte dell'Ufficio finanziario circa la conformità del processo di trasformazione

del prodotto ai requisiti tecnici di cui all'art. 7 del d.m. n. 524 del 1996 nel rispetto sia delle ragioni del Fisco che di quelle di tutela della salute nonché della sicurezza delle lavorazioni, con la conseguenza che il provvedimento con cui l'Amministrazione accerta, all'esito di una ponderata istruttoria sulla ricorrenza di dette condizioni, il diritto all'esenzione ha natura costitutiva e, pertanto, è privo di efficacia retroattiva.

Sez. 5, n. 08621/2012, Greco, Rv. 622730-01, ha ulteriormente precisato, relativamente alla fattispecie di cui all'art. 27, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1995, che l'esenzione delle sostanze alcoliche dalle accise, è accordata solo quando siano state denaturate (ossia mescolate con le sostanze indicate e nelle proporzioni stabilite dall'art. 1 del d.m. n. 524 del 1996). Ne consegue che qualora la denaturazione non sia stata eseguita l'alcool resta soggetto al pagamento dell'accisa, a nulla rilevando che non sia o non possa essere in concreto destinato al consumo umano.

Relativamente alla diversa fattispecie di cui all'art. 27, comma 3, lett. *b)*, d.lgs. cit., Sez. 5, n. 00255/2012, Rv. 621170-01, ha chiarito che è esente da accisa solo l'alcol destinato alla produzione dei prodotti di profumeria, mentre quello, pur denaturato, utilizzato nelle fasi preparatorie ed accessorie della medesima (nella specie, per igienizzazione e sanitizzazione degli impianti), è esente solo se il suo utilizzo sia autorizzato, ai sensi del comma 3 dell'art. 2 del d.m. n. 524 del 1996 n. 524, dall'UTIF.

Sez. 5, n. 04511/2012, D'Alonzo, Rv. 621723-01, quanto al regime di esenzione stabilito dall'art. 1 della l. 3 agosto 1949, n. 623, per l'immissione in consumo di alcool nel territorio della Regione della Valle d'Aosta, ne ha escluso l'applicazione al prodotto ottenuto da un'industria locale attraverso la mera diluizione dell'alcool etilico con una modesta percentuale di acqua e poi commercializzato. Ciò in quanto l'art. 15, § 6, del reg. reg. 29 gennaio 1973, laddove prevede l'esenzione in riferimento al contingente assegnato alle industrie locali per la trasformazione in liquori, da un lato, per il suo tenore letterale, non attiene alla mera immissione al consumo da parte di queste, e, dall'altro, non può riferirsi alla descritta attività di diluizione, dovendo essere coordinato con la disciplina comunitaria di diretta ed immediata applicazione, che, in forza del reg. CEE n. 1576 del 1989 (vigente *ratione temporis*), esclude l'idoneità del prodotto in questione al commercio per il consumo umano senza ulteriori aggiunte e manipolazioni.

Sempre in tema di esenzione, ma relativamente alle accise sul consumo di energia elettrica ed addizionale provinciale, Sez. 5, n. 21816/2017, Fuochi Tinarelli, Rv. 645628-01, ha affermato che l'art. 53, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1995 (nel testo applicabile *ratione temporis*), ha ad oggetto una fattispecie di intermediazione nello scambio oneroso dell'energia elettrica, senza che rilevi, ai fini tributari, lo specifico

schema negoziale utilizzato od incida l'eventuale contestuale cessione di altre utilità; sicché, qualora nel medesimo sito industriale insista una pluralità di aziende alimentate con contratto onnicomprensivo (contratto di *service*, con messa a disposizione di locali, servizi vari, noleggio di beni ed utenze, tra cui l'energia elettrica), il prestatore del servizio, ancorché sprovvisto di licenza, va qualificato come soggetto passivo dell'imposta e l'esenzione di cui all'art. 52, comma 2, lett. o-*bis)*, del d.lgs. cit. (poi sostituito dall'art. 52, comma 3, lett. f del medesimo d.lgs.), va computata in capo a ciascun soggetto separatamente.

Quanto alla disciplina delle esenzioni contenuta nell'art. 52, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, Sez. 5, n. 31618/2018, Iofrida, Rv. 652107-01 (ribadita da **Sez. 5, n. 20819/2020, Nonno, Rv. 658996-01 e da Sez. 5, n. 14983/2020, Chiesi, Rv. 658198-01)** ha individuato i presupposti di applicabilità della lett. f) della cit. disposizione che, nella versione *ratione temporis* vigente, esentava dall'accisa l'energia elettrica «*utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 Kwh, per i mesi nei quali tale consumo si è verificato. Ai fini della fruizione dell'agevolazione gli autoproduttori dovranno trasmettere, al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, entro il giorno 20 di ogni mese, i dati relativi al consumo del mese precedente*». Nella decisione cit., la S.C. ha affermato che l'omessa comunicazione mensile dei consumi all'Amministrazione finanziaria, entro il termine previsto, non comporta la decadenza dall'agevolazione, in quanto detta decadenza non è prevista da alcuna disposizione e la comunicazione costituisce un adempimento formale i cui dati sono comunque riportati nelle comunicazioni annuali, le quali soltanto assumono effettivo rilievo ai fini della liquidazione e dell'accertamento dell'accisa.

Sez. 5, n. 18863/2020, Triscari, Rv. 658870-01, ha inoltre specificato che qualora la società consortile costituita per l'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili ceda, a titolo oneroso, parte di essa alle proprie consorziate, non può godere dell'esenzione prevista dall'art. 52, comma 3, lett. b) d.lgs. n. 504 del 1992, per la quale occorre che l'autoproduttore coincida con colui che consuma l'energia prodotta, essendo all'uopo irrilevante il richiamo all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79 del 2009, in quanto, regolando il mercato interno dell'energia elettrica ed i comportamenti dei principali operatori, è estraneo alla materia fiscale.

Per **Sez. 5, n. 23226/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 659341-01**, in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, l'art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 171 del 2005, limitandosi a prevedere che "l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali: a) quando è oggetto di contratti di locazione e di noleggio", va disapplicato perché in contrasto con l'art. 14, n. 1, lett. c), della direttiva n. 2003/96/CE,

dovendosi accertare, con onere della prova in capo al soggetto che invoca l'esenzione, che la navigazione da parte dell'utilizzatore implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso.

5. Agevolazioni.

All'atto della riscossione delle imposte indirette è possibile usufruire di agevolazioni fiscali previste dal legislatore che investono la fonte o l'aliquota dell'imposta.

Sez. 5, n. 24396/2020, Rv. 659493-03, ha affrontato la diversa questione relativa all'entità dell'abbuono dell'accisa nel caso in cui i prodotti alcolici siano contenuti in recipienti di legno. In tal caso, è stato quindi chiarito che l'abbuono per cali tecnici e naturali in misura forfettaria, come previsto dal combinato disposto degli artt. 4, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995 e 1 e 4 del d.m. n. 55 del 2000 e relativa tabella "A" (nel testo vigente *ratione temporis*), non è subordinato alla circostanza che detti recipienti siano contenuti in magazzini suggellati dal competente Ufficio tecnico di finanza. Ne consegue che detto abbuono, concorrendo gli ulteriori presupposti di legge, deve essere riconosciuto nella misura del 4% in volumi anidri, con l'ulteriore maggiorazione dell'1% in volumi anidri qualora i recipienti abbiano una portata inferiore ai quattro ettolitri.

In tema di agevolazioni d'accise sul gasolio per autotrazione, per **Sez. 5, n. 05812/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657378-01,** le carenze, gli errori o le falsità contenute nella dichiarazione trimestrale di consumo accertate dall'Amministrazione doganale dopo la formazione del silenzio-assenso e la fruizione del credito determinano la perdita dei benefici, con l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, limitatamente agli importi irregolarmente dichiarati o documentati e non rispetto all'intera agevolazione, salvo che l'attestazione mendace o erronea investa un elemento costitutivo dell'istanza.

Sez. 5, n. 03576/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 656971-01, ha avuto il pregio di chiarire, con riferimento alle agevolazioni sulle accise applicate al carburante destinato a mezzi di pubblico trasporto, che il termine biennale - previsto a pena di decadenza - per la presentazione dell'istanza di restituzione del credito (cd. rimborso) decorre, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, dal momento in cui sorge il diritto all'agevolazione, da individuarsi non in quello in cui è stato effettuato il pagamento o l'utilizzo ma in quello in cui è stata effettuata la fornitura al destinatario, perché è questo momento che segna il passaggio del prodotto petrolifero da una destinazione aspecifica ad una finalizzata, in concreto, al rifornimento dei mezzi pubblici.

Per quanto concerne le condizioni alle quali può essere l'accredito d'imposta previsto dall'art. 1 d.p.r. n. 361 del 1999 in favore dei soggetti autorizzati alla distribuzione e vendita di GPL ad uso domestico, **Sez. 5, n. 18751/2020, Saija, Rv. 658857-01** ha affermato che essi sono tenuti alla tenuta dei registri di carico e scarico, di talché legittimati a tali fini sono i fornitori che intervengono per ultimi nella catena distributiva, obbligati a tenere detti registri; ciò in quanto essi distribuiscono il GPL agli utenti finali, reali beneficiari dell'agevolazione fiscale; adempimento che diviene irrilevante nel caso in cui tali utenti hanno effettivamente goduto dello sconto fiscale, non potendo il d.p.r. cit. comprimere la portata della legge n. 448 del 1998, attributiva del suindicato beneficio.

Con specifico riferimento all'agevolazione di cui all'art. 8, comma 10, lett. e), della l. n. 448 del 1998 ed il beneficio di cui all'art. 1, comma 10, del d.l. n. 16 del 2005, conv. con modif. in l.n. 58 del 2005, **Sez. 5, *n.* 18752/2020, Saija, Rv. 658858-01,** ha chiarito che esse spettano all'autotrasportatore titolare (o contitolare) del deposito o di distributori privati ex art. 3, comma 2, del d.P.R. n. 277 del 2000, da intendersi come colui che abbia il potere di esercire l'impianto, potendosi ricomprendere in tale espressione sia il *dominus* sia il mero detentore qualificato in forza di idoneo titolo contrattuale purché il rifornimento venga destinato esclusivamente agli automezzi che esercitano l'attività nelle aree in cui l'impianto è collocato.

Sez. 5, n. 22452/2020, D'Aquino, Rv. 659338-01, ha specificato, infine che l'aliquota ridotta dell'accisa sul gas naturale per usi industriali, di cui all'art. 26 del d.lgs. n. 504 del 1995, si applica all'impiego di tale combustibile nel settore della distribuzione commerciale, la quale non è limitata alla mera attività di gestione diretta, ma include anche le attività volte alla predisposizione di misure organizzative e alla fornitura di servizi funzionali alla commercializzazione del prodotto finito.

6. Il rimborso delle accise.

A fronte di importo indebitamente riscosso, assume particolare importanza stabilire a chi spetti la legittimazione attiva in tema presentazione dell'istanza di rimborso.

Per **Sez. 5**, **n. 07344/2020, Rv**. **657457-01**, **Grasso,** relativamente al beneficio disciplinato dal d.P.R. n. 277 del 2000**,** il rimborso o la compensazione aventi titolo nella riduzione degli oneri gravanti sul gasolio per autotrazione, previsti dal d.P.R. n. 277 del 2000, compete all'esercente attività di autotrasporto merci che abbia effettivamente il possesso del mezzo e abbia impiegato il gasolio, e non anche al proprietario che lo abbia dato in locazione senza conducente o comunque a chi versi nelle condizioni di perdita della disponibilità del mezzo.

Nel dettaglio la Corte ha analizzato il contenuto dell'art. 1, comma 2, del d.P.R. n. 277 del 2000 nonché dell'art.3, comma 6, del medesimo d.P.R. rinvenendo nelle precitate disposizioni il fondamento del principio di cui innanzi, avvalorato, altresì dalla circolare n. 4/D del 23.2.2016 dell'Agenzia delle Entrate.

Sotto il diverso profilo procedurale, **Sez. 5 n. 07279/2020, Nonno, Rv. 657547-01**, in relazione alla domanda di rimborso per accise su oli lubrificanti, ha chiarito che l'obbligo di comunicare la predetta domanda anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'esercizio di competenza, previsto, a pena di inammissibilità, dall'art. 29, comma 4, della l. n. 428 del 1990 e rilevabile d'ufficio dal giudice in qualunque stato e grado del giudizio, non opera indiscriminatamente, ma soltanto quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa.

Nella medesima decisione è stato altresì evidenziato come tale obbligo, peraltro, non sia stato implicitamente abrogato dal sopravvenuto art. 14 del d.lgs. n. 504 del 1995, che impone la proposizione dell'istanza entro i due anni dal pagamento, trattandosi di disposizione meramente integrativa della precedente, siccome funzionale all'esigenza di rendere edotta l'Agenzia delle entrate della presentazione di domande di rimborso, in relazione a possibili effetti sui redditi dichiarati dell'esercizio di competenza, né si pone in contrasto col diritto unionale, come statuito da Corte di giustizia, 9 febbraio 1999, in causa C-343/96.

In materia assume infatti particolare rilievo il rapporto esistente tra la normativa interna e quella comunitaria.

Viene al riguardo in considera**zione Sez. 5, *n.* 20818/2020, Nonno, Rv. 659047-01,** con specifico riferimento alle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del d.l. n. 511 del 1988. Per la decisione di cui innanzi la disciplina prevista dall'art. 29 della I. n. 428 del 1990 - che distingue tra il pagamento effettuato in applicazione di norme nazionali in contrasto con il diritto unionale (comma 2) e il pagamento effettuato in ragione di una errata o inesatta applicazione delle regole interne (comma 3) - ha carattere omnicomprensivo e prende, pertanto, in considerazione tutte le possibili azioni di rimborso, applicandosi sia alle azioni di ripetizione delle imposte di consumo basate sulla violazione del diritto comunitario, sia a quelle basate sul solo diritto nazionale.

Per quanto concerne le accise sui prodotti energetici, ed in particolare la decadenza dal diritto al rimborso, **Sez. 5, n. 05808/2020, Fuochi Tinarelli,** Rv. **657377-01**, ha specificato che nel corso del rapporto: a) il credito maturato per eccedenza dei versamenti non incorre in alcuna decadenza ove regolarmente riportato nelle successive

dichiarazioni; b) è preclusa, fino alla chiusura del rapporto medesimo, la possibilità di ottenere il rimborso del credito stesso, sicché non può essere accolta la richiesta anticipata di rimborso; c) è consentito, senza che sia rilevabile o eccepibile alcuna decadenza, il trasferimento contabile del credito ad altra posizione gestita dal medesimo contribuente.

Ancora in merito alle condizioni per il riconoscimento del diritto al rimborso, in tema di accisa armonizzata, **Sez. 5, n. 02810/2020, Saija, Rv. 656962-01**, ha specificato che la prova indiziaria della traslazione dell'imposta, quale fattore impeditivo del diritto al rimborso, ai sensi dell'art. 29 l. n. 428 del 1990 può essere fornita dall'Agenzia delle Dogane anche mediante produzione del bilancio d'esercizio dell'imprenditore percosso (o contribuente di diritto), a condizione che dallo stesso si evinca che dei relativi esborsi l'imprenditore stesso ha tenuto conto nella determinazione del prezzo finale praticato all'utente inciso (o contribuente di fatto).

Sotto il profilo procedurale, deve chiedersi cosa accada in caso di presentazione di un'istanza di rimborso dell'Agenzia delle Entrate anziché all'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Al quesito ha dato risposta Sez. **5, n. 02615/2020, Antezza, Rv. 656960-01,** affermando che in tal caso deve ritenersi effettuata presso un ufficio incompetente, in ragione dell'assenza di rapporto di immedesimazione organica con il Ministero dell'economia e delle finanze, trattandosi di distinti soggetti di diritto, in ragione della separazione tra la titolarità dell'obbligazione tributaria, tuttora riservata allo Stato, e l'esercizio dei poteri statuali in materia d'imposizione fiscale, trasferito alle Agenzie dal d.lgs. n. 300 del 1999.

Sez. 5, n. 20818/2020, Nonno, Rv. 659047-02, ha infine specificato che l'azione di ripetizione delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del d.l. n. 511 del 1988 prevede che, quando la spesa ha concorso alla formazione del reddito, l'istanza di rimborso sia comunicata, a pena di inammissibilità, all'Agenzia delle entrate, proprio in ragione dei riflessi sui redditi dichiarati dell'esercizio di competenza.

7.La prescrizione.

In tema di recupero dell'accisa e prescrizione del relativo diritto all'imposta, **Sez. 5,** n. **25611/2020, Antezza, Rv. 659647-01**, ha chiarito che realizzatosi l'effetto interruttivo di cui all'art. 15 TUA, *ratione temporis* applicabile, la decorrenza del termine di prescrizione è ricollegata, dallo stesso citato articolo ed in forza della *ratio* ad esso sottesa, alla circostanza, oggettiva, del passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio penale, a prescindere dal relativo esito, indipendentemente quindi dal

soggetto al quale sia stato imputato il reato e dalla partecipazione al giudizio penale di tutti i debitori coobligati.

Sempre in argomento e con riferimento al recupero delle accise sui prodotti alcolici, **Sez. 5, n. 24396/2020, Saija, Rv. 659493-01** ha avuto il pregio di affermare che il termine quinquennale di prescrizione che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, comma 2, e 15, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995 (nel testo vigente *ratione temporis*), decorre dalla "immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato", va riferito alla data di presentazione del prospetto riepilogativo quindicinale da parte del contribuente-fabbricante, responsabile dell'attuazione del tributo, assumendo rilievo il momento in cui l'Ufficio è posto nelle condizioni di verificare l'adempimento degli obblighi di cui all'art. 3, comma 4, del cit. d.lgs., nonché dell'art. 7, comma 2, lett. a), del d.m. n. 153 del 2001 (anch'esso, nel testo vigente *ratione temporis*).

Per **Sez. 5, n. 22707/2020, Antezza, Rv. 659339-01,** infine, costituisce comportamento omissivo tale da far decorrere il termine di prescrizione del diritto al pagamento dell'imposta dal momento della scoperta del fatto illecito, ai sensi dell'art. 15, comma 1, d.lgs. n. 504 del 1995 (nel testo previgente al d.lgs. n. 40 del 2010), la condotta volta a celare la debenza del tributo - attraverso alterazioni documentali o contabili (ad esempio omesse o infedeli dichiarazioni, omesse fatturazioni) o altro - di non immediata né di facile percezione da parte dell'Amministrazione, tanto da essere "scoperta" solo a seguito di indagini o di autodenuncia del contribuente.

In applicazione del principio, la S.C. ha respinto il ricorso agenziale, ritenendo che la CTR avesse correttamente escluso l'applicazione dell'art. 15 cit., in assenza di alcun occultamento del debito d'imposta, avendo il contribuente semplicemente effettuato un'illegittima, perché tardiva, compensazione del proprio debito con un corrispondente credito.

8. Sanzioni.

Il ritardo nel pagamento delle accise, sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, integra - per costante giurisprudenza - una violazione sostanziale e non formale poiché incide sul versamento del tributo ed arreca pregiudizio all'incasso erariale (Sez. 5, n. 04960/2017, Tricomi, Rv. 643217-02).

La riduzione della sanzione per il ritardato pagamento non superiore a 15 giorni, prevista dalla disposizione cit. (come novellata dall'art. 23, comma 31, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv., con modif., in l. 15 luglio 2011, n. 111), opera per ogni ipotesi, a prescindere dalla sussistenza di una garanzia reale o personale per l'intero credito, trattandosi di requisito ormai espunto, con applicabilità immediata di detta

normativa di favore atteso il disposto dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 (Sez. 5, n. 08751/2013, Perrino, Rv. 626328-01).

Assume particolare rilievo il rapporto tra l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, che prevede il pagamento di una somma a titolo di sanzione amministrativa, e l'art. 3, n. 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, che prevede il pagamento di un'indennità di mora e gli interessi per il ritardato pagamento.

Al riguardo si è ripetutamente chiarito che il d.lgs. n. 471 del 1997 detta una disciplina destinata a valere, in generale, per tutti i tributi, integrata dalle disposizioni normative speciali di imposta (con riferimento alle accise, il d.lgs. n. 504 del 1995), sicché, nel caso di omesso pagamento dell'imposta di consumo sul gas, trovano applicazione sia l'art. 13 del d.lgs. n. 471 cit., che l'art. 3, n. 4, del d.lgs. cit. (nel testo vigente *ratione temporis*), trattandosi di norme pienamente compatibili che non realizzano un cumulo di sanzioni in ragione della loro diversità funzionale, afflittiva (con riferimento alla sanzione amministrativa) e reintegrativa del patrimonio leso (con riguardo all'indennità di mora ed agli interessi).

Da detto indirizzo (Sez. 5, n. 04960/2017, Tricomi, Rv. 643217-02; Sez. 5, n. 16165/2016, Meloni, Rv. 640651-01; Sez. 5, n. 09176/2015, Caracciolo, Rv. 635560-01; Sez. 6-5, n. 08553/2011, Cappabianca, Rv. 617698-01; Sez. 5, n. 14303/2009, Meloncelli, Rv. 609005-01), si discosta Sez. 5, n. 30034/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 561609-01, che invece ha escluso, in caso di tardivo pagamento dell'imposta sul consumo del gas, la cumulabilità dell'indennità di mora di cui all'art. 3, comma 4, cit. con la sanzione del 30% prevista dall'art. 13 cit. In questa decisione la S.C., rinvenendo il presupposto dell'obbligazione del versamento «nella condotta del trasgressore responsabile del tardivo versamento dell'imposta intesa come fatto omissivo in sé considerato», individua la natura sanzionatoria dell'indennità di cui all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, poiché, pur essendo, alla pari degli interessi moratori, accessoria rispetto al debito di imposta, riveste «una funzione di vera e propria sanzione amministrativa per l'ipotesi di tardivo versamento dell'imposta di consumo del gas», donde la sua prevalente funzione che non è «quella di risarcire l'Erario, ma di stimolare la diligenza del contribuente, colpendone l'inerzia, quando questi non provveda a pagare il tributo entro il termine stabilito nel pubblico interesse». Sicché, in forza del principio di specialità nonché di quelli di uguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità, non possono essere applicate entrambe le sanzioni ma deve essere applicata esclusivamente quella di cui all'art. 3 cit. Ciò comporta che la sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 può invece essere irrogata contestualmente a quella di cui all'art. 59, comma 1, lett. *c)* del d.lgs. n. 504 del 1995.

La questione ha assunto particolare rilievo ed è stato oggetto di un'ordinanza interlocutoria**.** In particolare la **Sez. 5, n. 12762/2020, non massimata,** (Presidente Virgilio, Estensore Triscari), ha rinviato la causa a nuovo ruolo, disponendo l'acquisizione di una relazione dell'Ufficio del Massimario, al fine di fissare un'udienza tematica, alla luce delle decisioni assunte dalla stessa sezione negli anni e del contenuto delle disposizioni coinvolte, avente ad oggetto l'indennità di mora di cui all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995 (T.U.A.).

Trattasi, in particolare, di individuare quale sia la natura ascrivibile all'indennità di mora di cui innanzi e, conseguentemente, di stabilire se in caso di presentazione di ritardato pagamento delle accise, essa sia o meno cumulabile con la sanzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Il problema della cumulabilità delle sanzioni è stato recentemente posto inoltre, in tema di accise sull'energia elettrica**, da Sez. 5, n. 22342/2020, Leuzzi, Rv. 659622-01,** la quale ha affermato ch**e** la sanzione di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 504 del 1995 - riguardante condotte di evasione totale o parziale dell'imposta, mediante dichiarazione infedele - e quella di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 - che colpisce l'omesso versamento in tutto o in parte, entro le prescritte scadenze, dell'imposta dichiarata come dovuta - non sono cumulabili in quanto volte a sanzionare due distinti comportamenti di tipo omissivo ed in quanto, accertata l'evasione (o la tentata evasione) dell'imposta, non può essere contestato l'omesso pagamento dell'imposta, postulando questo che la dichiarazione del contribuente sia stata veritiera o affetta da meri, involontari, errori materiali o di calcolo e che dunque l'evasione non vi sia stata.

Sotto altro profilo, assume particolare importanza stabilire cosa accada in caso di pagamento tardivo del tributo.

Sez. 5, n. 14848/2020, Catallozzi, Rv. 658197-01, ha specificato, in relazione a fattispecie nella quale l'accisa era stata pagata con ritardo di 32 giorni, inferiore ai giorni 90 previsti dalla disciplina sopravvenuta, che il pagamento tardivo da parte del contribuente comporta l'applicazione del trattamento sanzionatorio più favorevole anche per i giudizi in corso, per effetto delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158 del 2015 all'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, in ragione del principio di *favor rei* previsto dall'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997.

Sotto il diverso profilo soggettivo**, Sez. 5, n. 21390/2020, Antezza, Rv. 659472-01,** con riguardo alle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie commesse da persona fisica in rapporto di dipendenza, organico o altro rispetto alla persona giuridica, ha chiarito che l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, conv., con modif., in l. n. 326 del 2003, limitando la riferibilità di dette sanzioni al rapporto fiscale proprio di società o enti

riconosciuti, con esclusione di qualunque responsabilità della persona fisica (salva quella penale eventualmente configurabile), non si applica ai soggetti privi di personalità giuridica, dovendosi ritenere ragionevole il diverso trattamento stante la diversità delle due situazioni considerate, donde la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale della norma per ritenuta violazione dell'art. 3 Cost.

Nel dettaglio la Corte ha evidenziato che l'art. 7 di cui innanzi trovi applicazione solo con riferimento alle persone giuridiche e non anche in ordine alle società o agli enti privi di personalità giuridica, in ragione di una scelta discrezionale del legislatore di derogare al principio della punibilità diretta della persona fisica autrice della violazione solo in caso di sussistenza della personalità giuridica in capo all'ente o alla società, cui il rapporto fiscale si riferisce, e, quindi, in ragione di situazioni differenti che, in quanto tali, sono ragionevolmente suscettibili di un trattamento differenziato.

In applicazione del principio, è stata quindi confermata la decisione che aveva ritenuto inoperante l'art. 7 cit. non solo perché inapplicabile agli enti privi di personalità, ma anche in forza dell'accertata artificiosa costituzione della società da parte delle persone fisiche, effettive beneficiarie dell'evasione dell'accisa.

Assume importanza stabilire quali effetti produca, la mancata redazione di specifici atti, e se, in particolare, costituisca violazione formale o sostanziale. In merito si è espressa **Sez. 5, n. 16624/2020, Sajia, Rv. 658650-01**, la quale ha affermato, con riferimento alla circolazione di oli minerali e bevande alcoliche, che la mancata redazione del documento di accompagnamento semplificato (D.A.S.), secondo l'apposito modello ovvero mediante altro idoneo documento commerciale, implicante la presunzione di provenienza illecita, costituisce una violazione non meramente formale, siccome connessa ad adempimento strumentale con finalità di controllo, e concreta la fattispecie amministrativa "di pericolo" sanzionata dall'art. 49, comma 1 e 2, d.lgs. n. 504 del 1995 (*ratione temporis* vigente).

La Corte di Cassazione ha anche risposto al quesito teso ad individuare chi siano i soggetti responsabili, in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo del prodotto energico soggetto ad accisa**. Sez. 5, n. 10689/2020, Mucci, Rv. 657876-01**, ha, in particolare, affermato che il concessionario dell'impianto stradale di distribuzione di carburanti è responsabile in solido, in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo del prodotto energetico soggetto ad accisa, con il gestore dell'impianto, salvo prova contraria, da parte del concessionario, del diligente esercizio dei suoi poteri di ispezione e controllo sull'impianto previsti dalla legge.

In tema di accise sugli alcolici **Sez. 5, n. 21776/2020, Nonno, Rv. 659296-01**, ha inoltre affermato, sempre con riferimento alla individuazione del soggetto responsabile, che il funzionario doganale infedele che abbia in qualunque modo concorso allo svincolo irregolare dei prodotti alcolici dal regime di sospensione d' accisa, così rendendo esigibile l'imposta, risponde del suo pagamento in solido con gli altri soggetti obbligati per legge.

La sentenza, nel dettaglio, muove dall'analisi delle disposizioni rilevanti in materia e, in particolare, dagli artt. 7 ed 8 della direttiva 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, dagli artt. 2 e 7 del Testo unico delle Accise, nella versione applicabile *ratione temporis,* ed evidenzia come a) il chiaro tenore letterale dell'art. 7, comma 1, lett. a), TUA, anche alla luce del testo della direttiva n. 2008/118/CE, escluda che la disposizione si riferisca esclusivamente al soggetto che ha prestato cauzione, ma a chiunque abbia partecipato allo svincolo irregolare; b) la salvezza dell'azione penale evidenzia che la responsabilità tributaria per l'irregolarità dello svincolo si cumuli a quella penale, laddove lo svincolo irregolare costituisca anche reato.

9.Accertamento e questioni procedurali.

Sez. 5 n. 07077/2020, Sajia, Rv. 657387-01, ha specificato che la nullità per difetto di sottoscrizione del capo dell'Ufficio, ovvero di un funzionario da lui delegato, prevista per gli avvisi di accertamento in tema di imposte dirette e di IVA non si applica agli avvisi di pagamento emessi dall'Agenzia delle Dogane per violazioni sulle accise, per essere l'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 56 del d.P.R. n. 633 del 1972 norme di stretta interpretazione; né la contestazione sull'assenza della delega di firma può considerarsi equivalente all'eccezione di usurpazione dei poteri ad opera del soggetto firmatario dell'atto, qualora non sia allegato che tale soggetto non appartenga all'Ufficio emittente.

Sez. 5, n. 21376/2020, Armone, Rv. 659469-01, nell'ambito della procedura di verifica della dichiarazione volta a ottenerne la riduzione ex art. 4 del d.P.R. n. 277 del 2000, ha chiarito che l'Amministrazione finanziaria può annullare il silenzio-assenso formatosi trascorsi 60 giorni dall'istanza, avendo tale termine natura ordinatoria e rientrando nel più generale potere di autotutela, il quale non è limitato ai vizi formali ma si estende ai vizi sostanziali attinenti ai prerequisiti per l'accesso al beneficio, spettando all'Ufficio il controllo della veridicità della dichiarazione del contribuente relativa al possesso dei medesimi.

Per **Sez. 5, n. 13483/2020, Antezza, Rv. 658112-01**, in materia di accise su oli lubrificanti, ex artt. 3 d.m. n. 557 del 1996 e 62, comma 5, d.lgs. n. 504 del 1995, applicabili *ratione temporis*, fermo restando l'obbligo della loro contabilizzazione separata, la custodia degli oli lubrificanti

ottenuti dalla rigenerazione di oli usati e di quelli di prima distillazione (a differente regime fiscale) può essere effettuata promiscuamente, non sussistendo un obbligo di contabilità rapportata a ciascun serbatoio, e gli eventuali ammanchi devono essere ripartiti proporzionalmente ai quantitativi di tali oli introdotti.

Sez. 5, n. 13809/2020, Nocella, Rv. 658352-01, in tema di accise su gas petrolio liquido (GPL), ha infine chiarito che il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della dichiarazione annuale - costituendo il frutto di una modalità di pagamento dell'imposta, in quanto detratto *ex lege* dai successivi versamenti di acconto - è reclamabile soltanto dal soggetto passivo del rapporto tributario, con la conseguenza che il termine biennale di decadenza ex art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995 (T.U.A.) per il rimborso dell'eventuale credito di imposta non è applicabile al soggetto terzo, nella specie il commerciante consumatore, che chiede l'accredito delle corrispondenti somme abbonate ai soggetti titolari di agevolazioni ai sensi dell'art.1, comma 2, d.P.R. n. 361 del 1999, stante la diversità ed alternatività tra il meccanismo per il rimborso delle accise pagate dallo stesso soggetto d'imposta, da un lato, e quello del tutto autonomo che disciplina l'accredito in esame, dall'altro.

PARTE QUARTA

LE IMPOSTE LOCALI

CAPITOLO I

L'ICI

(di Annamaria Fasano)

SOMMARIO: 1. Inquadramento. – 2. La base imponibile. – 3. I vincoli di inedificabilità. – 3.1. Verde pubblico attrezzato. – 4. Le rendite catastali. – 5. Soggettività passiva. – 6. Le aree pertinenziali. – 7. Le esenzioni: casistica. – 8. Le agevolazioni. – 9. L'ICI e le aree demaniali. 10. Avviso di liquidazione ed accertamento. – 11. ICI e giudicato. – 12. ICI e rimborsi.

1. Inquadramento.

In base al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, presupposto dell'ICI è «*il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa*» (art. 1, comma 2), intendendosi per fabbricato «*l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano*» (art. 2, lett. *a*) e per terreno agricolo «*il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c.*» (art. 2, lett. *c*).

Il regime dell'ICI e delle relative esenzioni non può essere ricavato dalla disciplina normativa regolante l'imposizione diretta, e quindi dal d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi T.U.I.R.), bensì dalle disposizioni specificamente inerenti alla stessa imposta comunale sugli immobili.

L'ICI – istituita con decorrenza dall'anno 1993 dal d.lgs. n. 504 del 1992 – per le sue caratteristiche strutturali può essere definita come un'imposta *territoriale*, in considerazione dell'identica natura dell'ente pubblico impositore «*ciascun Comune*», *diretta*, perché colpisce una immediata manifestazione di capacità contributiva, e *reale*, in quanto considera, come base imponibile il valore in sé del bene immobile, a prescindere, in linea generale, da qualsivoglia condizione personale del titolare del diritto reale sullo stesso considerato dalle afferenti norme (salvo, ex art. 7 del d.lgs. cit., che ai fini dell'esenzione).

L'imposta soggiace alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, n. 4, c.c., configurandosi alla stregua di una obbligazione periodica o di durata e non rientrando nel novero delle prestazioni unitarie, per le quali rileva una pluralità di termini successivi per un adempimento che strumentalmente rimane ineseguibile anche "uno actu" con correlata

applicabilità dell'ordinaria prescrizione decennale ex art. 2946 c.c. (**Sez. 6-5, n.13683/2020, Luciotti, Rv 658625-01**).

Per l'assoggettamento all'imposta è sufficiente l'iscrizione al catasto edilizio, dovendosi escludere qualsiasi rilevanza, ai predetti fini, dell'effettiva abitabilità dell'immobile (Sez. 5, n. 11646/2019, Cavallari, Rv. 653723-01, Sez. 5, n. 03436/2019, Penta, Rv. 652524, Rv. 652524-01). Secondo altro indirizzo, per l'assoggettamento ad ICI è invece sufficiente che il fabbricato sia ultimato ed utilizzabile, senza che sia necessaria la sua iscrizione al catasto, rilevando ai fini impositivi le condizioni per sua iscrivibilità ai sensi dell'art. 2 comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, ovvero il momento a partire dal quale può essere considerato fabbricato in ragione dell'ultimazione dei lavori relativi alla sua costruzione (Sez.5, n. 07968/2019, Fasano, Rv. 643056-01).

Presupposto dell'imposta, come stabilito dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. istitutivo, è il possesso di:

a) «*fabbricati*», per tale intendendosi l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano (art. 2, n. 1, cit.).

b) «*aree fabbricabili*»

c) «*terreni agricoli*»

siti nel territorio dello Stato, «*a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa*».

Pertanto, il possesso di un'«*unità immobiliare*» da considerare come «*fabbricato*» (perché iscritta o da iscrivere nel catasto) fa sorgere in capo al soggetto passivo (art. 3) l'obbligo di corrispondere l'ICI afferente.

I contribuenti sono tenuti alla dichiarazione prevista dall'art. 10 del d.lgs. n. 504 del 1992. Tale dichiarazione, avendo natura di mera esternazione di scienza e di giudizio, può essere emendata (o ritrattata) dal contribuente, se frutto di errore, con effetti, però, diversi, a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta ovvero successivamente alla stessa: nel primo caso, infatti, l'Ufficio è tenuto a rispettare le risultanze delle correzioni, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri in ordine ai valori emendati, ma con onere della prova a carico dell'Amministrazione, mentre nella seconda ipotesi, pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio delle facoltà di correzione, quest'ultima venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la correttezza della modifica proposta (Sez. 5, n. 06635/2019, Balsamo, Rv. 652969-01). Si è anche precisato che l'art. 37, comma 53, del d.l. n. 223 del 2006, il quale ha soppresso l'obbligo della presentazione della dichiarazione ai fini ICI, con decorrenza dall'anno 2007, facendo salvo l'obbligo di denuncia delle variazioni non conoscibili in via officiosa dal comune, continua a regolare i rapporti sorti sotto la sua vigenza,

sanzionando le condotte concernenti l'omissione ed il ritardo del pagamento delle imposte, secondo i termini e le scadenze previste dalle norme in vigore in base al principio del *tempus regit actum*" (Sez.5, n. 01293/2019, Balsamo, Rv. 653993-01).

L'obbligo, previsto dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, di dichiarare il possesso degli immobili (o di denunciare le variazioni di quelli già dichiarati) non cessa allo scadere del termine stabilito dal legislatore con riferimento all'inizio del possesso (o, per gli immobili posseduti al 1° gennaio 1993, del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992) ma permane finché la dichiarazione (o la denuncia di variazione) sia presentata, configurandosi, in caso di inosservanza, un'autonoma violazione per ogni anno di imposta punibile ai sensi dell'art. 14, comma 1, del decreto cit., poiché la presentazione della dichiarazione produce effetto (in mancanza di variazioni) anche per gli anni successivi e tale effetto può ovviamente verificarsi solo in presenza e non in assenza di una dichiarazione; la violazione del relativo obbligo non ha natura istantanea e non si esaurisce con la mera violazione del primo termine fissato dal legislatore, sicché, ove la dichiarazione sia stata omessa in relazione ad una annualità di imposta, l'obbligo non viene meno in relazione all'annualità successiva. (Sez. 5, n. 14399/2017, De Masi, Rv. 644430-01).

2. Base imponibile.

La base imponibile dell'ICI deve essere determinata, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, in ragione del valore dell'immobile, senza che assuma rilievo che lo stesso, ad esempio, sia stato costruito con contributi comunali (Sez. 5, n. 10006/2019, Cirese, Rv. 653365-02).

Ai fini della determinazione, per i fabbricati iscritti in catasto il valore di riferimento è costituito «*da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52 u.c.*» (art. 5, comma 2). Invece «*per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, un moltiplicatore pari a settantacinque*» (art. 5, comma 7).

La disciplina dettata dall'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, si applica anche quando il contribuente, per la determinazione della rendita catastale, si avvale della procedura DOCFA, poiché il termine di efficacia delle rendite stabilito dall'art. 5, comma 2, cit. è ispirato a ragioni di uniformità delle dichiarazioni e degli accertamenti e costituisce espressione del principio di uguaglianza (Sez. 6-5, n. 21760/2018, Napolitano, Rv.

650111-01). In tale ipotesi, infatti, il contribuente pone in essere un'attività collaborativa che comporta soltanto, in caso di variazione della rendita originaria, la non applicazione di sanzioni (salvo nel caso in cui lo scarto ecceda la misura del 30%), ma abilita il Comune ad emettere avviso di liquidazione, senza necessità di preventiva notifica della rendita (Sez. 6-5, n. 27576/2018, Billi, Rv. 651071-01). Se il fabbricato è divenuto inagibile, l'imponibile, fino al nuovo classamento, non può essere determinato sulla base del valore venale dell'area edificabile, atteso che, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992 il valore da assumere resta quello risultante dalla rendita catastale rivalutata secondo i moltiplicatori previsti dall'art. 52, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. 5, n. 03282/2019, Russo, Rv. 652380-01). La condizione di inagibilità e inabilità in cui versi l'immobile, consente la riduzione di imposta ex art. 8, comma 1, dlgs. n. 504 del 1992, ma la stessa deve intendersi come obiettiva inidoneità alla sua utilizzazione a causa dell'absolescenza o cattiva manutenzione dello stesso e per carenze intrinseche, ma non anche la condizione di fatto del suo mancato utilizzo stagionale, in quanto estranea ai richiesti caratteri di fatiscenza e degrado fisico, essendo le norme agevolative di stretta interpretazione (Sez. 5, n. 29966/2019, Crolla, Rv. 653349-01).

La misura del valore venale del bene in comune commercio deve essere determinata in base ai parametri vincolanti previsti dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, che, per le aree fabbricabili, devono avere riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per gli eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche; pertanto, poiché tali criteri devono considerarsi tassativi, il giudice del merito, investito della questione del valore attribuito ad un'area edificabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza, tenuto conto dell'anno di imposizione, ai predetti parametri, con una valutazione incensurabile in sede di legittimità, se congruamente motivata (Sez. 5, n. 13567/2017, Zoso, Rv. 644355-01). La base imponibile, pertanto, va individuata in relazione al valore commerciale complessivo dell'area fabbricabile che, dovendo tenere conto dei differenti livelli di edificabilità delle parti che compongono l'area medesima, può essere espresso ricorrendo ad indici medi di edificabilità riferiti all'intera area, in considerazione del rapporto tra spazi riservati a costruzioni e spazi riservati ad infrastrutture di interesse generale (Sez. 5, n. 08545/2019, Mondini, Rv. 653349-01).

Ai fini della corretta determinazione occorre individuare una stretta ed imprescindibile relazione tra iscrizione (o necessaria iscrivibilità) in catasto dell' unità immobiliare e la rendita vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, sicché i dati del singolo fabbricato, quali

risultanti in catasto, costituiscono un fatto oggettivo ai fini dell'assoggettamento all'imposta e della determinazione del *quantum* dovuto, non contestabile, neppure in via incidentale, da nessuna delle parti (comune e contribuente) del rapporto obbligatorio concernente l'imposta, fatta salva la facoltà del contribuente di chiedere la modifica (eventualmente in via di autotutela), ovvero di impugnare (in sede giurisdizionale) l'atto di accatastamento e/o di attribuzione della rendita, con naturale ripercussione (ed effetto vincolante per le parti del rapporto ICI) sul provvedimento definitivo (Sez. 5, n. 14114/2017, Scarcella, Rv. 644420-01). Pur sul presupposto della tassatività dei parametri indicati dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. cit., in mancanza di un valore riferito al bene oggetto di stima, nell'ipotesi in cui sia indicato il prezzo di acquisto del bene, il giudice del merito può avvalersi, per valutarne la congruità, ai fini della determinazione del valore venale degli immobili, ai criteri OVI, che, pur non costituendo fonti di prova, sono uno strumento di ausilio ed indirizzo per le valutazioni estimative, quali nozioni di fatto di comune esperienza (Sez. 5, n. 11445/2018, Fasano, Rv. 648202-01).

La giurisprudenza di questo giudice di legittimità ha, altresì, precisato che, considerato che la determinazione dell'imposta presuppone l'accertamento della natura edificabile del terreno, da effettuarsi in concreto e sulla base degli strumenti urbanistici vigenti, il giudice tributario, in sede di commisurazione del valore venale è tenuto a valutare principalmente l'inclusione dell'area nel piano regolatore generale e negli strumenti urbanistici adottati (**Sez.5, n. 1465/2020, Rv 656672-01**).

A seguito dell'entrata in vigore dell'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv., con modif., in l. 2 dicembre 2005, n. 248, e dell'art. 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., in l. 4 agosto 2006, n. 248, che hanno fornito l'interpretazione autentica dell'art. 2, comma 1, lett. *b)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, l'edificabilità di un'area, per l'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso dal parte delle Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, tenuto, altresì, conto che il detto art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, prevedendo che un terreno sia considerato edificatorio anche ove esistano possibilità effettive di costruzione, delinea, ai fini fiscali, una nozione di area edificabile ampia ed ispirata alla mera potenzialità edificatoria (Sez. 5, n. 04952/2018, De Masi, Rv. 647463-01). L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedue

incidenti sullo "ius aedificandi" o di modifiche del piano regolatore che si traducono in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo di imposta, conformemente alla natura periodica del tributo in questione (**Sez. 5, n. 6702/2020, Criscuolo, Rv 657450-01**).

Tenuto conto che la vocazione urbanistica di un immobile deve essere desunta dalla qualificazione ad esso attribuita dagli strumenti urbanistici, il venir meno della concreta possibilità di utilizzare il volume edificatorio non influisce sulla destinazione del bene attribuita dallo strumento urbanistico generale e, quindi, non fa diventare l'immobile stesso di natura agricola, ma incide solo sulla determinazione della base imponibile (Sez. 6-5, n. 27426/2018, Solaini, Rv. 651113-01). Il Comune può, ai sensi dell'art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997 adottare una delibera per determinare il valore delle aree fabbricabili. L'adozione della delibera, prevista dall'art. 59 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con la quale il Comune determina periodicamente per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili se, da un lato, delimita il potere di accertamento dell'ente territoriale qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello così predeterminato, dall'altro, non impedisce allo stesso, ove venga a conoscenza o in possesso di atti pubblici o privati dai quali risultano elementi sufficientemente specifici in grado di contraddire quelli, di segno diverso, ricavati in via presuntiva dai valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche, di rideterminare l'imposta dovuta (Sez. 5, n. 04605/2018, De Masi, Rv. 647274-01). In particolare, si è precisato che le delibere in questione non hanno natura imperativa, benché integrino un fonte di presunzioni dedotte da dati di comune esperienza ed utilizzabili dal giudice quali indici di valutazione anche con riferimento ad annualità anteriori a quelle della loro adozione. Esse svolgono una funzione analoga a quella dei cosiddetti studi di settore, atteggiandosi come mera fonte di presunzioni *hominis*, sicché l'Ente comunale può accertare il maggior valore imponibile ICI dei terreni sulla base di altri elementi, quali gli atti di compravendita di immobili ubicati nella stessa zona di destinazione urbanistica (Sez. 5, n. 11646/2019, Cavallari, Rv. 653722-01).

È stato, altresì, chiarito che è legittimo l'avviso di accertamento emanato sulla base di un regolamento comunale che, in forza degli artt. 52 e 59 del d.lgs. n. 446 del 1997 e 48 del d.lgs. n. 267 del 2000, abbia indicato periodicamente i valori delle aree edificabili per zone omogenee con riferimento al valore venale in comune commercio, trattandosi di un atto che ha il fine di delimitare il potere di accertamento del Comune qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato e, pur non avendo natura imperativa, integra una fonte di

presunzioni idonea a costituire, anche con portata retroattiva, un indice di valutazione per l'Amministrazione ed il giudice, con funzione analoga agli studi di settore (Sez. 6-5, n. 15312/2018, Napolitano, Rv. 649233-01). Sebbene la competenza a deliberare spetti al Consiglio comunale, il relativo potere può essere esercitato anche dalla Giunta, alla quale il d.lgs. n. 267 del 2000 ha assegnato la competenza in materia di ICI, atteso che i regolamenti adottati nell'esercizio di tale potere non hanno natura impositiva, trattandosi di mere fonti di presunzioni dedotte dai dati di comune esperienza, idonei a consentire supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice, utilizzabili quali indici di valutazione (Sez. 5, n. 27572/2018, D'Oriano, Rv. 650958 -01).

Il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dall'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, anche per gli immobili già accatastati nella categoria D, opera fino al momento nel quale è formulata la richiesta di attribuzione di rendita, a seguito della quale il proprietario diviene titolare di una situazione giuridica nuova, derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicché può essere tenuto a pagare una somma maggiore o minore rispetto a quella provvisoriamente determinata in virtù del detto metodo, potendo, nel secondo caso, richiedere il rimborso entro i termini di legge (Sez. 5, n. 11472/2018, Balsamo, Rv. 648077-01).

Ipotesi specifiche:

Con riferimento ad ipotesi specifiche, la S.C. ha chiarito che, ove l'area sia adibita ad attività estrattiva secondo il regolamento urbanistico e suscettibile, in conformità allo stesso, di edificazione, ancorché limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali, la base imponibile deve essere determinata avendo riguardo al valore venale (Sez. 5, n. 14409/2017, Zoso, Rv. 647679-01). Nel caso in cui un fabbricato è, invece, oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia a norma dell'art. 31, comma 1, lett. d), della l. 5 agosto 1978, n. 457 (intendendosi per tali quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente e che comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti) la base imponibile dell'ICI deve essere calcolata a norma dell'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1992 secondo cui «*in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), della l. n. 457 del 1978, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'art. 2, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione, ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato*

costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato» (Sez. 5, n. 14111/2017, Zoso, Rv. 644419-01).

Mentre nell'ipotesi di interventi di recupero, ex art. 31, comma 1, lett. *d)*, della l. n. 457 del 1978, su fabbricati già esistenti, ai sensi dell'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1992, occorre considerare soltanto il valore dell'area, senza computare quello del fabbricato in corso d'opera fino alla data di ultimazione dei lavori di ristrutturazione ovvero, se antecedente, a quella in cui il fabbricato ristrutturato sia stato comunque utilizzato (Sez. 5, n. 14111/2017, Zoso, Rv. 644419-01). Per gli immobili serventi rispetto ad una centrale idroelettrica privi di rendita catastale, la base imponibile viene determinata utilizzando il valore di bilancio e solo in subordine il valore può essere determinato facendo riferimento ad immobili similari iscritti in catasto (Sez. 5, n. 10125/2019, Balsamo, Rv. 653715-01).

3. I vincoli di edificabilità.

La S.C. ha chiarito che, in tema di imposta di registro, ipotecaria e catastale, ai fini della determinazione della base imponibile relativa ad un terreno edificabile, può distinguersi l'area edificabile *di diritto*, perché così qualificata in uno strumento urbanistico, e l'area edificabile *di fatto*, che, pur non essendo urbanisticamente prevista, ha una vocazione edificatoria fattuale, identificabile per la presenza di taluni indici, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con i centri urbani già organizzati e l'esistenza di qualunque altro elemento obiettivo incidente ai fini della destinazione urbanistica. Ne consegue che tale destinazione di fatto, rilevante giuridicamente perché presa in considerazione dalla legge sia ai fini dell'ICI, sia per la determinazione dell'indennità di espropriazione, rende l'area anch'essa edificabile di diritto, sebbene non ancora oggetto di pianificazione urbanistica, con conseguente incidenza sul suo valore anche ai fini delle imposte suddette (Sez. 5, n. 23023/2016, Meloni, Rv. 641886-01).

Ai fini ICI sono irrilevanti i vincoli urbanistici finalizzati all'esproprio, posto che l'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1992 non ricollega in alcun modo il presupposto dell'imposta all'idoneità del bene a produrre reddito o alla sua attitudine ad incrementare il proprio valore o il reddito prodotto, assumendo rilievo il valore dell'immobile, ai sensi del successivo art. 5, ai soli fini della determinazione della base imponibile, e quindi della concreta misura dell'imposta, con la conseguenza che deve escludersi che un'area edificabile soggetta ad un vincolo urbanistico che la destini all'espropriazione sia per ciò esente da imposta. Tale conclusione riceve

conferma dalla disciplina dettata dall'art. 16, comma 2, del d.lgs. n. 504 cit., abrogato a decorrere dal 30 giugno 2003, ai sensi degli artt. 58, comma 1, n. 134, e 59 del d.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, modificati dal d.lgs. 27 dicembre 2002, n. 302, e dall'art. 37, comma 8, del d.P.R. n. 327 del 2001 cit., i quali mirano a ristorare il proprietario del pregiudizio a lui derivante nel caso in cui l'imposta versata nei cinque anni precedenti all'espropriazione, conteggiata sul valore venale del bene, sia superiore a quella che sarebbe risultata se fosse stata calcolata sull'indennità di espropriazione effettivamente corrisposta (Sez. 5, n. 12272/2017, Botta, Rv. 644137-02).

Rimane fermo il principio che l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal comune, indipendentemente dalla approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, ferma restando che l'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone di tenere conto, in concreto, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio (Sez. 6-5 09202/2019, Dell'Orfano, Rv. 653725-01). Infatti, la qualificazione edificatoria delle aree ex agricole sussiste e decorre sin dal momento del loro inserimento nelle previsioni del piano regolatore generale del Comune, essendo irrilevanteil perfezionamento dello strumento urbanistico; ne consegue che tale inserimento è sufficiente a determinare un incremento di valore che ne giustifica la natura edificatoria ai fini fiscali (Sez. 5, n. 33576/2019, Criscuolo, Rv. 656378-01).

La nozione di area edificabile, di cui all'art. 2, comma 1, lett. *b)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, non può essere esclusa dalla ricorrenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionino, in concreto, l'edificabilità del suolo, in quanto tali limiti, incidendo sulle facoltà dominicali, connesse alla possibilità di trasformazione urbanistica-edilizia del suolo, ne presuppongono la vocazione edificatoria, sicché la presenza di tali vincoli non sottrae le aree su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili, ma incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla base imponibile (Sez. 5, n. 11853/2017, De Masi, Rv. 644113-01). È stato affermato che l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico incide senz'altro sulla determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, ma non ne esclude l'oggettivo carattere edificabile ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, atteso che i vincoli d'inedificabilità

assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione che non fanno venire meno l'originaria natura edificabile (Sez. 5, n. 23814/2016, Schirò, Rv. n. 641988-01).

Il principio è stato più volte ribadito, con la precisazione che i vincoli di inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione che non fanno venire meno l'originaria natura edificabile (Sez. 5, n. 17764/2018, Solaini, Rv. 649382-01). Per le aree ricomprese nel piano regolatore generale l'edificabilità, sebbene non esclusa da vincoli specifici che possono incidere unicamente sul valore venale delle stesse in ragione delle concrete potenzialità edificatorie, non sussiste, invece, in presenza di vincoli assoluti, ancorchè posti da strumenti regionali di pianificazione paesaggistica ed ambientale, i quali prevalgono sulla pianificazione urbanistica comunale (Sez. 5, n. 23206/2019, D'Ovidio, Rv.655138-01).

Gli enunciati orientamenti trovano conferma anche con riferimento alla disciplina delle cd. "zone bianche". Secondo la S.C., con riferimento alle zone bianche, la natura edificabile non viene meno, trattandosi di evenienze incidenti sulla sola determinazione del valore venale dell'area, né per le ridotte dimensioni e/o per la particolare conformazione del lotto, che non incidono su tale qualità (salvo che siano espressamente considerate da detti strumenti attributive della stessa), essendo sempre possibile l'accorpamento con fondi vicini della medesima zona, ovvero l'asservimento urbanistico a fondo contiguo avente identica destinazione, né a seguito di decadenza del vincolo preordinato alla realizzazione dell'opera pubblica, da cui deriva non una situazione di totale inedificabilità, ma l'applicazione della disciplina delle cd. "zone bianche" (nella specie quella di cui all'art. 9 del d.P.R. n. 380 del 2001), che, ferma restando l'utilizzabilità economica del fondo, in primo luogo a fini agricoli, configura sempre, anche se a titolo provvisorio, un limitato indice di edificabilità (Sez. 5, n. 21080/2019, Cirese, Rv. 654825-01). Anche il vincolo idrogeologico che condizioni di fatto l'edificabilità del suolo non esclude la natura edificabile dell'area – rilevante ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 e desunta dalla qualificazione attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune – ma incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale, riducendo, quindi, la base imponibile (Sez. 6-5, n. 19963/2019, Castorina, Rv. 654865-01).

In ipotesi di mancata conoscenza da parte del contribuente della natura edificabile di un terreno, per omessa comunicazione del provvedimento di qualificazione, si è ritenuto che l'omessa comunicazione del provvedimento di attributazione della natura di area edificabile ad un terreno, ove non sia dimostrato un conseguente pregiudizio per l'esercizio

del diritto di difesa del contribuente, non incide sulla validità dell'atto, in quanto non ne è specificamente sanzionata l'inosservanza da parte dell'art. 31, comma 20, della l. n. 289 del 2002, che prevede detto obbligo di comunicazione (Sez. 5, n. 20124/2019, Fasano, Rv. 654955-01).

Laddove vi sia un'indubbia impossibilità a edificare, il vincolo determina la non imponibilità ai fini ICI. Infatti, le aree situate completamente nella fascia di rispetto ferroviario di cui all'art. 49 del d.P.R. n. 753 del 1980 non sono soggette ad ICI, in quanto sottoposte ad un divieto assoluto di edificare; diversamente, per le aree incluse in parte in detta fascia il vincolo incide solo sulla determinazione del valore delle stesse e, quindi, sulla base imponibile (Sez. 5, n. 23211/2019, Billi, Rv. 655076-01).

Una questione dibattuta è quella della cd. «perequazione urbanistica» e di come la stessa possa incidere sul valore venale del bene. Si è ritenuto che i terreni oggetto di perequazione debbano essere assoggettati ad ICI sulla base del valore venale in comune commercio, come previsto dagli artt. 2, comma 1, e 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, solo che la determinazione del valore deve tenere conto dell'inserimento del terreno nell'ambito della perequazione, non potendo essere equiparato, sul piano dell'estimo, a quella di un appezzamento che consenta l'immediata possibilità di edificazione (Sez. 5, n. 27575/2018, Billi, Rv. 653311).

Con ordinanza interlocutoria Sez. 5, n. 26016/2019, D'Ovidio, non massimata, è stato disposto il rinvio al Primo Presidente per la rimessione alle Sez. U della questione concernente la possibile rilevanza, ai fini dell'applicazione dell'ICI, della compensazione urbanistica intervenuta su un'area assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta da legge regionale (area di decollo) per la quale non è stato ancora individuato il ruolo dove dovrà essere trasferita la condizione di edificabilità (area di atterraggio) cessata sull'immobile iniziale. La Sezioni Unite, a soluzione del contrasto, hanno affermato che: "*In tema di ICI, un'area già edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta, ove sia inserita in un programma di 'compensazione urbanistica' non è assoggettabile ad imposta, atteso che il diritto edificatorio compensativo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso*" (**Sez.U, n. 23902/2020, Stalla, Rv 659602**).

3.1. Verde pubblico attrezzato.

Con riferimento alle aree adibite a verde pubblico attrezzato vi è un indirizzo della giurisprudenza di legittimità secondo cui, in tema di ICI, un'area compresa in una zona destinata in base al piano regolatore generale a verde pubblico attrezzato, è sottoposta ad un vincolo di destinazione che

preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione di tecnica di edificazione, sicché non può essere qualificata come fabbricabile, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, e resta sottratta al regime fiscale di suoli edificabili (Sez. 5, n. 05992/2015, Chindemi, Rv. 635088-01).

Secondo altro indirizzo, invece, l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico incide senz'altro nella determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, ma non ne esclude l'oggettivo carattere edificabile ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione che non fanno venire meno l'originaria natura edificabile (Sez. 5, n. 23814/2016, Schirò, Rv. 641988-01). Quest'ultimo principio è in linea con quell'orientamento (sopra richiamato) che ritiene che le aree ricomprese nel piano regolatore generale, l'edificabilità può essere esclusa solo da vincoli assoluti, mentre vincoli specifici possono incidere unicamente sul valore venale dell'immobile, da stimare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie (Sez. 5, n. 31048/2017, Di Geronimo, Rv. 646686-01).

Dal verde pubblico attrezzato va distinta la servitù ad uso pubblico. Ai fini ICI, le aree gravate da servitù ad uso pubblico sono soggette ad imposta, trattandosi di uno *ius in re aliena*, autonomo rispetto ad ogni altro diritto reale minore, tendenzialmente perpetuo, correlato ad un bisogno duraturo della collettività di riferimento (Sez. 5, n. 13795/2019, Mondini, Rv. 654070-01). In caso di immobile gravato da servitù di uso pubblico, l'ICI è dovuta dal proprietario, poiché lo stesso mantiene sul bene i poteri propri del *dominus,* trattandosi di un diritto *sui generis* ed atipico spettante ad una collettività, tendenzialmente imprescrittibile, volto a soddisfare un interesse generale di questa mediante il godimento di alcune, specifiche, *utilitates* che non escludono per il proprietario la possibilità di godere pienamente del bene in tutti gli altri modi e, persino di utilizzare lo stesso come membro del gruppo (Sez. 5, n. 24264/2019, Cavallari, Rv. 655154-02).

4. Le rendite catastali.

La competenza per l'attribuzione della rendita catastale è riservata dall'ordinamento all'Amministrazione centrale dello Stato, in quanto la previsione generale di cui all'art. 2 del r.d.l. n. 652 del 1939, conv., con modif., in l. n. 1249 del 1939, non è stata derogata dalla norma successiva sul decentramento di alcune funzioni agli enti locali, sicché è illegittimo

l'avviso di accertamento basato su una rendita catastale autonomamente stabilita dall'Amministrazione comunale (Sez. 5, n. 07275/2019, Stalla, Rv. 653167-01). I provvedimenti attributivi o modificativi della rendita catastale hanno rilievo giuridico nei soli confronti dei soggetti intestatari della relativa partita, come desumibile dall'art. 74 della l. n. 342 del 2000, che prevede la notificazione dei summenzionati atti esclusivamente nei confronti di questi ultimi ai fini della decorrenza della relativa efficacia.Ne consegue che legittimato alla loro impugnazione è esclusivamente l'intestatario della partita, né a diversa conclusione può condurre il rilievo che in determinate circostanze, espressamente previste dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, tale soggetto non coincida con il soggetto passivo dell'imposta, atteso che quest'ultimo ha un interesse temporaneo e di mero fatto a contestare il classamento e l'attribuzione della rendita sulla cui base viene calcolata l'ICI (**Sez.5, n. 24299/2020, Dell'Orfano, Rv 659490-01**).

Gli effetti fiscali delle rendite catastali attribuite a seguito della mancata risposta alla richiesta del Comune, notificata ex art. 1, comma 336, l. n. 311 del 2004, retroagiscono, ai sensi del successivo comma 337, a decorrere, alternativamente dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal comune o, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di notifica della richiesta del Comune in tutti i casi in cui l'immobile non risulti dichiarato in catasto, non rilevando che si tratti di immobile già dichiarato ai fini ICI (Sez. 6-5, n. 04021/2019, Luciotti, Rv. 653062-01).

Ai sensi dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, le variazioni delle risultanze catastali hanno efficacia, ai fini della determinazione della base imponibile, a decorrere dall'anno di imposta successivo a quello nel corso del quale sono state annotate negli atti catastali. Tuttavia le risultanze catastali hanno un valore meramente indiziario, sicché prevale su di esse un titolo giuridico valido di segno contrario (Sez. 5, n. 05316/2019, Balsamo, Rv. 652786-01).

In ogni caso, ai fini ICI, ai sensi dell'art. 74, comma 1, della l. 21 novembre 2000, n. 342, a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, sicché il provvedimento emesso in sede di autotutela modificativo della rendita ha effetto retroattivo dalla data dell'originario classamento, indipendentemente alla data di notifica della nuova rendita, se si limita a correggere errori originari o vizi dell'atto, mentre se il riesame del classamento viene eseguito sulla base di nuovi elementi, sopravvenuti o diversi rispetto a quello originario, la rettifica della rendita, effettuata dopo il primo gennaio 2000, è irretroattiva, avendo

efficacia *ex nunc* (Sez. 6-5, n. 13845/2017, Conti, Rv. 644711-01). La norma deve essere interpretata nel senso dell'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita prima della sua notifica al fine di individuare la base imponibile dell'ICI, ma non esclude l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, ai fini impositivi anche per annualità d'imposta «sospese», ossia suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso (Sez. 5, n. 14402/2017, De Masi, Rv. 644432-01). Va precisato, infatti, che sebbene il termine per impugnare decorra dalla notifica, ciò non esclude l'applicabilità della rendita anche al periodo precedente, stante la natura dichiarativa e non costitutiva dell'atto attributivo della rendita (**Sez. 6-5, n. 4587/2020, Rv 657318-01**).

L'art. 74, comma 3, della l. n. 342 del 2000, nell'attribuire alla notificazione dell'atto impositivo fondato su atti, adottati entro il 31 dicembre 1999, comportanti l'attribuzione o la modificazione della rendita, valore di notificazione della rendita stessa, non richiede che l'atto impositivo contenga, in ogni caso, la motivazione sui presupposti e sui criteri di stima seguiti dall'Agenzia del territorio, configurandosi tale obbligo solo quando deve procedersi alla stima diretta dell'immobile (come nel caso di attribuzione di rendita a fabbricati con destinazione speciale o particolare) e non quando si tratta di semplice variazione di classamento, comportante la sola applicazione all'immobile di valori determinati per legge o per regolamento in relazione al tipo ed alla consistenza del fabbricato. Ne consegue che, secondo l'indirizzo espresso dalla S.C., l'atto di liquidazione che riporti i dati di classificazione dell'immobile con la classe, la consistenza e la rendita attribuita in relazione a tali elementi, è sufficiente a consentire al contribuente che individui un errore di classificazione concernente il proprio immobile, o che ritenga non sussistere i requisiti per la variazione catastale, di effettuare l'impugnazione della rendita, aprendo un contenzioso specifico con l'Agenzia del territorio anche sulla base del semplice raffronto di tali dati con quelli su cui in precedenza era stata applicata l'imposta (Sez. 5, n. 14400/2017, De Masi, Rv. 644431-01).

Ai fini del computo della base imponibile, il provvedimento di modifica della rendita catastale, emesso dopo il 1° gennaio 2000 a seguito di denuncia di variazione dell'immobile presentata dal contribuente, è utilizzabile, a norma dell'art. 74 della l. n. 342 del 2000, anche con riferimento ai periodi di imposta anteriori a quello in cui ha avuto luogo la notificazione del provvedimento, perché successivi alla denuncia di variazione. Il legislatore, infatti, stabilendo con il cit. art. 74 che, dal 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali siano effeicaci soltanto a decorrere dalla loro notificazione, non ha voluto restringere il potere di accertamento tributario al periodo successivo alla

notificazione del classamento, ma piuttosto segnare il momento a partire dal quale l'amministrazione comunale può richiedere l'applicazione della nuova rendita e il contribuente può tutelare le sue ragioni contro di essa, non potendosi confondere l'efficacia della modifica della rendita catastale – coincidente con la notificazione dell'atto – con la sua applicabilità, che va riferita invece all'epoca della variazione materiale che ha portato alla modifica (Sez. 5, n. 22653/2019, D'Ovidio, Rv. 655070-01).

Se il contribuente si sia avvalso per l'accatastamento di un immobile della procedura DOCFA, il principio della superfluità della notifica della rendita catastale utilizzata per la determinazione del tributo non trova applicazione ove il Comune, nell'emettere l'avviso di liquidazione, proceda sulla base di una rendita diversa da quella proposta dal contribuente con la conseguenza che l'atto di attribuzione va notificato (Sez. 5, n. 07801/2019, D'Oriano, Rv. 653079-01).

A seguito di rettifica del classamento operato con DOCFA, la successiva attribuzione, da parte dell'Ente impositore, della rendita catastale costituisce, una volta notificata, la base imponibile anche per le annualità sospese suscettibili di accertamento ovvero di liquidazione o rimborso (Sez. 5, n. 10126/2019, Balsamo, Rv. 653366-01).

5. La soggettività passiva.

Dalla lettura combinata degli artt. 1 e 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, il soggetto passivo tenuto al pagamento dell'ICI deve individuarsi soltanto nel «*proprietario*» o nel «*titolare di un diritto reale di godimento*» dell'immobile.

Pertanto, in applicazione di tale principio, non può ritenersi soggetto passivo di imposta il promissario acquirente sulla base del contratto preliminare ad effetti anticipati, in quanto egli si può qualificare come mero detentore qualificato, essendo unico tenuto al pagamento dell'imposta è il proprietario dell'immobile compromesso in vendita (Sez. 5, n. 14119/2017, Scarcella, Rv. 644422-01). Per la stessa ragione, in caso di esecuzione forzata dell'obbligo di concludere un contratto ex art. 2932 c.c., il presupposto del tributo si realizza con l'effetto traslativo, prodotto dal passaggio in giudicato della relativa sentenza (Sez. 5, n. 25942/2017, Nocera, Rv. 646215-01). Analogamente, in caso di beni immobili conferiti in *trust* traslativo, il soggetto passivo è il *trustee*, siccome divenuto titolare della proprietà degli stessi e tenuto, in quanto tale, ad amministrarli ed a sostenerne le spese, non assumendo rilevanza, a tali fini, i limiti ai relativi poteri e doveri imposti dal disponente nell'atto istitutivo e l'effetto segregativo proprio dell'istituto (Sez. 5, n. 16550/2019, Russo, Rv. 654685-01).

Per la medesima ragione, in tema di infrastrutture, quali strade, illuminazioni, parcheggi, aiuole eccetera, occorre verificare da chi sono

state realizzate tali opere. Se le opere sono state realizzate e sono utilizzabili esclusivamente dagli assegnatari dei singoli lotti o siano state realizzate dai consorzi tra enti territoriali, su terreno di loro esclusiva proprietà, essendo soggetto passivo, nel primo caso, gli assegnatari sui cui terreni sono state realizzate le infrastrutture, nel secondo caso, il consorzio (**Sez.5, n. 4649/2020, Taddei, Rv 657329-01)**

In tema di abitazione già familiare, la S.C. si è pronunciata con riferimento alla situazione riguardante il coniuge al quale sia stata assegnata la casa di abitazione posta nell'immobile di proprietà (anche in parte) dell'altro coniuge, sostenendo che costui non è soggetto passivo di imposta per la quota dell'immobile stesso sulla quale non vanti il diritto di proprietà ovvero un qualche diritto reale di godimento, come previsto dall'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, poiché con il provvedimento giudiziale di assegnazione della casa coniugale in sede di separazione personale o di divorzio, viene riconosciuto al coniuge un diritto personale atipico di godimento e non un diritto reale, sicché in capo al coniuge non è ravvisabile la titolarità di un diritto di proprietà o di uno di quei diritti reali di godimento, specificatamente previsti dalla norma, costituenti il presupposto impositivo del tributo (Sez. 5, n. 07395/2019, Criscuolo, Rv. 653047-01). Il donatario, invece, assume la qualità di soggetto passivo di imposta quanto, accettando la donazione, ne determina il perfezionamento, restando irrilevante, ai fini ICI, la mera detenzione, sia pure qualificata del bene (Sez. 5, n. 07444/2019, Russo, Rv. 653051-02).

Molto interessante il chiarimento della Corte in tema di accessione, secondo cui il soggetto passivo dell'imposta gravante su un immobile che accede al suolo è il proprietario del terreno il quale, in forza del principio dell'accessione di cui all'art. 934 c.c., acquista a titolo originario ed *ispo iure* la proprietà della costruzione, senza che rilevi se l'abbia edificata egli stesso o terzi: fattispecie relativa ad immobile abusivo realizato dalla società conduttrice del terreno poi dichiarata fallita. (Sez. 5, n. 20958/2019, Fasano, Rv. 654960-01).

La S.C. ha inoltre precisato che, nel regime anteriore all'entrata in vigore dell'art. 51, comma 3-*bis*, del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159 (Codice antimafia), il proprietario degli immobili oggetto di sequestro penale, disposto ai sensi dell'art. 2-*ter* della l. n. 575 del 1965 o del successivo art. 20 del predetto d.lgs. n. 159 del 2011, è soggetto passivo di imposta, non giustificandosi alcuna esenzione dal pagamento del tributo, atteso che il presupposto impositivo è la titolarità del diritto reale e non la disponibilità del bene e che il sequestro penale, a differenza della confisca, non comporta la perdita della titolarità dei beni ad esso sottoposti.

I principi sopra enunciati sono stati ritenuti validi anche nell'ipotesi di immobile sottoposto a sequestro civile, giudiziario o conservativo (Sez.

5, n. 19881/2017, Conti, Rv. 645669-01). Analogamente, l'impedimento temporaneo alla edificazione materiale del suolo, perché sottoposto a sequestro penale preventivo, non ne altera la formale qualificazione di terreno edificatorio, attribuita con piano regolatore generale, potendo l'oggettiva edificabilità essere esclusa solo da vincoli assoluti previsti dal detto piano, ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. 5, n. 13064/2017, Carbone, Rv. 644350-01), ciò vale fino a quando non sopravvenga il decreto di confisca o l'esecuzione della demolizione del bene, posto che, fino a quel momento, rimane comunque nella disponibilità diretta o indiretta del proprietario (**Sez. 5, n. 27481/2020, Dell'Orfano, Rv 659814-01)**.

Secondo la S.C., ai fini ICI, anche per l'espropriato valgono i medesimi principi, il quale solo una volta emesso un decreto definitivo di esproprio cessa di essere soggetto passivo di imposta, a nulla rilevando che abbia mantenuto la concreta disponibilità del cespite e che poi intervengano ulteriori accordi con l'amministrazione espropriante (**Sez.5, n. 5639/2020, Cavallari, Rv 660074-01**).

La concessione all'ATER di aree espropriate ai Comuni per la realizzazione di programmi di edilizia residenziale pubblica, ai sensi dell'art. 10 della l. 18 aprile 1962, n. 167, come sostituito dall'art. 35 della l. 22 ottobre 1971, n. 865, attribuisce al concessionario il diritto di superficie sulle aree, ovvero le facoltà proprie di tale diritto, con la conseguenza che quest'ultimo, una volta realizzati gli immobili, in applicazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, diviene soggetto passivo di imposta, non occorrendo, a tal fine, un ulteriore atto costitutivo del diritto di superficie, in quanto l'incontro delle volontà dei due soggetti rileva su un diverso piano (Sez. 5, n. 21222/2017, Fasano, Rv. 645305-01).

Ai fini della prova della pretesa erariale, l'Ente impositore può anche avvalersi delle annotazioni risultanti dai registri catastali i quali, peraltro, non hanno valore di prova assoluta potendo il contribuente disconoscere l'esistenza di qualsivoglia diritto sul bene ma è suo onere fornire la prova contraria.

A tale riguardo, la S.C., dopo aver premesso che il catasto è preordinato a fini essenzialmente fiscali e che i dati in esso contenuti hanno valore di semplici indizi, ha affermato che, tuttavia, l'intestazione di un immobile ad un determinato soggetto fa sorgere comunque una presunzione de facto sulla veridicità di tali risultanze ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria, potendo, quindi, il Comune legittimamente chiedere il pagamento dell'imposta, ove quest'ultimo non vinca il valore indiziario dei dati contenuti nei registri catastali, dando adeguata dimostrazione di quanto diversamente sostenuto al riguardo (Sez. 5, n. 13061/2017, De Masi, Rv. 644245-01).

6. Le aree pertinenziali.

Le aree pertinenziali non sono autonomamente tassabili, purché vi sia un accertamento rigoroso dei presupposti di cui all'art. 817 c.c., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) di quest'ultimo e che non sia possibile una differente destinazione senza radicale trasformazione. A tal fine, sono irrilevanti le risultanze catastali, le quali hanno una valenza meramente formale (Sez. 5, n. 27573/2018, D'Oriano, Rv. 650959-01). Diversamente, secondo l'impostazione della S.C., sarebbe agevole per il proprietario, al mero fine di godere dell'esenzione, creare una destinazione pertinenziale che facilmente possa cessare senza determinare una radicale trasformazione dell'immobile stesso (Sez. 5, n. 15668/2017, Solaini, Rv. 644723-01).

Ai fini dell'operatività dell'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, che esclude l'autonomo assoggettamento all'imposta delle pertinenze, il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza dei presupposti, oggettivo e soggettivo, di cui all'art. 817 c.c., trattandosi di deroga alla regola generale dell'imposizione (Sez. 5, n. 13606/2018, Stalla, Rv. 648674-01). Ne consegue che, se il contribuente non ha evidenziato nella dichiarazione l'esistenza di una pertinenza, non è consentito contestare l'atto con cui l'area asseritamente pertinenziale viene assoggettata a tassazione, deducendo solo nel giudizio la sussistenza di un vincolo di pertinenzialità (Sez. 5, n. 27573/2018, D'Oriano, Rv. 650959-02).

Si pone in linea con i suddetti principi anche Sez. 5, n. 13742/2019, Castorina, Rv. 654117-01, secondo cui l'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 nell'escludere l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali fonda l'attribuzione della qualità di pertinenza sul criterio fattuale correlato alla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio o ornamento di un'altra, in conformità all'art. 817 c.c. con la conseguenza che, per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificabile è necessario che intervenga una oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo *jus aedificandi* e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile *ad libitum*.

7. Le esenzioni: casistica.

La Corte di cassazione è più volte intervenuta per delimitare l'ambito applicativo delle esenzioni in tema di ICI, stabilendo in via generale che, ai fini del trattamento esonerativo, rileva, tra l'altro,

l'oggettiva classificazione catastale dell'immobile. In particolare, con riferimento a:

Terreni agricoli

Il trattamento agevolativo previsto dall'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992 per i terreni agricoli posseduti dai coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale spetta solo a quanti traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito e non va, quindi, riconosciuto, a chi sia titolare di pensione, avendo ottenuto la cancellazione dall'elenco dei coltivatori diretti (Sez. 5, n. 13261/2017, Solaini, Rv. 644374-01). Ne consegue che, nel caso in cui un terreno è interamente posseduto e condotto da un soggetto che ne è comproprietario e che possiede i requisiti di cui all'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, e che vi esercita pacificamente attività agricola, l'agevolazione fiscale, essendo correlata ad un requisito, lo svolgimento della suddetta attività agricola, incompatibile con la possibilità di sfruttamento edificatorio dell'area, si estende anche in favore degli altri comproprietari stante il suo carattere oggettivo. Infatti, affinchè un fondo possa beneficiare dei criteri di calcolo previsti per i terreni edificabili destinati ai fini agricoli è necessaria, oltre alla sua effettiva destinazione agricola anche la conduzione diretta da parte del contirbuente (**Sez,5, n. 4394/2020, Taddei, Rv 657332-01**).

Le cave adibite ad attività estrattiva non godono del regime agevolativo, atteso che non sono equiparabili ai suoli agricoli pur se classificate come "D3" nel piano regolatore generale adottato dal Comune in quanto avente potenzialità edificatoria, sia pure limitata alla sola realizzazione di fabbricati strumentali, con la conseguenza che è soggetta comunque all'imposta, indipendentemente dal suo concreto utilizzo, non contemplato tra i casi di esenzione, per la quale vige il criterio della tassatività (Sez. 5, n. 31079/2019, Taddei, Rv. 656344-01).

La S.C. ha anche precisato che ai fini del riconoscimento dell'agevolazione di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 504 del 1992, i terreni adibiti ad impianti di itticultura non sono equiparabili a quelli agricoli, poiché l'attività che vi si svolge non è riconducibile a quella descritta dall'art. 2135 c.c., al quale la norma, di stretta interpretazione, si riferisce (**Sez.5, n. 6699/2020, Russo, Rv 657398-01**).

Fabbricati rurali

Secondo l'originario sistema delineato dal d.lgs. n. 504 del 1992 e tenuto conto della disciplina del catasto edilizio urbano (r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652; d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, vigente *ratione temporis* alla data del 1° gennaio 1993, data di entrata in vigore dell'imposta comunale sugli immobili), i fabbricati rurali non erano soggetti all'ICI, nel senso che il possesso di tali fabbricati non costituiva presupposto del tributo, in

quanto gli stessi alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 504 del 1992, non erano iscritti nel catasto edilizio urbano a norma dell'art. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939, e degli artt. 38 e 39, del d.P.R. n. 1142 del 1949. Secondo l'art. 9, commi 3 e 3-*bis*, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, conv. in l. 26 febbraio 1994, n. 133, la ruralità dei fabbricati doveva essere desunta dall'essere strumentali all'attività agricola. In seguito è tuttavia intervenuto in materia l'art. 23, comma 1-*bis*, del d.l. 30 dicembre 2008, n. 207, conv. con modif. in l. 27 febbraio 2009, n. 14, secondo cui: «*Ai sensi e per gli effetti della l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 1, comma 2, il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a), deve intendersi nel senso che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità, di cui al d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, conv., con modif., in l. 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modif.*».

La norma, mediante il richiamo all'art. 1, comma 2, della l. n. 212 del 2000 (st.contr.), è stata espressamente dichiarata di interpretazione autentica ed è quindi applicabile retroattivamente. Si tratta, invero, di una disposizione che ha carattere imperativo, intervenendo su una materia oggetto di differenziati orientamenti interpretativi, sia in giurisprudenza che in dottrina, per chiarire definitivamente, dopo tante incertezze, che i fabbricati rurali non sono soggetti ad ICI. Lo *jus superveniens* sottolinea la decisività della classificazione catastale quale elemento determinante per escludere (o per affermare) l'assoggettabilità ad ICI di un «*fabbricato*». La norma interpretativa sostanzialmente conferma che la «*ruralità*» del fabbricato direttamente ed immediatamente rileva ai fini della relativa classificazione catastale, ma ricollega a questa conseguita classificazione l'esclusione del «*fabbricato* [catastalmente riconosciuto come] *rurale*» dalla (stessa) nozione di fabbricato imponibile ai fini ICI. Per ottenere l'esenzione ICI, quindi, il fabbricato deve essere iscritto in catasto con la qualifica di «*fabbricato rurale*».

La S.C. ha precisato che, ai fini dell'applicabilità dell'esenzione per i fabbricati rurali, prevista dal combinato disposto dell'art. 23, comma 1-*bis*, del d.l. n. 207 del 2008, conv., con modif., in l. n. 14 del 2009, e dell'art. 2, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, è rilevante l'oggettiva classificazione catastale senza che assuma rilevanza la strumentalità dell'immobile all'attività agricola, come confermato sia dall'art. 9 del d.l. n. 577 del 1993, conv., con modif., in l. n. 133 del 1994, sia dalla disciplina inerente le modalità di variazione/annotazione attraverso le quali è possibile pervenire alla classificazione, anche retroattiva, dei fabbricati come rurali, onde beneficiare dell'esenzione, di cui agli artt. 7, comma 2-*bis*, del d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011 (Sez. 5, n. 05769/2018, Stalla, Rv. 647311-01) ed è onere di chi richiede il riconoscimento del suddetto requisito quello di impugnare il diverso classamento, non

potendosi ritenere all'uopo sufficiente a determinare la variazione catastale, nei limiti del quinquennio anteriore, la mera autocertificazione secondo le modalità di cui all'art. 7, comma 2- *bis*, del d.l. n. 70 del 2011, conv., con modif., in l. n. 106 del 2011, e delle norme successive, se il relativo procedimento non si è concluso con l'annotazione in atti, poiché, come sottolineato dalla Consulta (Corte Cost. n. 115/2015), il quadro normativo, ivi comprese le disposizioni regolamentari di cui al d.m. 26 luglio 2012, porta ad escludere l'automaticità del riconoscimento della ruralità per effetto della mera autocertificazione (Sez. 5, n. 26617/2017, Napolitano, Rv. 646421-01).

Unità collabente

Un'altra tipologia di immobili per la quale la S.C. ha riconosciuto l'esenzione al pagamento dell'ICI è quella dei fabbricati accatastati come unità collabente. A tale riguardo si è esclusa l'applicazione dell'imposta, venendo in rilievo nel caso di specie l'accatastamento come unità collabente (categoria F/2), precisandosi che essa, oltre a non essere tassabile come fabbricato, in quanto priva di rendita, non sarebbe tassabile neppure come area edificabile e ciò sino a quando l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile la quale, solo da allora, sarà sottoposta a imposizione come tale e fino al subentro della imposta sul nuovo fabbricato ricostruito (Sez. 5, n. 23801/2017, Carbone, Rv. 645967-01). Il fabbricato accastato come unità collabente (categoria F/2) oltre a non essere tassabile ai fini ICI come fabbricato, in quanto privo di rendita, non lo è neppure come area edificabile, salvo che l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile che, solo da tale momento, è soggetta ad ICI (Sez. 5, n. 08620/2019, Cavallari, Rv. 653528-01).

Abitazione principale

Una frequente ipotesi di esenzione dall'imposta è quella relativa all'abitazione principale del contribuente, che è riferibile esclusivamente al bene nel quale lo stesso ha la propria dimora abituale, da individuarsi, salvo prova contraria, nella residenza anagrafica, dovendo il contribuente provare che tale abitazione costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari (Sez. 5, n. 15444/2017, Napolitano, Rv. 645041-01). Il valore presuntivo, pertanto, può essere superato da prova contraria, desumibile da qualsiasi fonte di convincimento e suscettibile di apprezzamento riservato alla valutazione del giudice del merito (Sez. 5, n. 12299/2017, De Masi, Rv. 644415-01). Per l'abitazione principale, infatti, l'art. 8 del d.lgs. n. 504 del 1992 (come modif. dall'art. 1, comma 173, lett. b), della l. n. 296 del 2006, con decorrenza dal 1° gennaio 2007) stabilisce una detrazione (trasformatasi in totale esenzione, dal 2008, ex art. 1, d.l. n.

93 del 2008). Per ottenere il beneficio il contribuente, il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), deve provare che esso costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari. Pertanto, non solo è necessario che il possessore e il suo nucleo familiare vi dimorino stabilmente, ma è necessario che vi risiedano anche anagraficametne (**Sez. 6-5, n. 21873/2020, La Torre, Rv 659354-01**); pertanto, ove intervenga separazione personale di fatto dei coniugi, il diritto al beneficio permane solo in favore del residuo nucleo familiare convivente nell'abitazione, non più identificabile con la casa coniugale:fattispecie in cui, a fronte di avvenuto trasferimento in altro Comune del coniuge della ricorrente, la S.C. ha confermato la gravata sentenza che, venuta meno la convivenza tra i coniugi, aveva ritenuto ammissibile la detrazione per l'immobile soggetto a tassazione limitatamente al residuo nucleo familiare ivi abitualmente dimorante (Sez. 5, n. 15439/2019, D'Ovidio, Rv. 654382-01). Inoltre, nel caso in cui il soggetto passivo dell'ICI sia coniugato, ai fini della spettanza delle detrazioni e riduzioni dell'imposta previste per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo dall'art. 8 del d.lgs. n. 504 del 1992, non basta che il coniuge abbia trasferito la propria residenza nel comune in cui l'immobile è situato ma occorre che in tale immobile si realizzi la coabitazione dei coniugi, atteso che, considerato che l'art. 144 c.c. prevede che i coniugi possano avere esigenze diverse ai fini della residenza individuale e fissare altrove quella della famiglia, ciò che assume rilevanza, per beneficiare di dette agevolazioni, non è la residenza dei singoli coniugi bensì quella della famiglia (Sez. 6-5, n. 18096/2019, Dell'Orfano, Rv. 654735-01). È stato, altresì, precisato che Il contemporaneo utilizzo di più unità immobiliari consente l'applicazione, per tutte, dell'aliquota agevolata (trasformatasi in totale esenzione, dal 2008, ex art. 1, d.l. n. 93 del 2008) prevista per l'abitazione principale, sempre che il derivato complesso abitato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono, assumendo rilievo a tale fine non il loro numero, ma l'effettivo impiego ad abitazione principale dell'immobile complessivamente considerato, ferma restando la spettanza della detrazione di cui all'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992 una sola volta per tutte le unità: fattispecie relativa da unico appartamento composto da due subalterni in cui la S.C. ha cassato la sentenza della CTR per avere ritenuto necessario, ai fini delle agevolazioni sull'abitazione principale, l'unitario accatastamento degli immobili (Sez. 6-5, n. 17015/2019, Dell'Orfano, Rv. 654527-01).

Le riduzioni e le detrazioni dell'imposta previste dall'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992 sono applicabili, per esplicita previsione, agli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari,

viceversa tali alloggi non possono beneficiare dell'aliquota ridotta per gli immobili destinati ad abitazione principale, prevista dall'art. 4, comma 1, del d.l. n. 437 del 1996, conv., con modif., in l. n. 556 del 1996 (nella formulazione applicabile *ratione temporis*), atteso che quest'ultima norma espressamente circoscrive l'ambito di applicazione del beneficio alle sole persone fisiche e ai soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa, escludendo pertanto gli istituti autonomi case popolari (Sez. 5, n. 26189/2019, D'Ovidio, Rv. 655693-01).

E' stato precisato che l'assimilazione all'abitazione principale delle unità immobiliari non locate, possedute a titolo di proprietà o di usufrutto da cittadini italiani residenti all'estero, prevista dall'art. 1, comma 4 ter, del d.l. n. 16 del 1993, conv., con modif., in l. n. 75 del 1993, opera solo ai fini della detrazione prevista dall'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, e non anche dell'esenzione "prima casa", introdotta dall'art. 1 del d.l. n. 93 del 2009, conv., con modif., in l. n. 126 del 2008 (**Sez. 5, n. 27134/2020, Reggiani, Rv 659699-01**).

L'esenzione ex art. 7, comma 1, lett.a) del d.lgs. n. 504 del 1992.

Con riferimento agli immobili comunali destinati ad edilizia residenziale pubblica, concessi in locazione, la Corte ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, interpretato nel senso che la relativa esenzione non spetta per tali immobili, in quanto non impiegati direttamente dall'ente per lo svolgimento di compiti istituzionali, poiché, da un lato, non sarebbe configurabile una disparità di trattamento con gli IACP, con riferimento ai tributi maturati fino al 31 dicembre 2007, per i quali detti istituti non possono godere dell'esenzione di cui all'art.1, comma 3, del d.l. 27 maggio 2008, n. 93 (conv., con modif., in l. 24 luglio 2008, n. 126), e, da un altro, non sussiste violazione del principio di ragionevolezza per la discriminazione fondata su profili soggettivi, rispetto agli immobili destinati alle medesime attività e non locati, trattandosi di situazioni non comparabili e, pertanto, disciplinate diversamente dal legislatore nell'esercizio della discrezionalità concessa allo stesso (Sez. 5, n. 05765/2018, Zoso, Rv. 647280-01). L'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992 esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva destinazione ad attività non produttive di reddito, pertanto non spetta nel caso di utilizzo indiretto dell'immobile, in virtù di un contratto di comodato da parte di un soggetto giuridico diverso, anche ove si tratti di utilizzazione senza scopo di lucro e assistita da finalità di pubblico interesse (Sez. 6-5, n. 08073/2019, Castorina, Rv. 653398-01). Tale esenzione spetta soltanto se l'immobile viene impiegato direttamente

dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, sicchè l'utilizzo indiretto attraverso un diverso soggetto giuridico rispetto a quello al quale spetta l'esenzione, ancorchè anch'esso senza finalità di lucro, esclude la possibilità di fruire del beneficio (Sez. 6-5, n. 19773/2019, Castorina, Rv. 654969-01). Essa non è applicabile ai consorzi di bonifica, tenuto conto che la norma riguarda gli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici ivi elencati, tra i quali non sono compresi i consorzi di bonifica e considerato che essa è di stretta interpretazione, avendo natura derogatoria di previsioni impositive generali, ed è quindi di estensione al di là delle ipotesi tipiche disciplinate (Sez. 5, n. 23833/2017, Stalla, Rv. 645970-01). Si applica, invece, ai consorzi tra enti territoriali, ed ai consorzi in cui, tra i consorziati, vi siano anche altri enti, purché questi ultimi, ai sensi dell'art. 31, comma 18, della l. n. 289 del 2002, fruiscano di una delle esenzioni soggettive di cui allo stesso art. 7, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. cit. (Sez. 6-5, n. 05551/2019, Napolitano, Rv. 653070-01).

La medesima esenzione non spetta alle Agenzia Territoriali per la Casa istituita con l.r. Piemonte n. 11 del 1993, enti pubblici non economici che esercitano nell'ambito locale le funzioni già attribuite agli Istituti Autonomi per le Case Popolari, non essendo sufficiente la pretesa destinazione "esclusiva" allo svolgimento di attività assistenziale, ma occorrendo la destinazione diretta ed immediata dell'immobile allo svolgimento dei compiti istituzionali dell'ente, aspetto non ravvisabile in caso di utilizzazione indiretta degli alloggi di edilizia residenziale pubblica concessi da parte dei privati cittadini (Sez. 5, n. 34601/2019, Caprioli, Rv. 656465-01). Con altra pronuncia, la S.C. ha cassato la sentenza di merito che aveva ritenuto simbolico il canone percepito dall'Agenzia Territoriale per la casa della Regione Piemonte, in quanto non superiore alla metà dei corrispettivi medi praticati nel territorio, atteso che: "*In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) l'esenzione riconosciuta dall'art.7, comma 1, lett.i), del d.lgs. n. 504 del 1992, per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett.c), del d.P.R. n. 917 del 1986, richiede la sussistenza della duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dello svolgimento di attività peculiari che non siano produttive di reddito, sicchè non spetta con riguardo agli immobili gestititi da aziende per l'edilizia residenziale pubblica e concessi in locazione, sia perché non soggetti ad utilizzazione diretta, sia perché la tenutità e modestia del canone corrisposto non esclude il carattere economico dell'attività svolta, non essendovi equivalenza tra il concetto di corrispettivo tenue o modesto e quello di corrispettivo simbolico, il quale esclude completamente il rapporto sinallagmatico, sussistente invece nel primo caso"* (**Sez.6-5, 8964/2020, Rv. 657665-01)**

È stato inoltre precisato che l'esenzione dal pagamento dell'imposta prevista a favore della P.A. opera nel caso in cui quest'ultima abbia realizzato un'opera pubblica sul fondo occupato in virtù della cd. *accessione*

invertita. La realizzazione di un'opera pubblica su un fondo oggetto di legittima occupazione costituisce un mero fatto che non è in grado di assurgere a titolo di acquisto ed è, come tale, inidonea, di sé sola, a determinare il trasferimento della proprietà in favore della P.A., in tal senso deponendo la costante giurisprudenza della CEDU, che ha affermato la contrarietà alla Convenzione dell'istituto della cd. *espropriazione indiretta* e negato la possibilità di individuare sistemi di acquisizione diversi da quello consensuale del contratto e da quello autoritativo del procedimento ablatorio (Sez. 5, n. 19572/2017, Zoso, Rv. 645294-01).

L'esenzione ex art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992.

Una particolare disciplina riguarda l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992, estesa alle attività «*che non abbiano esclusivamente natura commerciale*» dall'art. 7, comma 2-*bis*, del d.l. n. 203 del 2005, conv., con modif., in l. n. 248 del 2005, modif. dall'art. 1, comma 133, della l. n. 266 del 2005 ed infine sostituito dall'art. 39, comma 1, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006 (applicabile *ratione temporis*). Secondo l'indirizzo espresso dalla Corte sono irrilevanti le finalità solidaristiche che connotano le attività ricettive di tipo religioso, essendo necessario verificare se le stesse siano rivolte ad un pubblico indifferenziato od a categorie predefinite di utenti, che il servizio non sia offerto per l'intero anno solare, esigendosi altresì che l'ente ecclesiastico applichi tariffe ridotte rispetto ai prezzi di mercato e che la struttura non funzioni come un normale albergo (Sez. 5, n. 22223/2019, Fasano, Rv. 654830-01).

La verifica dei presupposti è necessaria, sicchè l'accertamento va effettuato in concreto, con onere probatorio a carico del contribuente, e dunque verificando, secondo la disciplina dei complessi ricettivi complementari a carattere turistico – sociale e le disposizioni regionali sulla ricettività complementare o secondaria, l'accessibilità limitata della struttura, che non deve essere rivolta ad un pubblico indifferenziato ma ai soli destinatari delle attività istituzionali (alunni e famiglie di istituti scolastici, iscritti a catechismo, appartenenti alla parrocchia, membri di associazioni, ecc.), nonché la discontinuità nell'apertura, in quanto l'attività ricettiva non può essere svolta per l'intero anno solare (Sez. 6-5, n. 19072/2019, Dell'Orfano, Rv. 654737-01). Nella pronuncia richiamata si discuteva del regime agevolativo di una casa per ferie di proprietà di un ente ecclesiastico.

Mentre con riferimento all'esercizio di attività didattica universitaria, il requisito oggettivo costituito dalla natura non commerciale della stessa non può essere desunto in via esclusiva in base a documenti

che attestino *a priori* il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con modalità commerciali" (Sez. 5, n. 17968/2019, Penta, Rv. 654747-01).

Tale esenzione, infatti, con riguardo all'esercizio di attività di religione o di culto, non spetta ove la presenza *in loco* degli alloggi dei religiosi sia strumentale allo svolgimento, in via principale di attività didattica avente natura oggettivamente commerciale ovvero esercitata dietro pagamento di una retta che non discosti nell'ammontare da quelle di mercato (Sez. 6-5, n. 10754/2017, Napolitano, Rv. 644064-01).

Lo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, senza le modalità di un'attività commerciale, costituisce il requisito oggettivo necessario ai fini dell'esenzione dall'imposta, prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), cit., e va accertato in concreto, con criteri rigorosi, seguendo le indicazioni della circolare ministeriale n. 2/DF del 2009 e, dunque, verificando determinate caratteristiche della «clientela» ospitata, della durata dell'apertura della struttura e, soprattutto, dell'importo delle rette, che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato, onde evitare una alterazione del regime della libera concorrenza e la trasformazione del beneficio in aiuto di Stato (Sez. 5, n. 13970/2016, Botta, Rv. 640244-01, con riguardo ad un bene di proprietà di un ente ecclesiastico). Il principio è stato confermato da Sez. 5, n. 07415/2019, Russo, Rv. 653513-01 e precisato da Sez. 5, n. 24308/2019, Cavallari, Rv. 655481-01. Con quest'ultima pronuncia, la Corte ha affermato che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 trova applicazione anche in caso di dazione dell'immobile per finalità assistenziali in favore di ente non imprenditoriale, sulla base di univoche disposizioni statutarie, salva la valutazione in concreto del carattere commerciale o meno della dazione stessa, che va escluso ove il godimento sia concesso a titolo gratuito, mentre deve essere rigorosamente accertato in presenza di un contratto di locazione, avuto riguardo alle persone ospitate (che devono essere effettivamente bisognose), alla durata del soggiorno (da collegare al superamento della condizione di disagio che lo ha generato) ed all'importo delle rette (che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato), onde evitare l'aggiramento della disposizione agevolativa, volta a tutelare lo svolgimento di attività di rilievo sociale nell'immobile interessato. L'esenzione è stata ritenuta compatibile con il divieto di aiuti di Stato solo ove abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, dovendo intendersi tale, secondo il diritto dell'Unione (decisione n. 2013/286/UE della Commissione), l'attività svolta a titolo gratuito o dietro versamento di un corrispettivo simbolico

(Sez. 5, n. 04066/2019, Russo, Rv. 652784-01; da ultimo **conf. Sez. 5, n. 6795/2020, Taddei, Rv 657546-01**).

È stato, altresì, affermato che le esenzioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. *a)* ed *i)* del d.lgs. cit. non si applicano agli immobili di proprietà del Fondo edifici di culto, locati a terzi, in quanto, ai fini impositivi, non ha alcuna rilevanza la natura giuridica dell'ente e la sua qualità di soggetto passivo di imposizione astrattamente possibile destinatario dell'una o dell'altra esenzione ma il fatto che, in concreto, l'utilizzo degli immobili in questione non risponda alle condizioni previste dalla legge per l'operatività delle esenzioni medesime, risultando, di conseguenza, irrilevanti anche che i proventi delle locazioni siano poi destinati alle attività istituzionali dell'ente (Sez. 6-5, n. 13542/2016, Caracciolo, Rv. 640346-01).

L'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), cit., come tutte le esenzioni, è di stretta interpretazione, e non può essere applicata in senso estensivo, ricomprendendo nella nozione di Stato anche enti, come le pubbliche Università, che, pur essendo di emanazione statale, non rivestono, dopo la riforma introdotta dalla l. 9 maggio 1989, n. 168, la qualità di organi, bensì quella di enti pubblici autonomi, dotati di personalità giuridica propria nonché di un proprio statuto e regolamento (Sez. 6-5, n. 03011/2017, Napolitano, Rv. 643143-01). Pertanto, non spetta per l'immobile di proprietà di un console onorario il quale lo abbia messo a disposizione dello Stato estero per finalità verosimilmente lucrative (Sez. 5, n. 04219/2019, Zoso, Rv. 652641-01); non spetta, inoltre, per gli alloggi di servizio dei militari e delle relative famiglie, in quanto utilizzati per esigenze di carattere privato (Sez. 5, n. 03268/2019, Zoso, Rv. 652520-01).

Il principio è stato esteso anche agli immobili gestiti da società *in house*, sicché l'esenzione spetta ove detti beni siano destinati ad attività oggettivamente esenti, oppure se la gestione degli stessi sia affidata ad un soggetto terzo, ovvero qualora quest'ultimo sia un ente non commerciale strumentalmente collegato all'ente proprietario ed appartenente alla stessa struttura del concedente (Sez. 6-5, n. 23821/2018, Napolitano Rv. 650365-01).

Le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro, ai fini dell'esenzione ICI, sono state equiparate alle associazioni sportive dilettantistiche (Sez. 5, n. 09614/2019, Stalla, Rv. 653650-01). È stato, altresì, precisato che il consorzio ASI (Area per lo sviluppo industriale), costituito tra enti pubblici territoriali ed altri enti (pubblici e privati) è un ente pubblico economico, come previsto dall'art. 36, comma 4, della l. n. 317 del 1991, ed è pertanto tenuto al pagamento dell'ICI, al pari di qualsiasi operatore commerciale od industriale, in quanto l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs.

n. 504 del 1992, si applica agli immobili destinati in modo esclusivo ai compiti istituzionali degli enti locali, ipotesi che si configura qualora i medesimi beni siano utilizzati, sebbene in via non prevalente per l'esercizio di attività di diritto privato, come avviene nel caso in cui il godimento degli stessi venga concesso a terzi dietro il pagamento di un canone, o comunque, di un corrispettivo (Sez. 5, n. 31037/2018, Fasano, Rv. 651647-01). L'indirizzo è stato ribadito anche da **Sez. 5, n. 4997/2020, Taddei, Rv 657356-01.**

L'esenzione ex art. 7, lett. b) del d.lgs. n. 504 del 1992

La Corte ha evidenziato come l'art. 7, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1992, nella parte in cui prevede che «*sono esenti da imposta i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 e E/9*» deve essere inteso - secondo i criteri di interpretazione letterale, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento e con l'art. 5, comma 3, dello stesso decreto - nel senso che l'esenzione si riferisce ai fabbricati così classificati oppure a quelli non ancora iscritti al catasto per i quali nel medesimo periodo sussistono i presupposti per l'iscrizione nelle categorie indicate, con esclusione, pertanto, degli immobili già iscritti in categorie diverse da quelle indicate con le sigle E/3 e E/9, ad iniziativa del contribuente, atteso che quest'ultimo non può, per beneficiare della suddetta esenzione, invocare a suo favore l'errore se non nei limiti e con gli effetti temporali propri della variazione della classificazione (Sez. 5, n. 24279/2019, Russo, Rv. 655157-01).

Sempre in tema di esenzioni, è stato precisato che l'art. 1, comma 328, della l. n. 205 del 2017 ha carattere interpretativo e quindi efficacia retroattiva, con la conseguenza che l'esenzione tributaria riconosciuta all'Accademia Nazionale dei Lincei dall'art. 3, del d.lgs.lgt n. 359 del 1944 non è mai venuta meno, dovendo trovare continuativa applicazione anche per il passato, purché limitata all'imposizione relativa ai locali ai quali sono svolte le attività istituzionali (Sez. 5, n. 31025/2018, Stalla, Rv. 651569-01). In linea con questo indirizzo anche **Sez.6-5, n. 2222/2020, Castorina, Rv 656786-01.**

Anche l'Agenzia Regionale per la Protezione Ambientale della Toscana (ARPAT) è esente da ICI ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, in quanto oltre ad essere sotto il profilo soggettivo un ente che non esercita, in modo esclusivo o prevalente, un'attività commerciale, svolge anche, sotto il profilo oggettivo, una «*attività sanitaria*», non genericamente finalizzata alla protezione dell'ambiente, ma specificamente volta alla salute pubblica, attraverso il controllo, lo studio tecnico scientifico e la informazione ambientale (Sez. 5, n. 11409/2019, D'Ovidio, Rv. 653719-01).

8. Le agevolazioni.

La Corte ha recentemente valorizzato, in tema di agevolazioni, i principi stabiliti dallo Statuto dei diritti del contribuente ed in particolare il rispetto dell'obbligo di buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione fiscale. È stato, infatti, affermato che in omaggio al principio di leale collaborazione e della buona fede, sancito dall'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000, l'inosservanza di una adempimento che costituisce un presupposto solo formale per il godimento di un'agevolazione non impedisce di riconoscere il diritto al beneficio del contribuente che abbia i requisiti per usufruire dello stesso, tanto più ove essi risultino da documentazione in possesso all'Amministrazione:nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva riconosciuto l'aliquota agevolata prevista dal regolamento comunale per le unità immobiliari concesse in locazione nonostante il contribuente avesse omesso la comunicazione al comune, prevista dallo stesso regolamento, dell'esistenza dei contratti di locazione, in quanto la medesima decisione aveva accertatato che gli immobili erano locati e che i relativi contratti erano noti all'amministrazione in quanto regolarmente registrati (Sez. 5, n. 19316/2019, Fasano, Rv. 654711-01).

L'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 5, del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, conv. in l. 24 marzo 1993, n. 75, per gli immobili dichiarati di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della l. 1° giugno 1939, n. 1089, perseguendo l'obiettivo di venire incontro alle maggiori spese di manutenzione e conservazione che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili vincolati, si applica anche nel caso in cui l'interesse riguardi solo una porzione di immobile, in quanto anche in quest'ultima ipotesi gravano a carico del proprietario gli oneri di conservazione citati (Sez. 5, n. 29194/2017, De Masi, Rv. 646521-01). Tale agevolazione opera in ragione della mera appartenenza alla categoria storica o artistica del bene, se di proprietà pubblica, non necessitando la sua inclusione negli appositi elenchi ministeriali, in quanto avente solo natura ricognitiva (Sez. 5, n. 25947/2017, Zoso, Rv. 646216-01). L'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 5, del d.l. n. 16 del 1993 è applicabile soltanto ai beni sottoposti al vincolo di cui all'art. 3 della l. n. 1989 del 1939 e non si estende a quelli vincolati ai sensi dell'art. 13, comma 3, della l. n. 171 del 1973, avente la diversa funzione di individuare gli immobili oggetto di intervento di restauro e risanamento (Sez. 5, n. 03266/2019, Martorelli, Rv. 652519-01). Il regime si applica solo a far data dalla notifica del provvedimento impositivo del vincolo, che ha natura

costitutiva e non meramente ricognitiva (Sez. 5, n. 06636/2019, Balsamo, Rv. 653314-01).

È stato, altresì, precisato, che le agevolozioni previste dall'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992 si applicano unicamente agli imprenditori agricoli individuali e non anche alle società di persone aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale, non rientrando queste ultime nella definizione di «*imprenditore agricolo a titolo principale*», risultante dall'art. 12 della l. 9 maggio 1975, n. 153, tenuto conto, inoltre, dell'art. 58, comma 2, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che richiede la necessaria iscrizione delle persone fisiche negli appositi elenchi comunali, e considerato che l'art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, prevedendo un'eccezione al regime fiscale ordinario, ha parificato il trattamento tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società con qualifica di imprenditore agricolo professionale esclusivamente con riferimento alle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta ed a quelle creditizie (Sez. 5, n. 22484/2017, Fasano, Rv. 645640-01). Affinché un fondo possa beneficiare, ai fini della determinazione della base imponibile, dei criteri di calcolo previsti per i terreni edificabili destinati a fini agricoli, è necessario, ai sensi del secondo periodo dell'art. 2, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1992, oltre alla sua effettiva destinazione agricola, anche la conduzione diretta di essa da parte del contribuente (**Sez. 5, n.4394/2020, Taddei, Rv 657332**), sicché tale agevolazione non compete al proprietario, pur iscritto negli elenchi dei coltivatori diretti, che non conduca direttamente i terreni per averli concessi in affitto al figlio (Sez. 5, n. 12322/2017, Crucitti, Rv. 644933-01). Le agevolazioni fiscali di cui all'art. 2, lett. b), e 9, comma 1, del d.lgs. cit. si applicano anche a favore degli altri comproprietari che non esercitano sul fondo attività agricola anche nell'ipotesi di accordo, raggiunto con il consenso unanime dei comunisti, per uno sfruttamento turnario ovvero esclusivo a tempo determinato del bene, posto che esso comporta per l'assegnatario il rispetto della destinazione agricola dell'area, incompatibile con lo sfruttamento edilizio della stessa (Sez. 6-5, n. 17337/2018, Solaini, Rv. 649380-02).

Per i terreni agricoli posseduti dai soggetti di cui all'art. 58 del d.lgs. n. 446 del 1997, l'agevolazione ex art. 9 cit. è subordinata alla conduzione effettiva dei terreni che deve essere provata in via autonoma dal contribuente (Sez. 5, n. 10284/2019, Castorina, Rv. 653371-01).

Il regolamento comunale emesso ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1992 può introdurre per il riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'art. 9, comma 1, del medesimo decreto, l'ulteriore requisito della entità del reddito derivante dalla conduzione del fondo (Sez. 5, n. 07139/2019, Zoso, Rv. 653321-01).

Sempre in tema di regolamento comunale, i Comuni possono stabilire, ai sensi dell'art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997, mediante regolamento l'*an* ed il *quomodo* delle tariffe agevolate per ICI e le condizioni per potere usufruire dei benefici fiscali. Ne consegue che non è irragionevole l'onere di tempestiva comunicazione della concessione dell'immobile ad uso gratuito a parente in linea retta stabilito dal regolamento comunale, in quanto funzionale alla verifica dei requisiti esentativi (Sez. 6-5, n. 11795/2019, Delli Priscoli, Rv. 653870-01).

9. ICI ed aree demaniali.

L'art. 18 della l. 388 del 2000, modificando l'art. 3, comma 2, del d.l. n. 504 del 1992, ha esteso la soggettività passiva dell'imposta ai concessionari di aree demaniali, rendendo di conseguenza irrilevante la questione afferente gli effetti reali o obbligatori della concessione (Sez. 5, n. 10006/2019, Cirese, Rv. 653365-01). Il concessionario è obbligato non solo sostanziale, in sede di rivalsa del concedente, ma anche formale, facendo venire meno la necessità di accertare se la concessione attributiva il diritto di costruire immobili sul demanio avesse effetti reali, con conseguente tassabilità degli immobili ai fini ICI in capo al concessionario, ed obbligatori, con l'apposita conseguenza della intassabilità (**Sez.5, n. 28563/2020, D'Oriano, Rv 659821-01**).

L'Agenzia del demanio non è soggetta al pagamento dell'imposta in quanto il gestore del patrimonio immobiliare pubblico non è ricompreso tra i soggetti passivi indicati dall'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. 5, n. 10655/2019, Cirese, Rv. 653655-01).

Ai sensi dell'art. 74, comma 1, della l. n. 342 del 2000, l'Agenzia del territorio è tenuta a notificare l'atto di attribuzione o di modifica della rendita catastale al concessionario dell'area, ove risulti tra gli intestatari catastali del bene (Sez. 6-5, n. 00807/2018, Solaini, Rv. 647099-01). Sono assoggettate al pagamento dell'imposta, in quanto non classificabili nella categoria E le aree cd. scoperte che sono indispensabili al concessionario del bene demaniale per lo svolgimento della sua attività, atteso che il presupposto dell'imposizione è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito. La Corte di cassazione ha precisato che ne consegue la natura privata, esercitata in forma concorrenziale, dell'attività dei concessionari dei beni demaniali portuali, per la quale essi sono assoggettabili al pagamento dei tributi, anche in tema di ICI, per l'utilizzo di aree scoperte senza le quali non potrebbero svolgere la propria attività commerciale (Sez. 6-5, n. 10031/2017, Solaini, Rv. 643809-01).

Secondo la Corte, le aree portuali (anche demaniali) sono classificabili nella categoria E di cui all'art. 2, comma 40, del d.l. n. 262 del

2006, conv. in l. n. 286 del 2006, se aventi caratteristiche tipologiche – funzionali tali da renderle estranee ad ogni uso commerciale o industriale e non anche se presentino autonomia funzionale e reddituale rinveniente dal loro concreto impiego per scopi imprenditoriali di siffatta natura a nulla valendo, in senso contrario, l'art. 1, comma 578, dela l. n. 205 del 2017, secondo cui le banchine, le aree portuali ed i servizi costituiscono immobili a destinazione particolare, da censire in catasto nella categoria E/1 (anche se affidati in concessiona ai privati), trattandosi di disposizione espressamente valevole solo per il futuro (da 1 gennaio 2020) (Sez. 5, n. 34657/2019, Stalla, Rv. 656424-01). Ciò in quanto l'imposizione ICI sulle aree portuali è fondata sul criterio della funzione (attività libero-imprenditoriale) e non sul criterio dell'ubicazione, con la conseguenza che il censimento catastale delle stesse impone l'accertamento non già della loro localizzazione, bensì dell'esercizio dell'attività secondo parametri imprenditoriali, restando irrilevante l'interesse pubblico al suo svolgimento: nella specie, è stato escluso che gli immobili costituenti un terminal portuale adibito al deposito ed alla movimentazione di merce, oggetto di concessione demaniale marittima, fossero compresi in categoria E/1 e fossero perciò soggetti all'esenzione ICI di cui all'art.7, comma 1, lett. b, d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. 5, n. 23067/2019, Cirese, Rv. 655054-01). Il principio è in linea con quanto già espresso da Sez. 5, n. 10674/2019, Crolla, Rv. 653540-01, con riferimento alle aree portuali utilizzate per attività di movimentazione, stoccaggio, deposito, imbarco e sbarco di merci, atteso che il presupposto dell'imposizione è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito (Sez. 5, n. 10287/2019, Fasano, Rv. 653372-01). Secondo la S.C., invece, ai fini ICI, i parchi eolici sono accatastabili in categoria D/1- Opificio e non nella categoria E, in quanto costituiscono centrali eletriche, rispetto alle quali il sistema normativo non offre indicazioni che ne giustifichino un trattamento differenziato, diversamente da quanto accade per le stazioni di servizio per il rifornimento di carburante, che sono invece direttamente fruibili da parte degli utenti della rete viaria (**Sez.V, n. 14042/2020, Penta, Rv 658354-01**).

10. Avviso di liquidazione ed accertamento.

La S.C. ha precisato che nell'ipotesi in cui il Comune affidi a terzi la liquidazione, l'accertamento e la riscossione ex art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, il potere di accertamento è demandato al concessionario, al quale è pertanto conferita anche la legittimazione processuale per le relative controversie, sicchè, in caso di contestazione della legittimità della delega, grava sul contribuente l'onere di specificarne i profili di legittimità. (Sez. 5,

n. 24276/2019, Russo, Rv. 655156-01). Anche la legittimazione processuale per le relative controversie si trasferisce all'affidatario – non avendo altrimenti significato l'opzione dell'ente locale per la gestione esterna – ed il relativo vizio del contraddittorio nei suoi confronti può essere sanato solo dalla sua costituzione in giudizio e non da quella del Comune (Sez. 5, n. 25306/2017, Carbone, Rv. 645986-01).

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'*an* ed il *quantum* dell'imposta. In particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione debitoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi della stessa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Sez. 5, n. 26431/2017, Fasano, Rv. 646218-01). Pertanto, la delibera di giunta comunale di preventiva designazione del funzionario esercente l'attività organizzativa e gestionale dell'imposta, adottata ai sensi dell'art. 11, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, non deve essere menzionata negli avvisi di liquidazione o di accertamento concernenti detto tributo, presumendosi che l'esercizio della potestà impositiva avvenga nel rispetto dei presupposti di legge ed incombendo sul contribuente, che intenda muovere contestazioni al riguardo, l'onere di dedurre e provare l'eventuale assenza o illogicità della delibera medesima (Sez. 5, n. 26432/2017, Fasano, Rv. 646162-01). Ne consegue che l'avviso di accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenute la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto generale, avente valore presuntivo e da ritenersi riconosciuto (o conoscibile) dal contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi oggetti (eventualmente anche a mezzo di perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'Ufficio (Sez. 5, n. 16620/2017, Solaini, Rv. 644804-01).

In definitiva l'avviso di accertamento non può limitarsi a contenere indicazioni generiche sul valore del terreno, ma, ai sensi dell'art. 7 st.contr., deve indicare, a pena di nullità, a quale presupposto la modifica del valore dell'immobile deve essere ricondotta, con specifico riferimento ai parametri indicati dall'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. 5, n. 02555/2019, D'Ovidio, Rv. 652370-01).

Con specifico riferimento alle esenzioni, tenuto conto che l'art. 11, comma 2-*bis*, del d.lgs. n. 504 del 1992, dispone che gli avvisi di liquidazione ed accertamento devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati, non sussiste l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposte (Sez. 5, n. 01694/2018, Zoso, Rv. 646809-01).

11. L'ICI ed il giudicato.

In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata, con la conseguenza che lo stesso è escluso nelle fattispecie "tendenzialmente permanenti", in quanto suscettibili di variazione annuale (Sez. 6-5, n. 17760/2018, Solaini, Rv. 649640-01).

In tema di base imponibile dell'ICI, ai fini della determinazione del valore dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D non iscritti in catasto, si deve fare applicazione dell'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992, senza che, nel giudizio riguardante l'ICI, sia possibile fare valere il giudicato esterno formatosi con riguardo al valore dei predetti fabbricati ai fini dell'INVIM, atteso che il giudicato esterno può essere efficacemente eccepito quando si sia formato in un giudizio tra le stesse parti e relativo a tributi fondati sui medesimi presupposti di fatto, circostanze entrambe insussistenti in caso di giudizi concernenti la determinazione della base imponibile, rispettivamente, dell'ICI e dell'INVIM (Sez. 5, n. 12272/2017, Botta, Rv. 644137-01).

È stato altresì precisato che la sentenza che abbia deciso con efficacia di giudicato relativamente ad alcune annualità fa stato con riferimento anche ad annualità diverse, in relazione a quei fatti che appaiano elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente ma non con riferimento ad elementi variabili, come ad esempio il valore immobiliare ex art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, che, per sua natura, con riferimento ai diversi periodi di imposta, è destinato a modificarsi nel tempo (Sez. 5, n. 01300/2018, Fasano, Rv. 646807-01). Ne deriva che, il giudicato sulle modalità di esercizio di una determinata attività, che sono suscettibili di modificarsi nel tempo, non

spiega efficacia espansiva negli altri periodi d'imposta (Sez. 5, n. 07417/2019, Russo, Rv. 653514-01).

12. ICI e rimborsi.

La Corte ha affrontato la questione del diritto al rimborso in tema di ICI, stabilendo che il termine triennale per il rimborso delle somme versate e non dovute di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 504 del 1992 (nella specie, in relazione all'agevolazione di cui all'art. 2 del d.l. n. 16 del 1993, prevista per gli immobili di particolare interesse storico) ha natura speciale rispetto a quello previsto dalle regole civilistiche in tema di prescrizione e decorre dal giorno del pagamento, se non dovuto (anche parzialmente) già alla data della sua esecuzione o se eseguito sulla base di una disposizione di legge inapplicabile, ovvero da quello in cui è stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione (Sez. 5, n. 34244/2019, Taddei, Rv. 656402-01).

CAPITOLO II

LA TARSU, LA TIA E LA TARI

(di Annamaria Fasano)

SOMMARIO: 1. Inquadramento. – 2. La TARSU: presupposti. – 3. Casistica. – 3.1. Esercizi alberghieri. – 3.2. Porti turistici – 3.3. Deposito temporaneo. – 3.4. Garage. – 3.5. Strutture penitenziarie – 4. Esenzioni. – 5. Rifiuti speciali non assimilati. – 6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani. – 7. Imballaggi terziari e secondari. – 8. La TIA. – 9. Questioni di giurisdizione. 10. La TIA-2. – 11. La TARI.

1. Inquadramento.

Il regime fiscale dei tributi, a partire dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) prevista dal d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, ha subito nel tempo numerose modifiche, in quanto la TARSU è stata sostituita dalla TIA (tariffa di igiene ambientale), denominata anche TIA 1, introdotta dall'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (cd. decreto Ronchi), la TIA-1 è stata sostituita dalla TIA-2 (Tariffa integrata ambientale), la TIA-2, a sua volta, è stata sostituita dalla TARES (tributo comunale sui servizi), introdotto dall'art. 14 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in l. 22 dicembre 2011, n. 214, e la TARES è stata sostituita dalla TARI (Tassa rifiuti), istituita dall'art. 1, commi 639 ss., della l. 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Una volta venuta meno, per effetto dell'art. 17, comma 3, della l. 24 aprile 1998, n. 128, l'assimilazione automatica ai rifiuti urbani di quelli provenienti dalle attività artigianali, commerciali e di servizi, aventi una composizione merceologica analoga a quella urbana, è divenuto pienamente operante l'art. 21, comma 2, lett. g), del d.lgs. n. 22 del 1997, che ha attribuito ai Comuni la facoltà di assimilare o meno ai rifiuti urbani quelli derivanti dalle attività economiche, per cui, a partire dall'annualità di imposta 1997, hanno assunto rilievo decisivo le indicazioni contenute nei regolamenti comunali circa la predetta assimilazione (Sez. 5, n. 22223/2016, Chindemi, Rv. 641882-01). Il principio è stato ribadito da Sez. 5, n. 18988/2019, De Masi, Rv. 654517-01.

Con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 22 del 1997, è stato restituito ai Comuni (Sez. 5, n. 18303/2004, Del Core, Rv. 577003-01) il potere di assimilare ai rifiuti urbani ordinari alcune categorie di rifiuti speciali, fra cui quelli prodotti da ditte commerciali, anche «*per qualità e quantità*» (art. 21, comma 2, lett. *g)*.

Secondo la regolamentazione dettata dal capo III del d.lgs. n. 507 del 1993 e dall'abrogato d.lgs. n. 22 del 1997, lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni viene svolto in regime di privativa dai Comuni (art. 58), i quali prevedono l'attivazione del servizio di raccolta e di smaltimento, e se tale servizio, sebbene istituito ed attivato, non è svolto nella zona di esercizio di attività dell'utente, o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del relativo regolamento, il tributo è dovuto in misura ridotta (art. 59). Anche il successivo art. 7 del d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, ha previsto non già l'esenzione dall'imposta, ma soltanto una riduzione della stessa nel caso in cui i rifiuti speciali assimilati a quelli urbani vengano avviati al recupero direttamente dal produttore, purché il servizio sia istituito e sussista la possibilità dell'utilizzazione. La possibilità di sottrarsi, entro certi limiti, alla privativa comunale, è riconosciuta, a norma del d.lgs. n. 22 del 1997, ai produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di aver avviato al recupero i rifiuti stessi.

Il tributo è dovuto per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa. La Corte ha affermato che la disciplina contenuta nel d.lgs. n. 507 del 1993 sull'individuazione dei presupposti della tassa e sui criteri per la sua quantificazione, non contrasta con il principio comunitario del "chi inquina paga", sia perché è consentita la quantificazione del costo di smaltimento sulla base della superficie dell'immobile posseduto, sia perché detta disciplina non fa applicazione di regimi presuntivi che non consentano un'ampia prova contraria, ma contiene previsioni (v. artt. 65 e 66) che commisurano la tassa ad una serie di presupposti variabili o a particolari condizioni: in applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza che, annullando un diniego di rimborso, aveva disapplicato il regolamento comunale nella parte in cui non distingueva le tariffe degli alberghi per volumetrie di camere e parti comuni ritenendolo in contrasto con gli artt. 65, comma 2, e 69, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, nonché col principio "chi inquina paga" (Sez. 5, n. 31461/2019, Taddei, Rv. 656024-01).

Nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa in relazione alla quale, per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti. Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il Comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta (art. 62, commi 1 e 3). È stato

precisato che non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa di cui all'art. 65 del d.lgs. n. 507 del 1993, poiché la stessa, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta, anche se determinabile *ex post* di destinatari, occupanti e detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili (Sez. 6-5, n. 16165/2018, Napolitano, Rv.649267-01). L'art. 71, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993 (nel testo vigente *ratione temporis*) obbliga il Comune ad indicare in ciascun atto impositivo soltanto la tariffa applicata e la relativa delibera, con la conseguenza che non è necessario riportare o esplicitare la formula utilizzata per la determinazione della tariffa, la quantità totale dei rifiuti o la superficie totale iscritta a ruolo, né, tantomeno, i dati numerici fondamentali per il calcolo del tributo (Sez. 6-5, n. 22470/2019, Esposito, Rv. 655081-01).

Va precisato che la classificazione dei locali effettuata dai Comuni ai fini delal applicazione della TARSU, che si discosti da quella operata dall'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, non richiede alcuna motivazione trattandosi di atto sottratto all'obbligo previsto dall'art. 3 della l. 241 del 1990 (**Sez. 5, n. 11217/2020, Reggiani, Rv 657885-01**).

L'annullamento giurisdizionale della delibera comunale di determinazione delle tariffe per un'annualità precedente non ha efficacia caducante sulle delibere (non impugnate) meramente ripetitive degli anni successivi, poiché ogni deliberazione tariffaria regola la materia in modo autonomo rispetto alla precedente e, dovendosi, quindi, escludere sia l'operare del giudicato esterno, sia il dovere del giudice tributario di disapplicare in via incidentale l'atto sulla base di tale presupposto (Sez. 5, n. 28675/2018, Stalla, Rv. 651228-01). Il principio è stato ribadito da Sez. 5, n. 14039/2019, D'Oriano, Rv. 654326-01).

2. La TARSU: presupposti.

Ai sensi dell'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, la tariffa deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, mentre le deroghe indicate dal comma 2 della norma e le riduzioni delle tariffe stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica, in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e dimostrare i relativi presupposti (Sez. 5, n. 18054/2016, Meloni, Rv. 640961-01). L'art. 63 del d.lgs. n. 507 del 1993 nell'individuare i soggetti passivi del tributo contempla anche la categoria dei detentori, quindi il conduttore di un immobile, spettando la tassa a chiunque possa disporre del bene stesso, quand'anche di fatto non lo occupi (Sez. 5, n. 31743/2018, Mondini, Rv.

651651-01). A tale riguardo è stato precisato che l'art. 63 del d.lgs. n. 507 del 1993, nell'individuare quali soggetti passivi del tributo coloro che "occupano" o "detengono" l'immobile idoneo a produrre rifiuti, non contempla una responsabilità solidale del detentore e dell'occupante, come si evince dall'utilizzo della congiunzione coordinativa disgiuntiva, nonché dal tenore complessivo della disposizione volto a privilegiare il credito sostanziale dell'effettiva utilizzazione delle aree e dei locali (prescindendo, quindi, dalla mera titolarità giuridica delle stesse): ne deriva che il soggetto passivo del tributo deve identificarsi in colui che in concreto produce i rifiuti da destinare alla raccolta ed allo smaltimento (Sez. 5, n. 17251/2019, Penta, Rv. 654692-01).

Spetta al contribuente l'onere di fornire all'Amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani (da lui smaltiti direttamente, essendo esclusi dal normale circuito di raccolta), che pertanto non concorrono alla quantificazione della superficie imponibile, in applicazione dell'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, posto che, pur operando anche nella materia in esame il principio secondo il quale spetta all'Amministrazione provare i fatti che costituiscono fonte dell'obbligazione tributaria, per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato, oltre all'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993, un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree sopra descritte dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale, secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Sez. 5, n. 21250/2017, De Masi, Rv. 645459-01).

Il d.lgs. n. 507 del 1993 consente al contribuente di limitarsi a denunciare le sole variazioni intervenute successivamente alla presentazione della dichiarazione originaria, senza dover rinnovare la propria dichiarazione anno per anno. Tuttavia, qualora l'originaria denunzia sia stata incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di formularla si rinnova annualmente, in quanto ad ogni anno solare corrisponde un'obbligazione tributaria, con la conseguenza che l'inottemperanza a tale obbligo, sanzionata dall'art. 76 del cit. decreto, comporta l'applicazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo. D'altro canto, la protratta inottemperanza all'obbligo di presentare la denuncia non provoca la decadenza, per decorso del tempo, del potere del Comune di accertare le superfici non dichiarate che continuino ad essere occupate o detenute, ovvero gli altri elementi costituenti il presupposto della tassa (Sez. 5, n. 25063/2019, Cavallari, Rv. 655406-01).

Il contribuente che, negli anni successivi a quelli in cui ha presentato una "denuncia unica dei locali e delle aree tassabili", infedele, ometta di presentare un denuncia corretta, restando inerte, si trova nelle condizioni di cui non ottempera all'obbligo di effettuare tale dichiarazione, sicchè avendo in tali ipotesi tempo sino al 20 gennaio dell'anno successivo per adempiere tale obbligo, è dall'anno successivo a quello a cui il tributo si riferisce che decorre il termine quinquennale di decadenza di cui all'art. 1, comma 161, della l. n. 296 del 2006 (**Sez.5, n. 22900/2020, Reggiani, Rv 659637-01**).

Occorre precisare che l'esonero dalla privativa comunale, previsto appunto in caso di detto comprovato avviamento al recupero dall'art. 21, comma 7, dell'abrogato decreto Ronchi, determina non già la riduzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (in virtù di quanto stabilito, in generale, già dall'art. 67, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dall'art. 7, comma 2, del d.P.R. n. 158 del 1999, il quale, nell'approvare il «metodo normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani», può, nella fase transitoria, essere applicato dai Comuni anche ai fini della TARSU).

Ai sensi dell'art. 42, comma 2, lett. f), del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, spetta al Consiglio comunale l'istituzione e l'ordinamento dei tributi, oltre alla disciplina generale delle tariffe per la fruizione di beni e di servizi, mentre è di competenza della Giunta la determinazione delle relative aliquote, in continuità con quanto già stabilito dal previgente art. 32, comma 2, lett. *g)*, della l. 8 giugno 1990, n. 142 (Sez. 5, n. 22532/2017, Di Geronimo, Rv. 645643-01). Mentre per la rideterminazione delle tariffe per alcune regioni come la Sicilia, spetta non al consiglio comunale, bensì al Sindaco, stante la generale e residuale competenza di tale organo quando nessuna disposizione dello statuto dell'ente locale assegni l'attribuzione in parola alla Giunta comunale (Sez. 5, n. 28050/2019, Vecchio, Rv. 655723-01). Il principio è stato ribadito da **Sez. 6-5, n. 15619/2020, Rv 658532-01**).

Anche per la regione Sicilia rimane comunque ferma la competenza della Giunta per la determinazione delle relative aliquote, atteso che il riferimento letterale alla «*disciplina generale delle tariffe*», contenuto nell'art. 32, comma 2, lett. *g)*, della l. n. 142 del 1990 – tuttora applicabile, perché recepito dalla l.r. Sicilia n. 48 del 1991 – rimanda alla mera individuazione dei criteri economici, sulla base dei quali procedere alla loro

determinazione entro i limiti fissati dal Consiglio comunale ai sensi dell'art. 65, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1992. La mancata individuazione di tali criteri non determina l'incompetenza della Giunta siciliana in materia tariffaria (Sez. 5, n. 28675/2018, Stalla, Rv. 651228-02).

Ove il Comune abbia istituito ed attivato il servizio di raccolta e di smaltimento dei rifiuti nella zona nella quale si trova l'immobile del contribuente e quest'ultimo, tuttavia, abbia provveduto a gestire direttamente gli stessi, indipendentemente dalle ragioni per le quali ciò sia avvenuto, la tassa è egualmente dovuta, indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio (salva l'autorizzazione dell'Ente impositore allo smaltimento dei rifiuti secondo altre modalità) – essendo finalizzata a consentire all'Amministrazione locale di soddisfare le esigenze generale della collettività e non di fornire, secondo una logica commutativa, prestazioni riferibili a singoli utenti – ma in misura ridotta ai sensi dell'art. 59, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 (Sez. 5, n. 11451/2018, De Masi, Rv. 648509-01; Sez. 5, n. 01963/2018, Stalla, Rv. 646899-01).

Se il Comune si avvale del sistema di riscossione mediante ruolo, opera in via generale il termine di decadenza annuale di cui all'art. 72 del d.lgs. n. 507 del 1993, poiché tale sistema non ha subito modifiche per effetto della l. n. 296 del 2006 che ha riguardato esclusivamente le ipotesi in cui il Comune eserciti la propria potestà accertativa a fronte di un'omessa, infedele o incompleta dichiarazione del contribuente (Sez. 5, n. 14043/2019, D'Oriano, Rv. 654005-01). La verifica dell'adeguatezza della motivazione dell'avviso di accertamento va condotta in base alla disciplina dettata, per l'accertamento dei tributi di competenza degli enti locali, dall'art. 1, comma 162, della l. n. 296 del 2006, sicchè, ove la rettifica venga effettuata sulla base della variazione della superficie tassabile o della tariffa o della categoria, deve ritenersi sufficiente l'indicazione nell'atto della maggiore superficie accertata o della diversa tariffa o categoria ritenute applicabile, in quanto tali elementi, integrati con gli atti generali (quali i regolamenti o altre delibere comunali), sono idonei a rendere comprensibili i presupposti della pretesa tributaria, senza necessità di indicare le fonti probatorie e le indagini effettuate per rideterminare la superficie tassabile, potendo ciò avvenire nell'eventuale successiva fase contenziosa (Sez. 5, n. 20620/2019, D'Oriano, Rv. 654858-01).

3.TARSU: casistica.

E' utile illustrate la casistica in materia di TARSU, secondo le fattispecie esaminate dalla giurisprudenza di legittimità.

3.1. Esercizi alberghieri.

Secondo la consolidata giurisprudenza della S.C. è legittima la delibera comunale che preveda una tariffa per la categoria degli esercizi alberghieri notevolmente superiore a quella applicata alle civili abitazioni, in ragione della maggiore capacità produttiva di rifiuti propria di tali esercizi (Sez. 5, n. 08308/2018, Castorina, Rv. 647687-01).

È stato inoltre precisato dalla Cassazione che per gli esercizi alberghieri con licenza annuale, ai fini dell'esenzione dalla tassa, non è sufficiente la sola denuncia di chiusura invernale ma occorre allegare e provare la concreta inutilizzabilità della struttura (Sez. 5, n. 22756/2016, Chindemi, Rv. 641545-01). Infatti, il carattere stagionale dell'uso dei locali, ai fini della riduzione della tariffa, deve essere allegato e documentato dal contribuente in sede di denuncia originaria o in variazione dei presupposti della tassa ed, in difetto, la relativa circostanza non può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo (Sez. 5, n. 14037/2019, D'Oriano, Rv. 654004-01). Con riferimento alla specifica fattispecie di attività di bar-ristorante e stabilimento in località balneare, la Corte ha ribadito che la Tarsu è dovuta, a norma dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte (a qualsiasi uso adibite, ad esclusivone della aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni) e di locali e delle aree che, per la loro natura o il particolare uso cui sono stabilmente destinate, o perché risultino in obiettive condizioni di inutilizzabilità, non possono produrre rifiuti: tali esclusioni non sono, tuttavia, automatiche, perché ponendo la norma una presunzione *iuris tantum* di produttività, superabile solo dalla prova contraria del detentore dell'area, dispone altresì che le circostanze escludenti la produttività e la tassabilità siano dedotte nella denuncia originaria o in quella di variazione, e siano debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione. L'art. 66 del d.lgs. cit. contempla, diversamente, dei temperamenti dell'imposizione per le situazioni che obiettivamente possono comportare una minore utilizzazione del servizio, come nel caso dell'uso stagionale o non continuativo in situazioni che danno luogo ad una riduzione percentuale della tariffa, risultanti dalla licenza rilasciata dai competenti organi per l'esercizio dell'attività, regolando in modo peculiare la fattispecie e ponendo a carico del contribuente un onere di dichiarazione e di prova delle situazioni fattuali :fattispecie in tema di avviso di

pagamento emesso nei confronti di un'attività di bar-ristorante e stabilimento in località balneare (Sez. 5, n. 31460/2019, Taddei, Rv. 656023-01).

Peraltro, l'art. 66 del d.lgs. n. 507 del 1993 prevede alcuni temperamenti all'imposizione per le situazioni che possono obiettivamente comportare una minore utilizzazione del servizio, come nel caso dell'uso stagionale, previsto dalla lett. b) del comma 3 di tale disposizione, con conseguente riduzione percentuale della tariffa applicabile; l'esclusione della tassabilità, invece, è prevista dall'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993 solo nel caso di aree scoperte accessorie o pertinenziali ad abitazioni e per i locali e le aree che, per loro natura, o il particolare uso cui sono state stabilmente destinate, o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità, non possono produrre rifiuti, e le relative circostanze devono essere dedotte dal contribuente o nella denuncia originaria o in quella di variazione e suscettibili di essere rilevate direttamente o a mezzo di idonea documentazione. Ne consegue che la mancata utilizzazione di una struttura alberghiera per alcuni mesi dell'anno, in quanto determinata alla volontà o alle esigenze del tutto soggettive dell'utente, o al mancato utilizzo di fatto, non è di per sé riconducibile alle fattispecie di esenzione dal tributo previste dall'art. 62 citato (Sez. 5, n. 09633/2012, Valitutti, Rv. 622868-01). L'applicazione di una determinata tariffa, da parte degli enti locali, è indipendente dalla destinazione d'uso dell'immobile, ma può essere ancorata all'attività che venga concretamente svolta al suo interno, come consentito dall'art. 62, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993. Secondo la S.C.,pertanto, non è viziato da illegittimità, né può essere disapplicato, ai sensi dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992, il regolamento comunale che, con riferimento alla determinazione della tariffa da applicare ai fini TARSU, equipara la porzione di immobile destinata all'esercizio del "bend and breakfast" ad un albergo, poiché si tratta di una scelta discrezionale del Comune, effettuata nei limiti della potestà impositiva ad esso attribuita dall'ordinamento e non vietata da alcuna norma statale (**Sez. 5, n. 5355/2020, Napolitano, Rv 657361-01**)..

3.2. Porti turistici.

Nell'ipotesi di concessione demaniale, come quella relativa alla gestione di un porto turistico, si presume che il soggetto tenuto al pagamento del tributo sia il concessionario, in quanto detentore, in virtù del titolo concessorio, di un'area scoperta sulla quale, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, si producono rifiuti solidi urbani, e detto obbligo non si trasferisce su coloro i quali, anche tramite contratti conclusi con il concessionario, abbiano concretamente prodotto detti rifiuti, avendo in

tutto o in parte l'effettiva disponibilità dell'area, salvo che il contribuente indichi nella denuncia originaria o in quella di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità della stessa, in ragione della detenzione da parte di terzi, ed assolva in giudizio al relativo onere probatorio a proprio carico (Sez. 5, n. 03798/2018, Fasano, Rv. 647091-01). Resta, comunque, ferma la competenza dei comuni nelle aree portuali ove l'Autorità portuale non sia stata istituita (Sez. 5, n. 31058/2018, Castorina, Rv. 651770-01).

Tale decisione si pone nel solco del precedente di legittimità per il quale la convenzione stipulata tra il Comune ed un consorzio, avente per oggetto le aree scoperte demaniali concesse dall'ente per la gestione della sosta di autoveicoli, deve essere interpretata, in mancanza di una esplicita previsione relativa al pagamento dell'imposta, avendo riguardo all'equo contemperamento degli interessi delle parti ai sensi dell'art. 1371 c.c., da ravvisarsi nell'obbligo del pagamento dell'imposta da parte di chi di fatto occupa le aree scoperte ex art. 62, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, nonché del canone di cui all'art. 1369 c.c., per essere più conforme alla natura ed all'oggetto di un contratto di concessione di un'area demaniale (Sez. 5, n. 07916/2016, Bruschetta, Rv. 639763-01).

3.3. Depositi temporanei.

Rientrano nella nozione di «*rifiuto*», ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. *a)*, dell'abrogato d.lgs. n. 22 del 1997, come risultante dall'interpretazione autentica effettuata dall'art. 14 della l. 10 agosto 2002, n. 187, tutti i materiali ed i beni dei quali il soggetto produttore «*si disfa*», con ciò intendendosi qualsiasi comportamento attraverso il quale, in modo diretto o indiretto, una sostanza, un materiale o un bene siano avviati e sottoposti ad attività di smaltimento o anche di «*recupero*», e che sia da altri recuperato e messo in riserva, con esclusione del solo deposito temporaneo, prima della raccolta, nel luogo in cui i materiali o beni sono prodotti, non rilevando ad escludere la natura di rifiuto del bene l'intenzione di chi effettua il recupero, o anche la reale possibilità di reimpiego dei materiali nel ciclo produttivo (Sez. 2, n. 19643/2006, Colarusso, Rv. 592695-01).

È stato delimitato il concetto di «*deposito temporaneo*», per tale intendendosi ogni raggruppamento effettuato, prima della raccolta, nel luogo in cui i rifiuti sono prodotti, nel rispetto delle condizioni dettate dall'art. 183 del d.lgs. n. 152 del 2006, con la conseguenza che, in caso di deposito in un luogo diverso, l'attività di gestione deve ritenersi non autorizzata e, pertanto, rientrante nell'ambito applicativo dell'art. 3, comma 32, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, che assoggetta alla cd. ecotassa sia l'attività di discarica abusiva che il mero deposito incontrollato di rifiuti (Sez. 5, n. 08268/2018, De Masi, Rv. 647682-01).

Un'area che sia destinata a lavorazioni artigianali e, dunque, alla produzione di rifiuti speciali, ma venga usata come magazzino dei rifiuti prodotti in altri locali nell'unico complesso aziendale, va compresa nel calcolo della superficie tassabile, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, atteso che i residui dei prodotti in un deposito o magazzino possono essere considerati residui di un ciclo di lavorazione (Sez. 5, n. 26725/2016, Solaini, Rv. 642369-01).

Sono assoggettati ad imposta, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, i magazzini destinati al ricovero di beni strumentali o delle scorte da impiegare nella produzione o nello scambio, che concorrano all'esercizio dell'impresa, e vanno conseguentemente considerati come aree operative idonee a produrre rifiuti, al pari degli stabilimenti e dei locali destinati alla vendita (Sez. 5, n. 19720/2010, Pivetti, Rv. 615218-01, in una fattispecie relativa ad un locale destinato a deposito di attrezzature per l'edilizia).

Con riferimento alle attività produttive di beni deperibili, la distinzione posta dall'art. 68 del d.lgs. n. 507 del 1993, ai fini della determinazione delle c.d. macroaree per gruppi di attività o di utilizzazione, tra attività produttive di beni deperibili e non, impone all'Amministrazione comunale, in sede di classificazione delle categorie tassabili, di distinguere gli esercizi commerciali a seconda che svolgano attività che implichi o meno l'utilizzo di beni deperibili, in ragione della correlata disomogenea potenzialità produttiva di rifiuti (Sez. 5, n. 10163/2019, Balsamo, Rv. 653367-01: fattispecie relativa da un regolamento comunale, ritenuto illegittimo in applicazione del principio, che collocava i distributori di benzina all'interno della categoria degli esercizi commerciali in genere, comprensivi anche dei banchi di vendita di beni deperibili come pescherie e macellerie).

3.4. Garage.

Come evidenziato, presupposto della TARSU, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, è l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, a fronte della quale rientra nell'onere del contribuente la dimostrazione di eventuali condizioni di esclusione o di esenzione dalla tassazione: ne deriva che, salvo il ricorrere delle stesse, il tributo trova applicazione per i garage siti all'interno di locali, siano essi autonomamente accatastati come unità immobiliari o posti auto assegnati in via esclusiva ed un occupante dell'immobile, in quanto producono rifiuti apprezzabili, e non costituiscono, a differenza delle autorimesse scoperte

esterne, pertinenze dell'abitazione, automaticamente escluse dalla tassa (Sez. 5, n. 04961/2018, Balsamo, Rv. 647215-01).

3.5. Strutture penitenziarie.

Con riferimento alle strutture penitenziarie è stata affermata la legittimità della delibera comunale che assoggetti le carceri a una tariffa superiore rispetto a quella prevista per le civili abitazioni, in quanto le strutture penitenziarie, superiori per dimensioni alle case private e frequentate da un numero elevato di potenziali produttori di rifiuti, sono perciò assimilabili agli esercizi alberghieri (Sez. 6-5, n. 33545/2019, Delli Priscoli, Rv. 656430-01).

3.6. Stabilimento balneare con annesso ristorante sottoposto a sequestro preventivo ex art. 321 c.p.c.

La S.C. ha precisato che lo stabilimento balneare con annesso ristorante che sia stato sottoposto a sequestro preventivo ai sensi dell'art. 321 c.p.p. avende quale unica finalità quella di limitare la libera disponibilità del bene per evitare l'aggravarsi o il protrarsi di reati già commessi o la commissione di altri reati, non è perciò solo soggetto ai temperamenti previsti dall'art. 66 del d.lgs. n. 507 del 1993 per situazioni che comportano l'oggettiva minore utilizzazione del servizio (come in caso di uso stagionale), in quanto l'attuazione del provvedimento non determina automaticamente la perdita immediata della facoltà di continuare ad occupare o detenere il bene, essendo tale evenienza condizionata dalla modalità di esecuzione della misura; ne deriva che, essendo il presupposto impositivo costituito dalla mera disponibilità di area produttrice di rifiuti e sussistendo una persunzione "iuris tantum" di produttività dei medesimi, grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'avvenuta esecuzione del sequestro penale e le modalità di esecuzione dello stesso, la coincidenza delle aree sottoposte a sequestro con quelle oggetto dell'imposizione tributaria e la perdita di fatto della disponibilità di tali aree in conseguenza del provvedimento dell'autorità giudiziaria (**Sez. 5, n. 6551/2020, D'Oriano, Rv 657448-01**).

3.7. Consorzi.

Secondo i giudici di legittimità il contratto di consorzio di cui all'art. 2602 c.c. comporta non già l'assorbimento delle imprese consorziate in un organismo unitario, realizzativo di un rapporto di immedesimazione organica con le singole contraenti, bensì la costituzione tra le stesse di un'organizzazione comune per lo svolgimento di determinate fasi delle

loro attività, ciascuna delle quali, in seguito all'ampliamento della causa storica di tale contratto intervenuta con la modifica dell'art. 2606 c.c., introdotta dalla l. n. 377 del 1976, e l'entrata in vigore della l. n. 240 del 1981, è affidata ad un'organizzazione autonoma avente, nell'attività di gestione svolta, rilevanza esterna, sicchè il consorzio, coerentemente coi principi di cui agli artt. 2608 e 2609 c.c., nel contrattare con i terzi, ai sensi dell'art. 2615, comma 2, c.c. opera quale mandatario dei consorziati senza bisogno di spenderne il nome, con la conseguenza che l'obbligazione sorge in capo ad essi per il solo fatto che sia stata assunta nel loro interesse (nella specie, la S.C., nel cassare con rinvio la sentenza del giudice del merito, ha ritenuto che soggetto passivo della TARSU fosse la società consorziata che aveva assunto la gestione delle aree di sosta e pagamento, benchè gli obblighi contrattuali nei confronti del Comune fossero stati assunti dall'associazione temporanea di imprese di cui al stessa era consorziata) (**Sez. 5, n. 6569/2020, Lo Sardo, Rv 657393**).

4. Esenzioni.

Poiché l'art. 62, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, pone a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti, ai fini dell'esenzione della tassazione prevista dal comma 2 del medesimo articolo, per le aree inidonee alla produzione di rifiuti per loro natura o per il particolare uso, è onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o in quella di variazione le condizioni obiettive di inutilizzabilità e provarle in giudizio (Sez. 6-5, n. 19469/2014, Iacobellis, Rv. 632445-01; Sez. 6-5, n. 09790/2018, Napolitano, Rv. 647738-01), costituendo l'esenzione, anche parziale, un'eccezione alla regola generale del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengano immobili nella zona del territorio comunale (Sez. 5, n. 22130/2017, Fasano, Rv. 645621-01). In sostanza, grava sul contribuente l'onere di dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare delle esenzioni previste dall'art. 62, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per quelle aree detenute, od occupate, che, in ragione delle specifiche caratteristiche strutturali o di destinazione, non producono rifiuti o producono rifiuti speciali (smaltiti dallo stesso produttore a proprie spese), in quanto il principio secondo cui spetta all'Amministrazione provare la fonte dell'obbligazione tributaria non si estende alla dimostrazione della spettanza o meno delle esenzioni, le quali costituiscono eccezioni alla regola generale della debenza del tributo da parte di tutti coloro che occupano, o detengono, immobili nel territorio comunale (Sez. 6-5, n. 10634/2019, Delli Priscoli, Rv.653952-01).

La Corte, in particolare, ha negato l'esistenza di una causa di esenzione dal pagamento del tributo, richiesta da una società appaltatrice

di un Comune per il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani relativamente al suolo pubblico da essa occupato per svolgere il suindicato servizio, e, dunque, in presenza di un interesse dello stesso Comune per ragioni di igiene e sanità pubblica a tutela della collettività. Si è precisato che l'esenzione di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 507 del 1993 è una norma eccezionale rispetto alla regola generale della sottoposizione a tassazione e deve essere interpretata in maniera rigorosa. La norma prevede in maniera tassativa una serie di esenzioni tra le quali non è possibile fare entrare l'attività che il privato svolge, in ragione di un contratto di appalto stipulato con la P.A., utilizzando dei cassonetti, per la raccolta di rifiuti solidi urbani, anche se questa attività viene svolta nell'interesse del Comune. In particolare, non può trovare applicazione l'esenzione prevista dalla lett. e) sia perché nella specie non ci sarebbe concessione, ma un contratto di appalto, e sia perché, nella specie, non risulterebbe la devoluzione gratuita in favore del Comune degli impianti alla fine del rapporto. Né potrebbe operare l'esenzione di cui alla lett. a), poiché essa è configurabile quando ad effettuare l'occupazione è direttamente uno degli enti ivi indicati, e ricorra, tra le altre, una finalità sanitaria (Sez. 5, n. 22489/2017, Fasano, 645898-01).

Con riferimento ad immobili utilizzati da confessioni religiose, la Corte di legittimità ha chiarito che non è esentato dall'imposizione l'immobile adibito a sede di seminario, atteso che l'art. 16 della l. 1° aprile 1985, n. 222 (cd. Trattato Lateranense), nell'equiparare l'attività di formazione del clero a quella del culto e della religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta, e dovendosi escludere il richiamo analogico all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, in quanto norma agevolativa di stretta interpretazione dettata in materia di ICI (Sez. 5, n. 15407/2017, Napolitano, Rv. 644715-01).

L'esenzione dal pagamento ai Comuni del corrispettivo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani prevista dall'art. 33-*bis* del d.l. n. 248 del 2007, conv. in l. n.31 del 2008, in favore delle «*istituzioni scolastiche statali*» è riservata ai soggetti di diritto pubblico che costituiscano al contempo organi dello Stato e, pertanto, si applica alle Università statali, aventi natura di enti di diritto pubblico distinti dalle Amministrazioni dello Stato (Sez. 5, n. 24424/2019, D'Oriano, Rv. 655442-01).

5. Rifiuti speciali non assimilati.

Il (previgente) d.lgs. n. 22 del 1997 (applicabile *ratione temporis*), emanato in attuazione delle direttive n. 91/156/CEE sui rifiuti, n.

91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, aveva previsto nel Titolo I che:

a) la gestione dei rifiuti costituisce attività di pubblico interesse ed è disciplinata al fine di assicurare un'elevata protezione dell'ambiente e controlli efficaci; i rifiuti devono essere recuperati o smaltiti senza pericolo per la salute dell'uomo e senza usare procedimenti o metodi che potrebbero recare pregiudizio all'ambiente (art. 2, commi 1 e 2);

b) le Autorità competenti favoriscono il recupero dei rifiuti, nelle varie forme previste (reimpiego, riciclaggio, ecc.) allo scopo di ridurre lo smaltimento dei rifiuti, che costituisce la fase residuale della «*gestione*» degli stessi, la quale comprende le operazioni di raccolta, trasporto, recupero e smaltimento (artt. 4 e art. 6, comma 1, lett. d);

c) sono rifiuti «*urbani*», tra l'altro, quelli non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quello di civile abitazione, assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'art. 21, comma 2, lett. g), mentre sono rifiuti «*speciali*», tra l'altro, quelli da «*attività commerciali*» (art. 7, comma 2, lett. b, e comma 3, lett. e);

d) la responsabilità del detentore per il corretto recupero o smaltimento dei rifiuti è esclusa (oltre che nel caso di conferimento degli stessi al servizio pubblico di raccolta) «*in caso di conferimento dei rifiuti a soggetti autorizzati alle attività di recupero o smaltimento, a condizione che il detentore abbia ricevuto il formulario di identificazione di cui all'art. 15 controfirmato e datato in arrivo dal destinatario entro tre mesi dalla data di conferimento dei rifiuti al trasportatore, ovvero alla scadenza del predetto termine abbia provveduto a dare comunicazione alla provincia della mancata ricezione del formulario*» (art. 10, comma 3);

e) i Comuni «*effettuano la gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento in regime di privativa*»; con appositi regolamenti stabiliscono, fra l'altro, «*le disposizioni necessarie ad ottimizzare le forme di conferimento, raccolta e trasporto dei rifiuti urbani da imballaggio*», nonché «*l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e smaltimento*» (tale potere di assimilazione è divenuto pienamente operante a seguito dell'abrogazione dell'art. 39 della l. 22 febbraio 1994, n. 146, ad opera dell'art. 17 della l. 2 giugno 1998 n. 218); la privativa suddetta «*non si applica (…) alle attività di recupero dei rifiuti assimilati*» (dal 1° gennaio 2003), «*alle attività di recupero dei rifiuti urbani o assimilati*», ai sensi dell'art. 23 della l. n. 179 del 2002) (art. 21, comma 1, comma 2, lett. e, e comma 7, lett. g, del d.lgs. n. 22 del 1997).

Il mancato esercizio del potere di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti solidi urbani da parte del Comune, ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. g), dell'abrogato d.lgs. n. 22 del 1997, non comporta che detti rifiuti siano, di per sé, esenti dalla tassa, in quanto essi sono soggetti alla disciplina stabilita per i rifiuti speciali dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993

(applicabile *ratione temporis*), che rapporta la stessa alle superfici dei locali occupati o detenuti, con la sola esclusione della parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali non assimilati (Sez. 5, n. 01975/2018, Zoso, Rv. 646900-01).

In tema di rifiuti speciali non assimilati, la TARSU va applicata nei confronti di chiunque occupi aree a qualsiasi uso adibite, salva l'applicazione sulla stessa di un «*coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi*» e chiaramente presuppone l'assoggettamento ad imposta dei soli rifiuti urbani e salvo il diritto ad una riduzione della stessa in caso di produzione di rifiuti assimilati smaltiti in proprio. Ne consegue che le deroghe indicate dal comma 2 della norma e le riduzioni delle tariffe stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti. La facoltà riconosciuta ai Comuni dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, di individuare, ai fini della determinazione della superficie non tassabile, categorie di attività produttive di rifiuti speciali, tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta, non è correttamente esercitata ove il regolamento comunale si limiti a prevedere un limite quantitativo di riduzione applicabile indistintamente a tutte le attività produttive, occorrendo, invece, la specificazione delle categorie di attività produttive dei predetti rifiuti (le cui superfici sono altrimenti esenti da tassazione) assimilabili a quelle produttive di rifiuti ordinari (Sez. 5, n. 10548/2017, Carbone, Rv. 643934-01).

6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani.

Altra questione concerne la possibilità, nell'ipotesi di produzione di rifiuti speciali assimilabili a quelli urbani, di sottrarsi alla privativa comunale, ai sensi del previgente d.lgs. n. 22 del 1997, per i produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di avere avviato al recupero i rifiuti stessi e di usufruire di eventuali riduzioni o esenzioni nel caso in cui il servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, non venga svolto in zona ove è ubicato l'immobile aziendale, ovvero sia stato effettuato in modo irregolare.

L'art. 59, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 stabilisce che: «*Se il servizio di raccolta, sebbene istituito e attivato, non si è svolto nella zona di residenza o di dimora nell'immobile a disposizione ovvero di esercizio dell'attività dell'utente o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del regolamento di cui al primo comma, relative alle distanze e capacità dei contenitori ed alla frequenza della raccolta, da stabilire in modo che l'utente possa usufruire agevolmente del servizio di raccolta, il*

tributo è dovuto nella misura ridotta di cui al secondo periodo del comma 2» (cioè in misura non superiore al 40% della tariffa).

L'omesso svolgimento, da parte del Comune, del servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, nella zona dove è ubicato l'immobile a disposizione dell'utente comporta non già l'esenzione dalla tassa, bensì la conseguenza che il tributo è dovuto in misura ridotta, il che consente di escludere che, per ogni esercizio di imposizione annuale, la tassa è dovuta solo se il servizio sia stato esercitato in modo regolare così da consentire al singolo utente di usufruirne pienamente, posto che la tassa è un tributo che il singolo soggetto è tenuto a versare in relazione all'espletamento da parte dell'ente pubblico di un servizio nei confronti della collettività, che da tale servizio riceve un beneficio, e non già in relazione a prestazioni fornite ai singoli utenti, per cui sarebbe contrario al sistema di determinazione del tributo pretendere di condizionarne il pagamento al rilievo concreto delle condizioni di fruibilità che del resto, per loro natura, oltre ad essere di difficile identificazione mal si prestano ad una valutazione economica idonea a garantirne una esatta ripartizione fra gli utenti del costo di gestione (Sez. 6-5, n. 18022/2013, Caracciolo, Rv. 628088-01; Sez. 5, n. 01963/2018, Stalla, Rv. 646899-01).

Ai sensi degli artt. 7, 10 e 21 del d.lgs. n. 22 del 1997 (applicabile *ratione temporis*), sono soggetti a tassazione i rifiuti speciali non pericolosi, se assimilati ai rifiuti solidi urbani da una delibera comunale e ciò anche nell'ipotesi in cui la stessa non ne individui le caratteristiche quantitative e qualitative, spettando al contribuente solo una riduzione tariffaria in base a criteri di proporzionalità, nel caso in cui dimostri una riduzione della superficie tassabile ovvero che i rifiuti speciali siano avviati a recupero direttamente dal produttore, purché il servizio di raccolta e smaltimento sia istituito e sussista la possibilità per l'istante di avvalersene (Sez. 5, n. 09214/2018, Castorina, Rv. 647823-01).

L'indirizzo si discosta da quello precedentemente affermato dalla stessa S.C., secondo cui la dichiarazione di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, prevista dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 22 del 1997, presuppone necessariamente la concreta individuazione delle caratteristiche, non solo qualitative, ma anche quantitative dei rifiuti speciali poiché l'impatto igienico ed ambientale di un materiale di scarto non può essere valutato a prescindere dalla sua quantità (Sez. 5, n. 30719/2011, Bernardi, Rv. 621055-01; Sez. 6-5, n. 18018/2013, Caracciolo, Rv. 627693-01). Più di recente la S.C., a tale riguardo, ha precisato che in tema di TARSU, la facoltà, riconosciuta ai comuni dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, di individuare, ai fini della determinazione della superficie non tassabile, categorie di attività produttive di rifiuti speciali, tossici o nocivi, alle quali applicare una

percentuale di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta, non è correttamente esercitata ove il regolamento comunale si limiti a prevedere un limite quantitativo di riduzione applicabile indistintamente a tutte la attività produttive, occorrendo, invece, la specificazione delle categorie di attività produttive dei predetti rifiuti (le cui superfici sono altrimenti esenti da tassazione) assimilabili a quelle produttive di rifiuti ordinari (Sez. 5, n. 10548/2017, Carbone, Rv. 643934-01).

7. Imballaggi terziari e secondari.

Il titolo II del (previgente) d.lgs. n. 22 del 1997, premesso che la gestione di imballaggi e dei rifiuti di imballaggio è disciplinata sia per prevenire e ridurne l'impatto sull'ambiente ed assicurare un elevato livello di tutela dell'ambiente, sia per garantire il funzionamento del mercato e prevenire l'insorgere di ostacoli agli scambi, nonché distorsioni e restrizioni alla concorrenza, ai sensi della direttiva n. 94/62/CE cit. (art. 34, comma 1) ha disposto che:

a) gli imballaggi si distinguono in primari (quelli costituiti da «*un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore*»), secondari o multipli (quelli costituiti dal «*raggruppamento di un certo numero di unità di vendita*») e terziari (quelli concepiti «*in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli*» (art. 35, comma 1);
b) «*i produttori e gli utilizzatori sono responsabili della corretta gestione ambientale degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio generati dal consumo dei prodotti*»; oltre ai vari obblighi in tema di raccolta, riutilizzo, riciclaggio e recupero dei rifiuti di imballaggio, sono a carico dei produttori e degli utilizzatori i costi per, fra l'altro, la raccolta dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari, la raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio conferiti al servizio pubblico, il riciclaggio e il recupero dei rifiuti di imballaggio, lo smaltimento dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari (art. 38);
c) dal 1° gennaio 1998 è vietato immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani imballaggi terziari di qualsiasi natura. Dalla stessa data eventuali imballaggi secondari non restituiti all'utilizzatore dal commerciante al dettaglio possono essere conferiti al servizio pubblico solo in raccolta differenziata, ove la stessa sia stata attivata (art. 43, comma 2).

I rifiuti da imballaggio costituiscono oggetto di un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere, regime caratterizzato essenzialmente dalla attribuzione ai produttori ed agli utilizzatori della loro «*gestione*» (termine che comprende tutte le fasi, dalla raccolta allo smaltimento), (art. 38 del d.lgs. n. 22 del 1997); ciò vale in assoluto per gli imballaggi terziari, per i quali è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di

raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale, mentre per gli imballaggi secondari è ammessa solo la raccolta differenziata da parte di commercianti al dettaglio che non li abbiano restituiti agli utilizzatori (art. 43).

Ne deriva che i rifiuti da imballaggi terziari, nonché quelli degli imballaggi secondari ove non sia stata attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dall'art. 21 del decreto Ronchi e dalla successiva abrogazione dell'art. 39 della l. n. 146 del 1994, ed i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati *in parte qua* dal giudice tributario (Sez. 5, n. 04960/2018, Balsamo, Rv. 649761-01).

I rifiuti da imballaggi terziari nonché quelli da imballaggi secondari, ove non sia stata attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani, ma ciò non comporta che tali categorie di rifiuti siano, di per sé, esenti dalla TARSU, ma che ad esse si applica la disciplina stabilita per i rifiuti speciali, che è quella dettata dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo, nell'ovvio presupposto che in un locale od area in cui producano rifiuti speciali si formano, anche, di norma, rifiuti ordinari, l'esclusione dalla tassa della sola parte di superficie per cui, per struttura e destinazione, si formano solo rifiuti speciali (Sez. 5, n. 04793/2016, Zoso, Rv. 639127-01). Il principio è stato confermato anche da Sez. 5, n. 00703/2019, Fasano, Rv. 652499-01, secondo cui, essendo previsto per gli imballaggi secondari l'esonero dalla privativa comunale ove si provato l'avviamento al recupero (art. 21, comma 7, del d.lgs. n. 22 del 1997, applicabile *ratione temporis*), l'operatore economico ha l'onere di dimostrare il conferimento degli stessi ai soggetti autorizzati giovandosi, in tal caso, non già della riduzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali, bensì del diritto alla riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero.

Nel caso di imballaggi secondari è previsto dall'art. 21, comma 7, del decreto Ronchi l'esonero dalla privativa comunale qualora sia provato l'avviamento al recupero. In tal caso l'operatore economico ha l'onere di dimostrare l'effettivo e corretto avviamento al recupero attraverso valida documentazione comprovante il conferimento dei rifiuti a soggetti autorizzati a detta attività in base alle norme del d.lgs. n. 22 del 1997 e si determina, allora, non già la riduzione della superficie tassabile, contemplata dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a

consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (in virtù di quanto previsto, in generale, dall'art. 67, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dall'art. 7, comma 2, del d.P.R. n. 158 del 1999, il quale, nell'approvare il «metodo normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani», può nella fase transitoria, essere applicato dai Comuni anche ai fini della TARSU (Sez. 5, n. 09731/2015, Chindemi, Rv. 635472-01). I rifiuti degli imballaggi terziari (nonché quelli degli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata) non possono essere assimilati dai Comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dall'art. 21 del d.lgs. n. 22 del 1997 e dalla successiva abrogazione dell'art. 39 della l. n. 146 del 1994, ed i regolamenti che abbiano previsto tale assimilazione devono essere conseguentemente disapplicati *in parte qua* dal giudice tributario (Sez. 5, n. 10010/2019, Balsamo, Rv. 653536-01).

Nell'ipotesi in cui una impresa contribuente produca imballaggi secondari, non assimilati agli urbani dall'ente comunale, ed imballaggi terziari, non assimilabili, che provvede a smaltire autonomamente: incombe sull'impresa contribuente l'onere di fornire all'Amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che, per il detto motivo, non concorrano alla quantificazione della complessiva superficie imponibile; infatti, pur operando anche nella materia in esame, per quanto riguarda il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale, il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'Amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato (oltre all'obbligo di denuncia, art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993), un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Sez. 5, n. 05377/2012, Greco, Rv. 622215-01; Sez. 5, n. 04793/2016, Zoso, Rv. 639127-01).

Si segnala che la Corte ha precisato che il servizio di gestione dei rifiuti sulle aree autostradali e relative pertinenze, dalla raccolta allo smaltimento in discarica, compete al concessionario della rete viaria a norma dall'art. 14 del d.lgs. n. 285 del 1992: ne consegue che, in relazione a detta attività, alcun potere impositivo, ai fini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, può essere riconosciuto in capo ai comuni, quali enti proprietari che in tale ambito operano in regime di privativa, non essendo detto potere configurabile in favore di un soggetto

diverso da quello che espleta il servizio (Sez. 5, n. 01341/2019, Billi, Rv. 652316-01).

8. La TIA.

L'art. 49, compreso nel Titolo III, del d.lgs. n. 22 del 1997 (applicabile *ratione temporis*), istituì la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, usualmente denominata TIA (Tariffa di igiene ambientale), in sostituzione della soppressa TARSU, prevedendo, in particolare, nella modulazione della tariffa, agevolazioni per la raccolta differenziata, «*ad eccezione della raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio, che resta a carico dei produttori e degli utilizzatori*» (comma 10), e disponendo, altresì, che «*sulla tariffa è applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di avere avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua*» detta attività (comma 14).

I termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA (il cui regime è stato introdotto dal d.P.R. n. 158 del 1999, come modif. dall'art. 33 della l. n. 488 del 1999, salva la possibilità per i Comuni di introdurre in via sperimentale la TIA), hanno subito varie deroghe ed, infine, il d.lgs. n. 152 del 2006, abrogando per intero il d.lgs. n. 22 del 1997(sia pure prevedendo anche in questo caso una disciplina transitoria), all'art. 238 ha soppresso tale tariffa, sostituendola con la nuova «Tariffa integrata ambientale» (la cd. TIA-2), come definita dal d.l. 30 dicembre 2008, n. 208, conv. in l. 27 febbraio 2009, n. 13.

La TIA, introdotta dal richiamato art. 49 del decreto Ronchi, prima dell'emanazione dell'art. 14, comma 33, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122 (che ha modificato l'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, con una norma priva, peraltro, di portata retroattiva), ha avuto natura tributaria, in quanto assimilata alla TARSU (Sez. 5, n. 00453/2018, Zoso, Rv. 646907-01), sicché è stata ritenuta applicabile ai soli rifiuti solidi urbani, gravando sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione, desumibile dal regime delineato dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, in caso di produzione di rifiuti assimilati e smaltiti in proprio (Sez. 5, n. 10787/2016, Bruschetta, Rv. 639990-01).

L'attività impositiva delegata dalla legge statale spetta in via esclusiva al Comune, che determina l'*an* ed il *quantum* della tariffa, mentre al soggetto terzo affidatario del servizio, in forza di specifica convenzione, compete l'attività di gestione e di recupero del tributo in cui rientra l'emissione degli avvisi di accertamento (Sez. 5, n. 17491/2017, Stalla, Rv. 644908-01). In quanto assimilata alla TARSU, opera, in relazione alla stessa, con riferimento ai periodi di imposta sino alla data del 30 giugno 2010, il generale principio dell'emendabilità della dichiarazione da parte

del contribuente ove affetta da errori a proprio danno (Sez. 5, n. 00453/2018, Zoso, Rv. 646907-01). È stato chiarito che, in tema di TIA, le comunicazioni aventi ad oggetto variazioni che comportano il pagamento di una tariffa inferiore, sia se correlate a sopravvenienze sia se derivanti da errori contenuti nella precedente dichiarazione, hanno effetto dall'anno successivo a quello della presentazione delle stesse da parte dell'interessato, al fine di consentire all'Ente impositore di verificarne il fondamento ai sensi dell'art. 66, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, applicabile in ragione del rapporto di sostanziale continuità tra TARSU e TIA (Sez. 5, n. 04602/2018, Stalla, Rv. 647246-01). In particolare, è stato precisato che in tema di TIA, il mancato preavviso di accesso agli immobili oggetto di imposizione, previsto «*almeno cinque giorni prima della verifica*» dall'art. 73, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, corrispondendo a ragioni di mera opportunità e cortesia, non determina la nullità dell'accertamento, sanzione operante soltanto nelle irregolarità così sanzionate dalla legge, ovvero, in difetto di specifica comminatoria, per quelle gravemente lesive di specifici diritti e garanzie del contribuente: in applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto l'eccepito vizio di mancato preavviso di accesso dei verificatori per la misurazione della superficie dei locali in ogni caso superato, nella specie, dal consenso del contribuente (Sez. 5, n. 21062/2019, Balsamo, Rv. 654962-01).

9. Questioni di giurisdizione.

La TIA riveste natura tributaria, quale entrata pubblica costituente tassa di scopo, che mira a fronteggiare una spesa di carattere generale, ripartendone l'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio, mentre manca un rapporto sinallagmatico tra la prestazione da cui scaturisce l'onere ed il beneficio che il singolo riceve. Si è quindi precisato che essa non è assoggettabile ad IVA, in quanto ha natura tributaria, mentre l'imposta sul valore aggiunto mira a colpire una qualche capacità contributiva che si manifesta quando si acquisiscono beni o servizi versando un corrispettivo, in linea con la previsione di cui all'art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non quando si paga un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente; inoltre l'art. 14, comma 33, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, pur avendo attribuito natura non tributaria alla tariffa per la gestione dei rifiuti urbani introdotta dall'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, non può intendersi riferito, in assenza di esplicita disposizione, anche a quella di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, avendo la prestazione prevista nel 2006 carattere innovativo e natura

ontologicamente diversa rispetto a quella, tipicamente tributaria, regolata nel 1997 (Sez. 5, n. 03293/2012, Cicala, Rv. 621524-01).

Quindi la TIA (o TIA-1) non è assoggettabile ad IVA, per il periodo antecedente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 152 del 2006, attesa la sua natura tributaria, affermata anche dal giudice costituzionale (Corte Cost. n. 239/2009 e n. 64/2010). Né assume alcun rilievo, per tale periodo, la disposizione interpretativa di cui all'art. 14, comma 3, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, in quanto la stessa, riconoscendo la natura non tributaria della tariffa soltanto con riferimento alla disciplina di cui all'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, costituisce un chiaro indice della volontà legislativa di non incidere sul diritto vivente fino alla data di entrata in vigore del medesimo testo normativo (Sez. 5, n. 05831/2012, Merone, Rv. 621911-01; Sez. 5, n. 04723/2015, Conti, Rv. 635064-01).

Il giudice nomofilattico (Sez. U, n. 08822/2018, Cirillo, Rv. 647914-01) ha recentemente ribadito il principio per il quale le controversie riguardanti la debenza della tariffa di igiene ambientale (cd. TIA-1), regolata dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, che, pur essendo stata soppressa, in virtù dell'art. 238, commi 1 e 11, del d.lgs. n. 152 del 2006, è rimasta vigente fino all'emanazione del regolamento, destinato a disciplinare i criteri generali sulla base dei quali sono stabilite le componenti dei costi ed è definita la tariffa, nonché fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa stessa – sono devolute alla giurisdizione ordinaria, tenuto conto che, come evidenziato Corte Cost. n. 64/2010, tale tariffa non costituisce un'entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU, prevista dall'art. 58 del d.P.R. n. 507 del 1993, di cui conserva la qualifica di tributo.

Spettano, pertanto, alla giurisdizione del giudice ordinario le controversie sorte successivamente al 31 maggio 2020 (data di entrata in vigore del d.l. n. 78 del 2010, conv. con modif. dalla legge n. 122 del 2010) aventi ad oggetto la debenza della tariffa integrata ambientale di cui all'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006 (cd. TIA-2), nonché le controversie, sorte successivamente alla medesima data, aventi ad oggetto la debenza della soppressa tariffa di igiene ambientale, in regime transitorio, di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 (cd.TIA-1) (**S.U. n. 1839/2020, Greco, Rv 656797-01**).

Il principio è stato precisato anche con **Sez.5, n.25519/2020, Antezza, Rv 659645-01,** secondo cui: "*La controversia con cui un contribuente richiede ad una società concessionaria della riscossione dei tributi locali la restituzione della somma corrisposta, a titolo di IVA, in occasione del pagamento della Tariffa di igiene ambientale (TIA), spetta alla giurisdizione ordinaria, dal momento che soggetto passivo dell'imposta è esclusivamente colui che effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizi (vale a dire la società concessionaria), e la controversia in questione*

non ha ad oggetto un rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione, ma un rapporto di natura privatistica fra privati, che comporta un accertamento, meramente incidentale, in ordine alla debenza dell'imposta contestata".

10. La TIA-2.

I termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA, secondo il regime introdotto dal d.P.R. n. 158 del 1999, modif. dall'art. 33 della l. n. 488 del 1999, fa salva la possibilità per i Comuni di introdurre in via sperimentale la TIA, hanno subito varie proroghe finché l'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006 ha soppresso tale tariffa, sostituendola con la nuova TIA-2.

In particolare, l'art. 238 cit. ha previsto, al comma 1, che: «*la tariffa di cui all'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11*», il quale recita che sino all'emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti.

Il regolamento ministeriale non è stato adottato entro il programmato termine del 30 giugno 2010, per cui sono rimaste in vigore, ed applicate dai Comuni nei rispettivi territori, sia la TARSU che la TIA-1, disciplinata dal d.lgs. n. 22 cit., alla quale, per effetto della l. n. 296 del 2006, commi 183 e 184 (Finanziaria 2007), sono stati estesi i criteri di determinazione della TARSU.

È stata prevista per gli Enti locali, inutilmente decorso il termine del 30 giugno 2010, la facoltà di adottare delibere di passaggio dalla TARSU alla TIA-2, con effetto dal 10 gennaio 2011.

La S.C., a conferma dell'inapplicabilità del Codice ambientale, ha richiamato una sentenza del giudice amminsitrativo (TAR Lazio n. 4611/2017) che ha obbligato il Ministero dell'ambiente ad indicare, attraverso un decreto, i criteri qualitativi e quantitativi per la gestione dei rifiuti speciali assimilati ai rifiuti urbani. La Corte di legittimità ha precisato che l'addizionale provinciale sulla TIA-2, prevista dall'art. 19 del d.lgs. n. 504 del 1992, ha natura tributaria, come si evince dalla stessa formulazione letterale della disposizione istitutiva, la quale prevede un sistema di reperimento, attraverso un tributo, della provvista necessaria all'esercizio di utilità generale di funzioni di interesse pubblico, mancando un rapporto di corrispondenza economica tra la prestazione della P.A. ed il vantaggio ricevuto dal privato (che condurrebbe ad escluderne la natura di tassa); né è idonea a snaturare la natura di tributo il collegamento quantitativo e percentuale con la TIA-2, di natura privatistica, fungendo quest'ultima solo da parametro per la quantificazione di tale prestazione in favore delle province. Ne consegue che la controversia sulla debenza di tale

addizionale appartiene alla giurisdizione del giudice tributario (Sez. U, n. 17113/2017, Chindemi, Rv. 644921-01).

La TIA-2 è stata sostituita dal TARES (tributo comunale sui servizi), introdotto dall'art. 14 del d.l. n. 201 del 2011, conv. in l. n. 214 del 2011, ed il TARES è stato, a propria volta, sostituito dalla TARI, istituita, a decorrere dal 1° gennaio 2014, dall'art. 1, commi 639 ss., della l. n. 147 del 2013. La tariffa integrata, in particolare, restava «*commisurata alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotto da unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriali*» (comma 2), e costituiva «*il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e ricomprende anche i costi indicati dall'art. 15 del d.lgs. 13 gennaio 2003, n. 36*» (art. 238, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 152 del 2006).

11. La TARI.

Come anticipato, la TARI ha sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2014, i preesistenti tributi dovuti ai comuni dai cittadini, enti ed imprese quale pagamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, conservandone, peraltro, la medesima natura tributaria, quale entrata pubblica costituente tassa di scopo, che mira a fronteggiare una spesa di carattere generale, con ripartizione dell'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio, senza alcun rapporto sinallagmatico tra la prestazione da cui scaturisce l'onere e il beneficio che il singolo riceve (Sez. 1, n. 12275/2016, Ferro, Rv. 640011-01).

L'imposta è dovuta, ai sensi della l. n. 147 del 2013, per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, mentre le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti.

Ai sensi dell'art. 1, comma 649, della l. n. 147 del 2013, nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa nella quale si formano in via continuativa e prevalente rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, purché ne dimostrino l'avvenuto trattamento, in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il Comune con proprio regolamento può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di avere avviato al recupero.

Stante il sostanziale rapporto di continuità tra le tasse sopra indicate, la S.C. ha ribadito, anche con riferimento alla TARI, il principio più volte affermato con riferimento alla TARSU circa l'onere probatorio posto a carico del contribuente nel caso in cui egli voglia godere di esenzioni o di riduzioni della superficie tassabile (Sez. 5, n. 22130/2017, Fasano, Rv. 645621-01).

La S.C., in relazione alla TARI, ha precisato che la riduzione tecnica tariffaria prevista dall'art. 1, comma 656 e 657, l. n. 147 del 2013, essendo chiamata a regolare situazioni in cui si realizza una contrazione del servizio e, quindi, dei costi per il suo espletamento per motivi oggettivi ed a favore di una pluralità indistinta di utenti, spetta *ope legis*, a prescindere dalla previsione nel regolamento comunale e senza la necessità di una specifica e preventiva domanda, incombendo sul contribuente il solo onere di provarne i presupposti normativi; diversamente, le riduzioni o esenzioni di natura agevolativa di cui ai successivi commi 659 e 660, essendo meramente eventuali, sono subordinate ad un'esplicita previsione del regolamento comunale che ne condiziona l'*an* e il *quantum* – elementi non predeterminati dalla legge – con la conseguenza che, in quanto collegate alle posizioni peculiari dei singoli utenti per poterne fruire, esse devono essere oggetto di specifica e preventiva domanda da parte del contribuente, corredata dalla documentazione necessaria per giustificarne l'attribuzione (**Sez. 5, n. 17334/2020, D'Oriano, Rv 658774-01**). La riduzione ex art. 1, comma 657, l. n. 147 del 2013 spetta per il solo fatto che il servizio di raccolta rifiuti, pur debitamente istituito e attivato nel perimetro comunale, non venga poi concretamente svolto in una determinata zona municipale, purchè abbia una significativa estensione per cui sia ragionevole configurare un omesso servizio tanto da richiedere interventi sostitutivi; tale zona – indipendentemente dalla natura pubblica o privata (nella specie, area privata con libero accesso), che di regola non rileva ai fini impositivi – non coincide con le usuali estensioni dei parchi residenziali o dei condomini privati, ove la contenuta distanza dal punto di raccolta più vicino arreca al più una mera difficoltà di accesso al servizio; è, altresì, irrilevante la sussistenza di ipotesi di inadempimento (e quindi di colpa) contrattuale o extracontrattuale in capo all'Amministrazione comunale, operando la riduzione tariffaria non quale risarcimento del danno da mancata raccolta, né quale sanzione per il Comune inadempiente, bensì al diverso fine di temperare l'imposizione, entro la riduzione massima prefissata dalla legge, tenendo conto dei costi generali del servizio completo e di quelli cui è tenuto presumibilmente il cittadino per far fronte al disservizio (**Sez. 5, n. 17334/2020, D'Oriano, Rv 658774-02**)

CAPITOLO III

L'IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E I DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI

(di Rosaria Castorina)

SOMMARIO: 1. Imposta comunale sulla pubblicità: brevi premesse. – 2. Base imponibile. – 2.1. Superficie tassabile. – 2.1.1. Marchio commerciale. – 3. Tariffa. – 4. Diritti sulle pubbliche affissioni.

1. Imposta comunale sulla pubblicità: presupposti.

L'imposta comunale sulla pubblicità, istituita col d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, ha quale presupposto applicativo la diffusione di messaggi pubblicitari attraverso mezzi di comunicazione visivi ed acustici, effettuata in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepita.

Oggetto del tributo, pertanto, non è il messaggio pubblicitario ma il mezzo utilizzato per diffondere tale messaggio. Ai fini dell'imposizione sono rilevanti i messaggi diffusi nell'esercizio di un'attività economica allo scopo di promozione di beni e servizi oggetto dell'attività ovvero volti al miglioramento dell'immagine del soggetto economico pubblicizzato, con conseguente esclusione di tutte le forme di comunicazione che non hanno alcun contenuto pubblicitario e quindi prive di qualsiasi interesse economico.

In particolare, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 507 del 1993, il presupposto imponibile risiede nell'astratta possibilità del messaggio pubblicitario, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, divenuti tali per il solo fatto di trovarsi in quel luogo determinato (Sez. 5, n. 27497/2014, Napolitano, Rv. 634247-01). Costituisce, dunque, fatto imponibile qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale risulti - indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione - obbiettivamente idoneo a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti cui si rivolge il nome, l'attività ed il prodotto di una azienda, non implicando la funzione pubblicitaria una vera e propria operazione reclamistica o propagandistica (Sez. 5, n. 23383/2009, Didomenico, Rv. 610038-01; Sez. 5, n. 17852/2004, Del Core, Rv. 576689-01: fattispecie relativa a segnali stradali comprensivi di indicazioni turistiche nonché di segnali di avvio a fabbriche contenenti riferimenti nominativi ad una determinata ditta). Occorre, tuttavia, distinguere la funzione

sostanzialmente decorativa da quella pubblicitaria in grado di veicolare un messaggio diretto a raggiungere una pluralità di possibili acquirenti.

Sez. 5, n. 12783/2018, Balsamo, Rv. 650948-01, in una controversia nella quale si contestava il mancato utilizzo a fini pubblicitari del mezzo affidato in concessione e destinato al potenziale uso pubblicitario, ha ribadito che oggetto del tributo è «il mezzo disponibile» e non solo «il mezzo disponibile effettivamente utilizzato per la diffusione di messaggi pubblicitari» né l'attività di diffusione di tali messaggi.

Di recente la S.C. (Sez. 5, n. 1359/2019, Billi, Rv. 652205-01), decidendo sull'imponibilità di rappresentazioni fotografiche ricoprenti intere vetrine di supermercati, con rappresentazione di prodotti alimentari anche accompagnati da scene di vita quotidiana, ha ritenuto che tali immagini promuovano inequivocabilmente l'attività dell'esercente, essendo dirette a richiamare l'attenzione dell'eventuale acquirente, in quanto strettamente attinenti all'attività commerciale ivi svolta, con conseguente natura pubblicitaria delle vetrofanie assolventi una funzione promozionale di vendita.

Analogamente, la S.C. aveva già affermato che gli annunci, contenenti descrizioni e fotografie degli immobili ed esposti nelle vetrine delle agenzie immobiliari, integrano il presupposto dell'imposta comunale sulla pubblicità, perché assolvono ad una funzione promozionale di vendita o locazione e quindi, contestualmente, di accesso ai servizi di mediazione offerti dall'agenzia, per cui, in ragione della natura di «mezzi pubblicitari», fruiscono dell'esenzione, operante a condizione che essi non superino, nel loro insieme, la superficie complessiva di mezzo metro quadrato per ciascuna vetrina, prevista dall'art. 17, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 507 del 1993, e non del beneficio, previsto dalla successiva lett. b) della stessa disposizione, per gli avvisi al pubblico, che sono esclusivamente messaggi informativi in ordine all'attività esercitata nei locali (Sez. 6-5, n. 21966/2014, Cosentino, Rv. 633015-01).

Soggetto attivo dell'imposta è il Comune, tenuto a tal fine ad emanare appositi regolamenti che disciplini l'applicazione della stessa e limiti le modalità di effettuazione della pubblicità.

Sotto un distinto profilo, la Corte di legittimità ha più volte precisato che, in caso di pubblicità effettuata attraverso impianti installati su beni appartenenti al Comune o da questo dati in godimento, l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità non esclude quella della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, nonché il pagamento di canoni di locazione o di concessione, atteso il chiaro tenore letterale dell'art. 9, comma 7, del d.lgs. n. 507 del 1993, ed essendo esclusa l'alternatività tra i due tributi per violazione del divieto di doppia imposizione, in quanto l'imposta sulla pubblicità ha presupposti diversi

dalla tassa per l'occupazione di spazi pubblici, come emerge dal confronto fra gli artt. 5 e 38 del d.lgs. cit., che individuano il presupposto impositivo, rispettivamente, nel mezzo pubblicitario disponibile e nella sottrazione dell'area o dello spazio pubblico al sistema della viabilità e, quindi, all'uso generalizzato (Sez. 5, n. 11673/2017, Botta, Rv. 644125-91).

Sono invece soggetti passivi dell'imposta:

a) in via principale, il proprietario del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso;

b) in via sussidiaria, il soggetto giuridico produttore, commerciante, fornitore di servizi oggetto della pubblicità.

A riguardo, la Corte di cassazione ha precisato che l'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, nell'individuare il soggetto passivo tenuto in via principale al pagamento dell'imposta non fa differenze in ordine al titolo da cui dipende la disponibilità del mezzo, potendo derivare, quindi, sia dall'esercizio del diritto di proprietà od altro diritto reale, sia dall'esecuzione di un contratto obbligatorio stipulato con chi disponga giuridicamente dell'impianto pubblicitario, ferma restando la responsabilità solidale, prevista dal comma 2 dell'art. 6 cit. (Sez. 5, n. 05039/2015, Meloni, Rv. 634738-01).

La Corte (Sez. 5, n. 11451/2019, Caprioli, Rv. 653670-01) è stata chiamata a decidere se la modifica del soggetto reclamizzato comporti una nuova imposizione ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 507 del 1993, il quale: al comma 1, obbliga il soggetto passivo, prima di iniziare la pubblicità, «a presentare al Comune apposita dichiarazione nella quale devono essere indicate le caratteristiche, la durata della pubblicità, e l'ubicazione dei mezzi pubblicitari utilizzati»; al comma 2 estende la necessità di detta dichiarazione «anche nei casi di variazione della pubblicità che comportino la modificazione della superficie esposta o del tipo di pubblicità effettuata, con conseguente nuova imposizione». È fatto obbligo al Comune di procedere al conguaglio fra l'importo dovuto in seguito alla nuova dichiarazione e quello pagato per lo stesso periodo. La Corte, nell'indicata pronuncia, ha affermato che dal combinato disposto delle due norme si deduce che è configurabile una nuova imposizione (limitata al solo conguaglio) solo se è modificata la superficie o il tipo di pubblicità, escludendo che il subentro del nuovo soggetto reclamizzato comporti una variazione del rapporto di imposta dal lato passivo e dal lato oggettivo, non determinando una variazione della superficie esposta o del tipo di pubblicità realizzata.

Con riferimento alla solidarietà dell'imposta, Sez. 5, n. 30046/2018, De Masi, Rv. 651553-01, ha escluso che la legittimità dell'avviso di accertamento al soggetto pubblicizzato dipenda dalla previa o contestuale emissione di altro avviso nei confronti del soggetto che dispone del mezzo

attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso. Il vincolo di solidarietà, che connota storicamente la disciplina dell'imposta di pubblicità, essendo previsto già nella previgente normativa di cui all'art. 7 del d.P.R. n. 639 del 1972, non obbliga alla preventiva escussione dell'obbligato principale e non condiziona il sorgere dell'obbligazione solidale all'esistenza di un effettivo rapporto giuridico-economico tra i due soggetti. Per vero, tale disciplina - che ha superato il vaglio di costituzionalità: v. Corte Cost. n. 557/2000 - non prevede a favore del soggetto pubblicizzato alcun beneficium excussionis e, comunque, in relazione alla solidarietà passiva, la particolarità di assegnare ad uno dei condebitori un determinato vantaggio - sia che si risolva nell'onere per il creditore di chiedere in primo luogo l'adempimento ad un altro debitore (cd. beneficio d'ordine), sia che consista nel più gravoso onere per il creditore di escutere preventivamente il patrimonio di un altro debitore (cd. beneficio di escussione) - concerne solamente la fase di esercizio del credito, senza che, in considerazione di tale vantaggio, si possa ritenere che l'obbligazione del debitore solidale non possa coesistere con le altre secondo lo schema della solidarietà passiva.

L'espressione «in via principale» con la quale l'art. 6, comma 1, cit. descrive la modalità con la quale è tenuto al pagamento dell'imposta chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, vale a fondare a favore del soggetto che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità, non un inesistente beneficio d'ordine, ma il diritto di rivalsa nei confronti di chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso.

2. Base imponibile e superficie tassabile.

L'entità dell'imposta è calcolata avendo riguardo alla superficie del mezzo pubblicitario ed alla tariffa stabilita dal Comune o dalla legge.

La determinazione delle superfici avviene in funzione della figura geometrica nella quale è circoscritto il mezzo pubblicitario e non rileva il numero dei messaggi contenuti nella stessa superficie. Sono escluse dall'applicazione dell'imposta le superfici inferiori a 300 cm^2.

Secondo l'orientamento consolidato della Corte di cassazione, la base di calcolo del tributo, a norma dell'art. 12, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, è costituita dall'intera superficie dell'impianto che, nel solco di un'interpretazione conforme al principio della capacità contributiva ex art. 53 Cost., deve essere individuata in quella potenzialmente utilizzabile per i messaggi, con esclusione, dunque, della parte di impianto inidonea a tale uso (Sez. 5, n. 10835/2012, Olivieri, Rv. 623223-01). Pertanto, con riferimento alla pubblicità effettuata mediante strutture piane, è stato chiarito che l'imposta va determinata in base alla superficie della minima

figura geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario. L'imposta, pertanto, cosi astrattamente definita, deve essere ragguagliata alla totalità della superficie del mezzo pubblicitario, con arrotondamento per eccesso al metro quadrato o frazione di esso, senza considerare lo spazio da essa distinto ed oggettivamente inidoneo ad essere utilizzato per la diffusione dei messaggi (Sez. 5, n. 26727/2016, Solaini, Rv. 642370-02).

La S.C. si è pronunciata sull'interpretazione dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993 a norma del quale «l'imposta sulla pubblicità si determina in base alla superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti». Sez. 5, n. 09492/2018, De Masi, Rv. 647828-01, ha chiarito che la norma considera come un unico mezzo pubblicitario, agli effetti del calcolo della superficie imponibile, anche una pluralità di messaggi che tuttavia presentino un collegamento strumentale inscindibile fra loro ed abbiano identico contenuto, anche se non siano tutti collocati in un unico spazio o in un'unica sequenza (fattispecie in cui la Corte ha ritenuto che un gruppo di quattro sedie ed un ombrellone potesse considerarsi un'entità autonoma, in quanto i mezzi pubblicitari riportavano tutti il medesimo logo ed erano esposti in connessione tra loro, cioè in ragione di ciascun gruppo di quattro sedie ed un ombrellone, quali elementi d'arredo di un posto di ristoro accomunati dal medesimo uso).

In tal senso, Sez. 5, n. n. 00951/2019, Billi, Rv. 652364-01, ha affermato che la pubblicità realizzata attraverso cartelli mobili bifacciali, posti fronte-retro su ogni carrello della spesa di un supermercato o di un centro commerciale, ove riguardino il medesimo soggetto o la stessa ditta commerciale ed abbiano identico contenuto, in applicazione dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, possono essere considerati un unico messaggio pubblicitario ai fini del calcolo della superficie imponibile, perché assolvono ad una funzione pubblicitaria unitaria; successivamente Sez. 5 n. 23240/2019, Billi, Rv. 655139-01, ha precisato che il collegamento funzionale tra i messaggi, ai fini dell'applicazione dell'imposta in misura ridotta a norma dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, non postula necessariamente la contiguità fisica dei mezzi pubblicitari e deve essere valutata anche in considerazione dell'allocazione degli stessi.

Nel periodo in rassegna, Sez. 5, n. 4083/2020, Penta, Rv. 656977-01, la Corte, ribadendo quanto in precedenza affermato da Sez. 5, n. 30052/2018, Penta, Rv. 651554-02, ha evidenziato che con l'art.12, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 il quale prevede l'applicabilità di una superiore tariffa nel caso di superfici espositive di dimensioni eccedenti i metri quadrati 5,5, il Legislatore ha voluto adeguare l'imposizione

all'efficacia pubblicitaria del messaggio, nella convinzione che più esso è grande, più è capace di suggestionare o convincere; le maggiorazioni devono, pertanto, necessariamente riferirsi al messaggio stesso nella sua interezza e, quindi, alla totalità della superficie e non alle sue singole parti "eccedentarie".

Sez. 5, n. 01169/2019, Stalla, Rv. 652201-01, ha escluso che le iscrizioni Bancomat e Postamat, di superficie non superiore al mezzo metro quadrato, siano assoggettate al pagamento dell'imposta sulla pubblicità, non costituendo messaggi di rilevanza pubblicitaria ma avvisi al pubblico volti a segnalare l'ubicazione di un terminale automatizzato abilitato all'erogazione di banconote.

2.1. Marchio commerciale.

È consolidato nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo cui la misura dell'imposta sulla pubblicità contenente la riproduzione del marchio commerciale vada calcolata, ai sensi dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, sulla base delle dimensioni dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, solo se quest'ultima abbia, per dimensioni, forma, colore, ovvero per mancanza di separazione grafica rispetto all'altra, le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario.

In tale prospettiva, nella casistica giurisprudenziale si rileva, ad esempio, che le fasce o cassonetti di copertura e completamento degli impianti di distribuzione di carburante possono costituire la base per il computo dell'imposta se le superfici ulteriori, rispetto alla parte coperta dal marchio, abbiano, per dimensioni, forme, colori o altre caratteristiche, una rilevante consistenza pubblicitaria oppure se, per mancanza di separazione grafica, abbiano la valenza di componente aggiuntiva di un messaggio pubblicitario unitario (Sez. 5, n. 08427/2017, De Masi, Rv. 643611-01; Sez. 5, n. 15201/2004, Ruggiero, Rv. 575264-01).

Più di recente, sulla questione, la Corte di legittimità, in coerenza con quanto in precedenza affermato, ha ribadito che la misura dell'imposta deve essere calcolata, sulla base delle dimensioni dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, solo se quest'ultima abbia, per dimensioni, forma, colore, ovvero per mancanza di separazione grafica rispetto all'altra, le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario (Sez. 5, n. 08427/2017, Rv. 643611-01). In una controversia avente ad oggetto il marchio di ditte produttrici di pale eoliche,

stampigliate su sessanta aerogeneratori, la Corte di cassazione ha affermato (Sez. 5, n. 11530/2018, Balsamo, (Rv. 649849-01) che l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) non è escluso dall'ambito delle forme pubblicitarie imponibili quando, per il luogo (pubblico, aperto o esposto al pubblico) ove è situato, per le sue caratteristiche strutturali o per le modalità con cui viene utilizzato, il segno adoperato risulti obiettivamente idoneo a far conoscere ad un numero indeterminato di possibili acquirenti o utenti il nome, l'attività o il prodotto dell'impresa e non abbia soltanto una mera finalità distintiva, restando irrilevante che detto mezzo di comunicazione assolva pure ad una funzione reclamistica o propagandistica. In tal senso anche i cartelli stradali indicatori di industrie, laboratori artigianali e negozi di vendita, rivolgendosi ad una massa indeterminata di possibili acquirenti od utenti, pongono in essere una pubblicità tassabile, a prescindere dal fatto che l'iscrizione presenti o meno i connotati dell'insegna. Inoltre, in una controversia avente ad oggetto la riconducibilità alla nozione di impianto pubblicitario di un cartello, recante i segni distintivi dell'impresa, su una gru, Sez. 5, n. 31707/2018, De Masi, Rv. 651649-01, ha affermato che l'art. 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, assoggetta ad imposizione il messaggio pubblicitario attuato «attraverso forme di comunicazione visive o acustiche», in quanto espressivo di capacità contributiva, tutte le volte in cui l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) travalica la mera finalità distintiva, che è quella di consentire al consumatore di riconoscere i prodotti o servizi offerti sul mercato dagli altri operatori del settore, orientandone le scelte, per il luogo (pubblico, aperto o esposto al pubblico) ove esso è situato, per le sue caratteristiche strutturali, o per le modalità di utilizzo, in quanto oggettivamente idoneo a far conoscere ad un numero indeterminato di possibili acquirenti o utenti il nome, l'attività o il prodotto dell'impresa; in questo caso non può trovare applicazione l'esenzione dall'imposta sulla pubblicità prevista dall'art. 17, comma 1-bis, primo periodo, del d.lgs. n. 507 del 1993 essendo l'informazione percepita nell''immediatezza in associazione con la gru su cui è apposta, che costituisce il prodotto dell'attività imprenditoriale esercitata dalla società contribuente, e ciò in ragione della dimensione ed ubicazione in «luogo visibile al pubblico». Siffatta conclusione tiene conto, ovvero è comunque consapevole, delle acquisizioni della giurisprudenza e della dottrina industrialista, che tra le funzioni secondarie del marchio di impresa pongono quella pubblicitaria, strettamente connessa alla capacità distintiva del segno stesso.

Sez. 5, n. 07778/2019, D'Ovidio Rv. 653053-01, decidendo sull'esenzione prevista dall'art. 17, comma 1-bis, del d.lgs. n. 507 del 1993 per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni

e servizi, che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività, ha affermato che la norma non trova applicazione per i pannelli apposti su distributori automatici (nella specie cabine per fototessera o postazioni di distribuzione di cibi e bevande), i quali non possono considerarsi né sede legale, né sede effettiva di svolgimento dell'attività commerciale, e neppure pertinenze delle stesse, in ragione della loro ampia diffusione territoriale che impedisce a monte la stessa configurabilità di un rapporto durevole di servizio del singolo distributore alla sede sociale.

Nello stesso senso, Sez. 5, n. 15460/2019, Crolla, Rv. 654507-01, ha affermato che le apparecchiature automatiche erogatrici di fototessere, facendo parte di quel «complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa» che secondo la definizione dell'art. 2555 c.c. costituiscono l'azienda, non rientrano nella nozione né di sede legale né di quella effettiva ove si svolge l'attività sociale e non costituiscono neppure loro pertinenze, stante la loro ampia diffusione nel territorio nazionale, tale da precludere, a monte, la configurabilità di un rapporto durevole di servizio del singolo distributore con la sede sociale, con conseguente inapplicabilità dell'esenzione fiscale - di stretta interpretazione - prevista dall'art. 17, comma 1-bis, del d.lgs. n. 507 del 1993 per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni e servizi di superficie complessiva sino a cinque metri quadri.

Nel periodo oggetto della presente rassegna Sez. 5, n. 10095/2021, Antezza, Rv. 660939 – 01, ha precisato che l'esenzione di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 507 del 1993 opera solo al ricorrere della doppia condizione dell'esercizio all'interno dei locali adibiti alla vendita del bene (o alla prestazione del servizio) tanto dell'attività pubblicizzata, quanto dell'attività di pubblicizzazione, affermando che tali condizioni non ricorrono nel caso di messaggio pubblicitario collocato su carrelli della spesa di un bene in vendita all'interno di un supermercato, ma circolanti anche all'esterno dei relativi locali ed, in particolare, nell'area dell'intero centro commerciale ove esso è ubicato e nel parcheggio di pertinenza, venendo in tali casi in rilievo l'attitudine degli stessi a raggiungere un numero indistinto di potenziali acquirenti.

Sempre in relazione alle esenzioni, **Sez. 5 - , n.2184/2020, Mondini, Rv. 656780 - 01,** ha affermato che l'esenzione di imposta prevista, dall'art. 90, comma 11 bis, della l. n. 289 del 2002, in favore delle associazioni sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, per la pubblicità eseguita negli impianti con capienza inferiore ai tremila posti, riguarda unicamente la propaganda della propria attività effettuata in modo diretto dai soggetti esonerati al fine di ampliare la base dei propri associati e non trova invece applicazione per la pubblicità realizzata da terzi su spazi messi a loro disposizione, a titolo

oneroso, da siffatte società sportive che non è, pertanto, esente dall'imposta sulla pubblicità di cui al capo I del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507.

3. Tariffe.

Ai sensi dell'art. 3, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, le tariffe per la determinazione dell'imposta sono deliberate dal comune entro il 31 marzo di ogni anno ed entrano in vigore il 1° gennaio dello stesso anno. Qualora l'Ente territoriale ometta di adottare la deliberazione, le precedenti tariffe si intendono prorogate di anno in anno. La S.C. ha evidenziato, sulla base di questa disposizione, di rango primario, che la rideterminazione delle tariffe dell'imposta sulla pubblicità ordinaria, in attuazione dell'art. 37, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, da parte del d.p.c.m. del 16 febbraio 2001, pur avendo efficacia dal 1° marzo 2001, deve essere coordinata con l'art. 3, comma 5, del decreto cit. - disposizione avente rango primario nella gerarchia delle fonti - che subordina la concreta applicabilità, a partire dal 1° gennaio dell'anno in corso, delle modifiche alle tariffe, all'adozione, entro il 31 marzo dello stesso anno, di una delibera comunale, in difetto della quale sono prorogate le tariffe già vigenti, in conformità alla regola generale di irretroattività delle norme impositive (Sez. 5, n. 08274/2018, Stalla, Rv. 647684-01).

In tema di tassa comunale sulla pubblicità, l'applicazione della tariffa ridotta per esposizioni relative a periodi inferiori ad un anno presuppone la presentazione della dichiarazione di pubblicità - che può intendersi effettuata anche mediante la richiesta di autorizzazione all'esposizione dei teli, quando questa abbia i requisiti previsti dalla legge per la prima -, in quanto l'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993, prevede che, qualora venga omessa la presentazione dell'indicata dichiarazione, la pubblicità di cui agli artt. 12, 13 e 14, commi 1, 2, 3, si presume ex lege effettuata in ogni caso con decorrenza dal 1° gennaio dell'anno in cui è stata accertata (Sez. 5, n. 13467/2012, Meloni, Rv. 623501-01).

4. Diritti sulle pubbliche affissioni.

Nei Comuni aventi una popolazione superiore a 3.000 abitanti è obbligatoriamente istituito il servizio per le pubbliche affissioni, che garantisce in appositi impianti l'affissione di manifesti contenenti comunicazioni aventi finalità istituzionali, sociali, che, salva differente previsione del regolamento comunale, non possono riguardare anche messaggi diffusi nell'esercizio di attività economiche e commerciali.

Sono soggetti passivi dei diritti sulle pubbliche affissioni, solidalmente obbligati al pagamento degli stessi colui che richiede il servizio e colui nell'interesse del quale il servizio viene richiesto.

Sono esenti dal pagamento dei diritti le affissioni che riguardano:

1. manifesti del Comune relativi ad attività istituzionali esposti nel proprio territorio;
2. manifesti relativi alle iscrizioni nelle liste di leva, alla chiamata ed al richiamo alle armi;
3. manifesti dello Stato, delle Regioni, delle Province in materia di imposte e tasse, tributi e contributi;
4. manifesti della polizia in materia di pubblica sicurezza;
5. manifesti aventi ad oggetto adempimenti di legge in materia di elezioni politiche, referendum;
6. manifesti la cui affissione è obbligatoria;
7. manifesti che pubblicizzano corsi scolastici e professionali gratuiti regolarmente autorizzati.

Al riguardo, Sez. 5, n. 12312/2018, Zoso, Rv. 648661-01, si è occupata di diritti sulle pubbliche affissioni in relazione a manifesti di contenuto politico-ideologico posti al di fuori degli spazi consentiti affermando che, sebbene i messaggi pubblicitari di natura politica o ideologica non siano soggetti al pagamento dell'imposta sulla pubblicità, ove i relativi manifesti vengano apposti al di fuori degli spazi consentiti dall'art. 18 del d.lgs. n. 507 del 1993, sono dovuti i diritti di affissione, la cui disciplina è stata ritenuta più volte costituzionalmente legittima dalla Corte Costituzionale, attenendo alle modalità di esercizio del diritto.

Per altro verso la Corte **Sez. 2 n. 20707/2019, Fortunato, Rv. 654983 – 01,** ha precisato che i manifesti politici affissi all'infuori del periodo elettorale non sono assoggettati alla disciplina fissata dalla l. n. 212 del 1956, volta a garantire la correttezza della competizione tra i candidati, la quale sanziona le condotte illecite (affissione fuori dagli spazi individuati ed assegnati dal comune o affissione senza titolo in detti spazi) che si collocano in tale periodo, presupponendo la predisposizione da parte dell'amministrazione di quanto necessario alla pubblicità elettorale da parte dei gruppi o dei candidati; fuori dal periodo elettorale trova, viceversa, applicazione il d.lgs. n. 507 del 1993, posto a protezione degli interessi finanziari del comune e a tutela dell'ambiente e del decoro urbano del territorio amministrato, il cui art. 18 dispone che il servizio delle pubbliche affissioni è inteso a garantire la collocazione, a cura del comune, in appositi impianti a ciò destinati, di manifesti di qualunque materiale costituiti, contenenti comunicazioni aventi finalità istituzionali, sociali o comunque prive di rilevanza economica.

PARTE QUINTA

IL PROCESSO

CAPITOLO I

LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

(di Rosaria Giordano)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La natura tributaria della pretesa. – 3. Atti della fase della riscossione. – 4. Esecuzione forzata. – 5. Atti di classamento. – 6. Casistica. – 7. Profili processuali.

1. Premessa.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, la giurisdizione tributaria è devoluta, nei gradi di merito, alla cognizione delle Commissioni tributarie.

L'art. 2 del medesimo decreto attribuisce, innanzitutto, alla giurisdizione tributaria «*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*», tra cui «*quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale*».

Sono escluse dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Al fine di delimitare la giurisdizione demandata al giudice tributario, occorre altresì considerare che l'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 individua una serie di atti contro i quali è ammessa la proposizione del ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie.

Tuttavia, le modalità con le quali l'Amministrazione finanziaria manifesta la propria volontà impositiva, ed ogni forma conseguente di accertamento e sanzione per violazioni, sono variabili ed ampie, ben oltre l'indicazione, pur tassativa, contenuta nel richiamato art. 19. In considerazione di ciò, si è progressivamente affermata, nell'ottica di una piena esplicazione del diritto di difesa del contribuente, una considerazione analitica ed approfondita degli atti che, sebbene non rientranti nell'elenco dell'art. 19, rappresentano una manifestazione di volontà da parte dell'Amministrazione, con chiara cristallizzazione della pretesa azionata e conseguente possibilità di impugnazione da parte del destinatario della stessa.

È infatti ormai consolidato l'orientamento della Corte di cassazione secondo il quale, in tema di processo tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, nell'ipotesi in cui mediante gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, in quanto è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'Amministrazione (art. 97 Cost.) ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con l. n. 448 del 2001 (Sez. 6-5, n. 23469/2017, Solaini, Rv. 646606 - 01, che deve essere letta anche come interpretazione evolutiva di Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01, la quale ha sancito la possibilità per il contribuente di impugnare la cartella di pagamento della quale, a causa dell'invalidità della relativa notifica, sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione: in sostanza la Corte di cassazione, mediante una lettura costituzionalmente orientata, ha ritenuto legittima tale impugnazione a prescindere ed anche prima dell'impugnazione dell'atto notificato unitamente all'atto successivo notificato, poiché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato o reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un problema concreto di reciproca limitazione).

Tale approdo interpretativo trova un proprio antecedente nella sentenza della Consulta (Corte Cost. n. 313/1985) che, sebbene in ambito diverso, ha chiaramente affermato che «tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore. Essi, siccome suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari».

In ogni caso deve venire in rilievo una pretesa definita, compiuta e non condizionata: sono quindi esclusi dal novero degli atti autonomamente impugnabili i meri solleciti di pagamento.

2. La natura tributaria della pretesa.

Fondamentale, per delimitare l'ambito della giurisdizione del giudice tributario, è la qualificazione della prestazione pubblica oggetto della controversia come tributo.

A riguardo, la Corte Costituzionale ha più volte evidenziato che, al fine di qualificare come tributarie le entrate erariali, occorre che,

indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, siano presenti le caratteristiche della doverosità della prestazione ed il collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. La stessa Corte ha precisato, inoltre, che la giurisdizione del giudice tributario, in base all'art. 102, comma 2, Cost., deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto, con la conseguenza che l'attribuzione alla stessa di controversie non aventi natura tributaria - sia che derivi direttamente da un'espressa disposizione legislativa ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di «tributaria» data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia - comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali (cfr., tra le altre, Corte Cost. n. 64/2008).

Tenendo conto di tali principi, la S.C. ha affrontato, anche di recente, diverse questioni problematiche in tema di riparto di giurisdizione, nelle quali veniva in rilievo la possibilità di qualificare un'entrata erariale come tributo.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno chiarito che la controversia con cui un contribuente richiede ad una società concessionaria della riscossione dei tributi locali la restituzione della somma corrisposta, a titolo di IVA, in occasione del pagamento della Tariffa di igiene ambientale (TIA), spetta alla giurisdizione ordinaria, dal momento che soggetto passivo dell'imposta è esclusivamente colui che effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizi (vale a dire la società concessionaria) e la controversia in questione non ha ad oggetto un rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione, ma un rapporto di natura privatistica fra privati, che comporta un accertamento, meramente incidentale, in ordine alla debenza dell'imposta contestata (**Sez. U, n. 25519/2020, Antezza, Rv. 659645 – 01**). Inoltre, secondo **Sez. U, n. 01839/2020, Greco, Rv. 656797 – 01**, spettano alla giurisdizione del giudice ordinario le controversie sorte successivamente al 31 maggio 2010 (data di entrata in vigore del d.l. n. 78 del 2010, conv. con modif. dalla l. n. 122 del 2010) aventi ad oggetto la debenza della tariffa integrata ambientale di cui all'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006 (cd. TIA-2), nonchè le controversie, sorte successivamente alla medesima data, aventi ad oggetto la debenza della soppressa tariffa di igiene ambientale, in regime transitorio, di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 (cd. TIA-1).

Sez. U, n. 26495/2020, Conti, Rv. 659531 – 01, ha chiarito che è devoluta alla giurisdizione tributaria, ex art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, la controversia avente ad oggetto la non debenza, in ragione del loro asserito carattere usurario ex art. 644 c.p., degli interessi di qualsivoglia natura, delle

sanzioni e degli aggi che si riferiscono a rapporti di natura tributaria, in quanto volta a far valere l'illegittimità di una pretesa azionata nell'ambito di prerogative riconosciute direttamente dalla legge, quindi riferibili *lato sensu* al potere impositivo.

Per altro verso, **Sez. U, n. 10577/2020, Crucitti, Rv. 657858 – 01**, ha ritenuto che i contributi per il funzionamento dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato, previsti dall'art. 10, commi 7 ter e 7 quater, della l. n. 287 del 1990, hanno natura tributaria, trattandosi di prestazioni patrimoniali imposte dalla legge a favore dell'autorità indipendente, caratterizzate dal carattere coattivo in assenza di qualsiasi rapporto sinallagmatico con la beneficiaria, collegate ad una pubblica spesa (quale risorsa per il funzionamento di un'autorità chiamata a svolgere servizi a salvaguardia delle regole del mercato a tutela della concorrenza) e riferite ad un presupposto economicamente rilevante, in quanto commisurate al volume di fatturato assunto ad indice della capacità contributiva; pertanto, ai sensi dell'art.2 del d.lgs. n. 546 del 1992, come modificato dall'art.12 della l. n. 448 del 2001 (che ha esteso la giurisdizione tributaria a tutte le cause aventi ad oggetto tributi di ogni genere), le controversie relative alla riscossione dei predetti oneri di funzionamento sono devolute alla giurisdizione del giudice tributario, la quale ha carattere pieno ed esclusivo, includendo, oltre ai giudizi sull'impugnazione del provvedimento impositivo, anche quelli relativi alla legittimità di tutti gli atti del procedimento.

Nel periodo in rassegna, **Sez. 3, n. 25850/2020, Rv. 659584 – 01**, ha affermato che appartiene alla giurisdizione ordinaria, e non a quella del giudice tributario, la controversia insorta tra conduttore e locatore sull'applicazione dell'IVA in aggiunta al canone di locazione, atteso che essa non ha ad oggetto il rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, ma un rapporto di natura privatistica tra i soggetti contraenti dell'operazione tassabile, che comporta un accertamento, meramente incidentale, in ordine alla rivalsa sull'imposta corrisposta.

Sono parimenti devolute alla giurisdizione del giudice ordinario le controversie concernenti l'opposizione ad una sanzione amministrativa per detenzione di apparecchi da intrattenimento in difformità dalle regole previste dall'art. 110 del r.d. 18 giugno 1931, n. 773 (Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza), non avendo tale sanzione natura tributaria, in quanto consegue alla violazione di norme volte a garantire un corretto svolgimento negli esercizi pubblici della gestione di apparecchi da intrattenimento, ed è preposta a reprimere, nel pubblico interesse, attività abusive e, dunque, illecite che possano pregiudicare, per effetto dell'installazione e dell'utilizzo di apparecchi non conformi alle

prescrizioni ed alle caratteristiche di legge, la regolarità delle giocate, secondo quanto affermato da Sez. U, n. 02220/2017, Chindemi, Rv. 642010-01.

Su un piano più generale, Sez. U, n. 16833/2017, Bruschetta, Rv. 644802-01, ha ribadito che le controversie tra il sostituto d'imposta ed il sostituito, non coinvolgendo il rapporto d'imposta, danno ingresso ad una lite tra privati la cui cognizione appartiene al giudice ordinario.

Inoltre, Sez. U, n. 13721/2017, Cirillo E., Rv. 644368-02, ha chiarito che appartiene alla giurisdizione ordinaria, e non a quella tributaria, la controversia tra il professionista, erogatore della prestazione, ed il beneficiario, in ordine alla pretesa rivalsa dell'IVA esposta in fattura, atteso che la statuizione non investe il rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, risolvendosi, invece, in un accertamento incidentale nell'ambito del rapporto privatistico fra soggetto attivo e soggetto passivo della rivalsa, estraneo alla giurisdizione sul rapporto d'imposta devoluto al giudice tributario.

Sez. U, n. 13722/2017, Cirillo E., Rv. 644369-01, ha affermato, poi, che anche le controversie concernenti il trattamento economico per l'esercizio delle funzioni di componente delle Commissioni tributarie centrali di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, sono devolute al giudice ordinario, ai sensi dell'art. 3, comma 121, della l. 24 dicembre 2003, n. 350, venendo in rilievo il bene della vita cui gli attori aspirano, ovvero il diritto patrimoniale e non l'interesse legittimo al corretto esercizio della potestà amministrativa di scelta dei criteri di determinazione del compenso.

Per altro verso, Sez. U, n. 07666/2017, Petitti, Rv. 643344-01, ha precisato che la natura tributaria del contributo annuale previsto a carico degli avvocati in favore dei Consigli dell'ordine di appartenenza non comporta la devoluzione alla giurisdizione del giudice tributario della controversia concernente l'incidenza del suo mancato pagamento sul diritto del professionista al mantenimento dell'efficacia della iscrizione all'albo, atteso che oggetto di tale giudizio è l'accertamento della sussistenza delle condizioni per l'iscrizione e per poter esercitare la professione - questione che rientra nella competenza dei Consigli dell'ordine ed, in sede di impugnazione, del Consiglio Nazionale Forense - non anche della legittimità della pretesa del pagamento annuale gravante sul professionista per effetto dell'iscrizione predetta.

Anche la cognizione della controversia relativa all'impugnazione di cartella esattoriale recante la richiesta di pagamento delle somme che la concessionaria dell'ACI ha riscosso per conto della Regione a titolo di tasse automobilistiche, e che, incorrendo in un inadempimento dell'appalto del servizio di riscossione, non ha integralmente riversato appartiene, come statuito da Sez. U, n. 00960/2017, Bielli, Rv. 641820-01,

alla giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di un diritto esercitato nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, estraneo all'esercizio del potere impositivo, proprio del rapporto tributario.

3. Atti della fase della riscossione.

In altre decisioni, la Corte di legittimità ha delineato i «confini» della giurisdizione tributaria rispetto ad atti della fase della riscossione, impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, che possono, tuttavia, avere in concreto ad oggetto pretese di diversa natura.

Sotto un primo profilo, Sez. 3, n. 06135/2018, Sestini, Rv. 648919-01, ha confermato il consolidato orientamento affermato, tra le altre, da Sez. U, n. 15425/2014, Giusti, Rv. 631590-01, per il quale la giurisdizione sulle controversie relative al fermo di beni mobili registrati, di cui all'art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 appartiene al giudice tributario, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, comma 1, e 19, comma 1, lett. *e-ter)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, solo quando il provvedimento impugnato concerne la riscossione di tributi. Ne deriva che, qualora il fermo concerna una pluralità di pretese, alcune delle quali di natura non tributaria ed altre invece di natura tributaria, e l'impugnazione sia stata proposta, anziché separatamente innanzi ai giudici diversamente competenti in relazione alla natura dei crediti posti a base del provvedimento di fermo contestato, unicamente dinanzi al giudice ordinario, questi deve trattenere la causa presso di sé in relazione ai crediti non tributari posti a fondamento del provvedimento in questione, e rimettere la causa dinanzi al giudice tributario per la parte in cui il provvedimento si riferisce a crediti di natura tributaria.

Si pone in linea con la generale impostazione delineata nella giurisprudenza della Corte di cassazione, Sez. U, n. 00959/2017, Bielli, Rv. 641819-01, la quale ha osservato che la giurisdizione sulla controversia nascente dall'impugnazione di un provvedimento di fermo amministrativo di beni mobili registrati, ex art. 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, alla quale sia sottesa una pretesa creditoria per «spese processuali», appartiene al giudice ordinario, evidenziando la natura non tributaria di tale credito ed il carattere di misura puramente afflittiva del fermo suddetto, alternativa all'esecuzione forzata e volta ad indurre il debitore all'adempimento, sicché la sua impugnativa si sostanzia in un'azione di accertamento negativo della menzionata pretesa soggetta alle regole generali in tema di riparto della giurisdizione.

L'art. 19, comma 1, lett. *e-bis)*, del d.lgs. n. 54 del 1992, a seguito della modifica dovuta all'entrata in vigore dell'art. 35, comma 26-*quinquies*, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, introdotto in sede di conversione dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, ha previsto l'inclusione, tra gli atti impugnabili dinanzi

alle Commissioni tributarie, anche dell'iscrizione ipotecaria, senza effettuate alcuna specificazione in ordine alla natura del credito del quale costituisce garanzia.

A riguardo, Sez. U, n. 17111/2017, Chindemi, Rv. 644920-01, ha osservato che tale modifica, alla luce dei principi, anche costituzionali, che regolano il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e il giudice ordinario non può essere intesa come modifica della giurisdizione *tout court* in favore del giudice tributario nel caso di ricorso avverso l'iscrizione di ipoteca. In particolare, le Sezioni Unite nella pronuncia cit. hanno osservato che la giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione ed, anche se la disciplina degli organi speciali può essere modificata dal legislatore ordinario, incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel «non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite» a dette giurisdizioni speciali e nell'«assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni. In virtù di tali considerazioni anche dopo la richiamata modifica normativa che determina la competenza del giudice tributario avverso l'opposizione alla iscrizione di ipoteca, la S.C. ha ritenuto di dare continuità alla propria giurisprudenza sopra esposta che scinde la giurisdizione in base alla natura dell'atto posto a fondamento della iscrizione ipotecaria, affermando il principio per il quale, ove l'iscrizione ipotecaria concerna una pluralità di pretese, alcune delle quali di natura tributaria ed altre invece di natura non tributaria, e l'impugnazione sia stata proposta, anziché separatamente innanzi ai giudici diversamente competenti in relazione alla natura dei crediti posti a base del provvedimento cautelare, unicamente dinanzi al giudice ordinario o al giudice tributario, questi non devono trattenere la causa presso di sé in relazione a crediti aventi, rispettivamente, natura tributaria ovvero non tributaria, bensì dichiarare, *in parte qua*, il proprio difetto di giurisdizione. Resta irrilevante, invece, ai fini del riparto di giurisdizione, la tipologia di crediti che concorrono a costituire la soglia minima per l'iscrizione di ipoteca.

4. Esecuzione forzata.

Occorre premettere che il comma 1, del secondo periodo dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 precisa che sono escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. 20 settembre 1973, n.

602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo d.P.R.

Va considerato, inoltre, l'art. 49, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, per il quale il procedimento di espropriazione forzata nell'esecuzione tributaria è regolato «*dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione*», in quanto non derogate dal capo II del medesimo d.P.R. e con esso compatibili e dall'art. 57 del d.P.R. cit., nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. (salvo quelle concernenti la pignorabilità dei beni) né quelle regolate dall'art. 617 c.p.c. ove siano relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Circa la proponibilità dell'opposizione all'esecuzione, tuttavia, non può trascurarsi che la recente Corte Cost. n. 114/2018 ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 57, comma 1, lett. *a),* del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. qualora il motivo di censura inerente la riscossione esattoriale non radichi una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario e quindi non sussista la giurisdizione del giudice ordinario. La Corte Costituzionale, invero, ha sottolineato che l'impossibilità di far valere innanzi al giudice dell'esecuzione l'illegittimità della riscossione mediante opposizione all'esecuzione, essendo ammessa soltanto l'opposizione con cui il contribuente contesti la mera regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura e non anche quella con cui egli faccia valere il diritto di procedere alla riscossione, contrasta con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'art. 24 Cost. e nei confronti della P.A. dall'art. 13 Cost., dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva (Corte Cost. n. 114/2018). Di qui Sez. 5, n. 10668/2019, Fanticini, Rv. 653657-01, ha precisato che appartiene alla giurisdizione del giudice tributario la controversia riguardante la contestazione, prima dell'inizio dell'espropriazione, del diritto dell'agente di riscossione di procedere all'esecuzione forzata tributaria, fondata sulla dedotta intervenuta soddisfazione del credito, e il relativo atto di impulso processuale è dato dal ricorso ex art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 avverso la cartella di pagamento.

Con più specifico riguardo, alla questione della giurisdizione del giudice tributario sulle controversie che si innestano su procedure esecutive aventi ad oggetto crediti di natura tributaria è intervenuta, in sede di risoluzione di un contrasto formatosi nella giurisprudenza della Corte di legittimità, Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, Rv. 644556-01 (alla quale si

sono successivamente conformate Sez. U, n. 17126/2018, Perrino, Rv. 649605-01, nonché Sez. 5, n. 11481/2018, Castorina, Rv. 648078-01). Nella decisione cit., la S.C. ha in primo luogo ricordato che dal complesso delle norme disciplinanti la materia del riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario si può evincere che:

1) le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere ad esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (art. 2, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, secondo comma, c.p.c.);

2) le opposizioni all'esecuzione di cui all'art. 615 c.p.c. concernenti la pignorabilità dei beni si propongono davanti al giudice ordinario;

3) le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'art. 617 c.p.c., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, si propongono al giudice ordinario.

Le Sezioni Unite, nella richiamata pronuncia, hanno sottolineato che resta aperto il problema dell'individuazione del giudice davanti al quale proporre l'opposizione agli atti esecutivi ove questa concerna la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo ed, in particolare, nell'ipotesi in cui il contribuente, di fronte al primo atto dell'esecuzione forzata tributaria (cioè all'atto di pignoramento), deduca di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo. La S.C. ricorda, in proposito, che sussistono due orientamenti opposti nella propria giurisprudenza, i quali, pur partendo dal comune presupposto interpretativo secondo cui l'inammissibilità delle opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi stabilita dall'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 non deve essere intesa, pena la violazione del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost., come assoluta esclusione della tutela giudiziale delle situazioni soggettive prese in considerazione da dette opposizioni, divergono circa l'individuazione del giudice da adire.

In virtù di una prima posizione (v., tra le altre, Sez. U, n. 14667/2011, Botta, Rv. 618199-01), l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato da nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, si risolve nell'impugnazione del primo atto in cui viene manifestato al contribuente l'intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria: l'opposizione, pertanto, è ammissibile e va proposta davanti al giudice tributario (ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, e 19, estensivamente interpretato, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Sulla scorta di un secondo e più recente orientamento (v., tra le altre, Sez. 3, n. 24235/ 2015, Barreca, Rv. 637838-01), l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato per nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti

presupposti, è ammissibile e va proposta dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e degli artt. 617 e 9 c.p.c., atteso che la giurisdizione dell'Autorità giudiziaria ordinaria sussiste quando sia impugnato un atto dell'esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione della cartella di pagamento (come, appunto, un atto di pignoramento), restando irrilevante il vizio dedotto e, quindi, anche quando detto vizio venga indicato nella mancata notificazione della cartella di pagamento: in tale ipotesi, il giudice ordinario dovrà verificare solo se ricorra il denunciato difetto di notifica all'esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità del consequenziale pignoramento basato su crediti tributari.

Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, cit., ha ritenuto che tale contrasto giurisprudenziale dovesse essere risolto dando prevalenza e continuità al primo orientamento, e tanto per ragioni sia letterali che sistematiche.

Sotto un primo profilo, l'art. 2, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, individua il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria nella «*notificazione della cartella di pagamento*» (ovvero, a seconda dei casi, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, dell'avviso cd. «impo-esattivo» o dell'intimazione di pagamento): prima di tale notifica la controversia è devoluta al giudice tributario, e, dopo, al giudice ordinario. La disposizione richiede dunque, per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, la notificazione del titolo esecutivo (o degli altri atti costituenti presupposti dell'esecuzione forzata tributaria). Ne deriva che l'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata tributaria (come il pignoramento effettuato in base a crediti tributari) che il contribuente assume essere invalido perché non preceduto dalla suddetta notificazione integra un'opposizione ai sensi dell'art. 617 c.p.c. nella quale si fa valere una nullità «derivata» dell'atto espropriativo e che è devoluta alla cognizione del giudice tributario, in quanto si situa prima della notificazione in discorso. In questa prospettiva, ai fini del riparto di giurisdizione, non ha importanza, rilevano le Sezioni Unite, se, in punto di fatto, la cartella (o un altro degli atti equipollenti richiesti dalla legge) sia stata o no effettivamente notificata, poiché tale circostanza attiene al merito e la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione e, quindi, *secundum eventum*. Assume, invece, rilevanza il dedotto vizio dell'atto di pignoramento (mancata notificazione della cartella) e non la natura, propria di questo, di primo atto dell'espropriazione forzata. Nell'operata ricostruzione, inoltre, Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, cit., ha evidenziato che non è convincente ripartire la giurisdizione in base al *petitum* formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente, nel senso di devolverla alla giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento (cartella ed equipollenti) ovvero alla giurisdizione ordinaria,

qualora sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento. In particolare, osservano le Sezioni Unite che non solo il *petitum* sostanziale è unico (il contribuente ha interesse a rendere non azionabile la pretesa tributaria, facendo valere una soluzione di continuità nell'*iter* procedimentale richiesto dall'ordinamento) e non solo una simile ricostruzione sarebbe inutilmente artificiosa, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi, ma sarebbe problematico individuare in concreto l'atto presupposto dal pignoramento ove l'atto di pignoramento sia l'unico atto portato a conoscenza del contribuente.

Sotto l'aspetto sistematico, le Sezioni Unite osservano, inoltre, che l'atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento integra il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c., rientra nell'àmbito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. Il sopra indicato e più recente orientamento interpretativo, nell'attribuire alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia concernente un atto compreso tra quelli di cui al citato art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, risulterebbe disarmonico rispetto al disegno del legislatore di riservare al giudice tributario la cognizione delle controversie relative a tali atti. Infine, con l'adozione del primo orientamento giurisprudenziale, troverebbe una più agevole sistemazione il disposto dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. Tale inammissibilità, infatti, può essere interpretata nel senso di comportare il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al giudice tributario, facendo valere l'invalidità del pignoramento per la mancata notificazione della cartella di pagamento. In tal modo, tutto sembra ricomporsi in armonia con l'originario disegno del legislatore che, nel prevedere nell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 l'inammissibilità davanti al giudice ordinario di alcune opposizioni in sede di esecuzione forzata, ha evidentemente presupposto che le situazioni soggettive poste a base di esse possano essere preventivamente tutelate davanti al giudice tributario.

All'esito di tale ampia ricostruzione, pertanto, Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, cit., ha risolto il contrasto che si era formato all'interno della giurisprudenza di legittimità sancendo il principio per il quale, in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento che si assume viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento o di altro atto prodromico al

pignoramento, è ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto con il quale si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario.

Nel solco della richiamata pronuncia, le stesse Sezioni Unite hanno statuito, da ultimo, in una fattispecie di ordine di pagamento diretto ex art. 72 bis del d.P.R. n. 602 del 1973, che in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici; alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo cha abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (**Sez. U, n. 07822/2020, Frasca, Rv. 657531 – 03**).

5. Atti di classamento.

L'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, inoltre, devolve al giudice tributario le controversie in materia catastale, con riferimento agli atti di classamento ed agli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati.

Occorre considerare, poi, che l'art. 74 della l. 21 novembre 2000, n. 342, nel regolare l'attribuzione e la modificazione delle rendite catastali, stabilisce che «*Dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modificazioni*».

All'epoca dell'entrata in vigore della suddetta disposizione l'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 prevedeva che «*Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la*

ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale». La formulazione del richiamato art. 74, tuttavia, non è stata modificata sebbene l'art. 3, comma 37, della l. 28 dicembre 2001, n. 448, abbia portato al comma 2 dell'art. 2 l'originaria previsione del comma 3 e riscritto quest'ultimo nel senso che «*Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio*».

Nell'intervenire sulla questione, Sez. U, n. 07665/2016, Cirillo E., Rv. 639286-01, ha osservato che il senso del perdurante rinvio «all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 e successive modif.» non è quello di richiamare nell'art. 74 della l. n. 342 del 2000, qualsivoglia testo del ridetto comma 3, anche il più eterogeneo, ma quello di rinviare a tutte le modificazioni del processo tributario riguardanti «le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale». In particolare, nella citata decisione, le Sezioni Unite della Corte di cassazione rilevano, che all'esito dell'intervento della l. n. 448 del 2001 sull'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 74 della l. n. 342 del 2000 deve essere letto, nella parte in cui stabilisce che «*dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modif.*», nel senso di fare invece riferimento all'attuale comma 2 di detta disposizione normativa, essendo il comma 3 del tutto eccentrico rispetto alla materia catastale. Per altro verso, l'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che il giudice tributario se ritiene illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applica, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. In sostanza, il sistema è congegnato, sottolinea Sez. U, n. 7665/2016, Cirillo E., cit., nel senso di collegare l'attribuzione e la modificazione delle rendite catastali (art. 74 cit.) alla specifica norma processuale tributaria di riferimento (art. 2, nuovo comma 2, cit.) e la disapplicazione di un regolamento o un atto generale (art. 7, comma 5, cit.) con la generale cognizione incidentale del giudice tributario (art. 2, nuovo comma 3, cit.), in piena coerenza logica e giuridica. Ne deriva una chiara distinzione tra le cd. operazioni catastali individuali, devolute al giudice tributario, e gli atti generali di qualificazione, classificazione, la cui impugnazione deve essere

proposta dinanzi al giudice amministrativo, potendo il giudice tributario operare in via di mera disapplicazione, non rinvenendosi nel d.lgs. n. 546 del 1992 alcuna disposizione che attribuisca alle Commissioni tributarie un potere direttamente incisivo degli atti generali in deroga alla tipica giurisdizione di legittimità costituzionalmente riservata agli organi della giustizia amministrativa. La controversia sugli atti amministrativi generali esula pertanto dalla giurisdizione tributaria, senza che, osserva la S.C., possa addivenirsi, sul piano interpretativo, ad una diversa soluzione rispetto agli atti generali di formazione, aggiornamento e adeguamento del catasto ex art. 74 della l. n. 342 del 2000, anche ove attengano alle microzone comunali.

Le Sezioni Unite hanno quindi enunciato il principio per il quale la notifica al contribuente dell'avviso di accertamento per revisione del classamento e della rendita - impugnabile davanti alla Commissione tributaria, quale operazione catastale individuale - non incide sulla giurisdizione amministrativa concernente gli atti amministrativi generali relativi alle microzone comunali, i quali possono essere autonomamente impugnati davanti al giudice amministrativo, anche da soggetti esponenziali di interessi diffusi (Sez. U, n. 07665/2016, Cirillo E., cit.).

6. Casistica.

Secondo Sez. 5, n. 33920/2019, Stalla, Rv. 656603 – 01, qualora la domanda di risarcimento dei danni sia basata su comportamenti illeciti tenuti dall'Amministrazione finanziaria dello Stato o da altri enti impositori, la controversia, avendo ad oggetto una posizione sostanziale di diritto soggettivo del tutto indipendente dal rapporto tributario, è devoluta alla cognizione dell'autorità giudiziaria ordinaria, non potendo sussumersi in una delle fattispecie tipizzate che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, rientrano nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie: infatti, anche nel campo tributario, l'attività della P.A. deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge ma anche dalla norma primaria del *neminem laedere*, per cui è consentito al giudice ordinario - al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato - accertare se vi sia stato, da parte dell'Amministrazione, un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo.

Secondo **Sez. U, n. 05007/2020, Cavallari, Rv. 660073 – 01**, appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla richiesta di aggiornamento delle risultanze catastali per come risultanti a seguito dell'accertamento ad opera del giudice ordinario del confine fra un'area privata e un'area appartenente al demanio marittimo, venendo in

esse in rilievo la diretta incidenza degli atti catastali sulla determinazione dei tributi ed essendo rispetto ad esse irrilevante la mancata partecipazione dell'Agenzia delle entrate al giudizio di accertamento dei confini, atteso il suo mancato interesse domenicale nella causa.

Ha chiarito **Sez. U, n. 04315/2020, Lombardo, Rv. 657198 – 02**, che l'ulteriore importo del contributo unificato (c.d. doppio contributo) che la parte impugnante è obbligata a versare allorquando ricorrano i presupposti di cui all'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, ha natura di debito tributario, in quanto partecipa della natura del contributo unificato iniziale ed è volto a ristorare l'amministrazione della Giustizia dei costi sopportati per la trattazione della controversia; ne consegue che la questione circa la sua debenza è estranea alla cognizione della giurisdizione civile ordinaria, spettando invece alla giurisdizione del giudice tributario.

Con riferimento ai limiti della giurisdizione tributaria nazionale nel caso in cui si svolga in Italia il procedimento di riscossione di un credito fiscale vantato da uno Stato membro dell'Unione Europea, nell'ambito dell'attività di reciproca assistenza, che trova riferimento, principalmente, nel d.lgs. n. 6 del 2003, di recepimento della direttiva n. 2001/44/CE del Consiglio, e prima di esso nel r.d.l. n. 1676 del 1938, la S.C. ha ribadito che in materia di crediti per tributi sorti negli Stati membri dell'Unione europea, le condizioni previste dall'art. 346-*bis*, comma 2, lett. *b)*, del d.P.R. n. 43 del 1973 (*ratione temporis* applicabile) non vanno accertate dall'Amministrazione finanziaria prima di procedere ad esecuzione forzata, ma devono essere solo attestate nella richiesta di assistenza reciproca avanzata dall'Amministrazione finanziaria dello Stato che ha emesso il titolo esecutivo, sicché, ove la richiesta contenga l'indicazione della data di esigibilità del credito, la dichiarazione di non contestazione del credito e del titolo esecutivo nello Stato emittente, nonché quella del mancato integrale recupero del credito in quello Stato malgrado l'azione esecutiva in esso intrapresa, l'Amministrazione italiana può dare corso all'azione di recupero, fermo restando che le contestazioni concernenti il merito dei suddetti elementi vanno indirizzate all'organo competente dello Stato creditore, poiché riguardano il titolo esecutivo estero e non la procedura di riscossione del credito in Italia (Sez. 5, n. 08931/2018, Crucitti, Rv. 647711-01).

Sez. U, n. 03162/2019, Perrino, Rv. 652494-01, ha statuito che a seguito di Corte Cost. n. 167/2018, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, in riferimento all'art. 3 Cost., dell'art. 1, comma 478, della l. n. 208 del 2015 - il quale, con norma di interpretazione autentica, mediante interpolazione dell'art. 39-*bis*, comma 1, del d.l. n. 159 del 2007, conv., con modif., in l. n. 222 del 2007, aveva qualificato come

«corrispettivi» le somme dovute dalle società di gestione aeroportuale in relazione ai servizi antincendio - ai contributi da queste versati in adempimento dell'obbligo di alimentare, in proporzione al traffico generato, il fondo antincendi istituito dall'art. 1, comma 1328, della l. n. 296 del 2006, va riconosciuta natura tributaria, sicché le relative controversie sono devolute alla giurisdizione del giudice tributario.

La S.C. ha precisato che, in base all'art. 12 della l. n. 448 del 2001, appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compreso il contributo per il servizio sanitario nazionale. Sono pertanto devolute alle commissioni tributarie le controversie concernenti l'abrogato contributo al servizio sanitario nazionale, stante il carattere tributario dello stesso, desumibile dall'imposizione di un sacrificio economico attraverso un atto autoritativo ablatorio e dalla destinazione del relativo gettito alla copertura di spese pubbliche, nonché dalla sua riconducibilità, quale sovraimposta IRPEF, alle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 14997/2018, Delli Priscoli, Rv. 648746-01).

7. Profili processuali.

Con riferimento alla natura del regolamento di giurisdizione «d'ufficio», di cui all'art. 59, comma 3, della l. n. 69 del 2009, e del modo di proporlo, in un caso di *translatio iudicii* dal giudice ordinario al giudice tributario, la S.C. ha chiarito che il senso dell'istituto del regolamento d'ufficio non è quello di un riesame della decisione sulla giurisdizione resa dal primo giudice e ormai definitiva *inter partes*, né quella di evocare «l'aiuto» di un giudice superiore.

Il regolamento d'ufficio è funzionalmente diretto a sottrarre la regolazione della giurisdizione alla discrezionalità delle parti nell'impugnare o meno la decisione declinatoria di giurisdizione e di consentire al giudice, successivamente adito a seguito di riassunzione, di far valere le regole sul riparto, laddove esse tracciano i confini tra organi e comparti giudiziari diversi. Il che comporta che il secondo giudice possa sì contestare la propria giurisdizione, ma solo ponendosi in esplicita posizione di contrasto col primo giudice e chiedendo, quindi, l'intervento regolatore delle sezioni unite, non potendo egli certo rimettere alla Corte le più varie ipotesi avanzate in giudizio, demandando ad essa la scelta di quella più appropriata al caso di specie (Sez. U, n. 09336/2018, Cirillo E., Rv. 647918-01).

Quanto agli effetti di una pronuncia sulla giurisdizione, Sez. 5, n. 10323/2015, Di Blasi, Rv. 635456-01, ha affermato che, in caso di sentenza declinatoria della giurisdizione emessa dal giudice tributario, opera il principio della *translatio iudicii* per la necessità di assicurare

l'interesse superiore e costituzionalmente rilevante della continuazione del procedimento, anche se la decisione, in quanto emessa da giudice di merito, non produce effetti vincolanti nei confronti del giudice di cui è stata affermata la giurisdizione. In caso di conflitto negativo di giurisdizione, sarà comunque possibile per le parti adire la Corte di Cassazione ed ottenere così una pronuncia vincolante sul punto.

CAPITOLO II

IL PROCESSO DI PRIMO GRADO

(di Angelo Napolitano)

SOMMARIO: 1. Gli atti impugnabili. – 2. Il ricorso. – 2.1. Difesa tecnica. – 2.2. Notificazioni. – 2.3. Costituzione in giudizio e poteri delle parti. - 3. Competenza. – 4. Istruttoria. – 5. Decisione. – 6. Vicende cd. anomale.

1. Gli atti impugnabili.

L'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 contiene l'elencazione degli atti contro i quali deve essere diretto il ricorso tributario. Ciò non significa che la cognizione del giudice tributario sia limitata al profilo strettamente formale degli atti impugnati, essendo la stessa estesa al merito del rapporto, anche se la «chiave di accesso» a tale rapporto è l'impugnazione di uno degli atti di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

In particolare, in virtù di tale norma sono impugnabili dinanzi al giudice tributario:

a) l'avviso di accertamento del tributo;

b) l'avviso di liquidazione del tributo;

c) il provvedimento che irroga le sanzioni;

d) il ruolo e la cartella di pagamento;

e) l'avviso di mora;

e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;

e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 cit.;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate dall'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

Peraltro, occorre considerare che la modalità con la quale l'Amministrazione finanziaria manifesta la sua volontà impositiva, e ogni

forma conseguente di accertamento e sanzione per violazioni, è variabile e ampia, ben oltre l'indicazione, seppur tassativa, contenuta nell'art. 19 cit.

Pertanto, si è progressivamente affermata, nell'ottica di una piena esplicazione del diritto di difesa del contribuente, una considerazione analitica e approfondita degli atti che, pur non rientranti nell'elenco dell'art. 19, rappresentano comunque una manifestazione di volontà da parte dell'Amministrazione, con chiara cristallizzazione della pretesa azionata e conseguente possibilità di impugnazione da parte del destinatario della stessa. Ne deriva l'impugnabilità dinanzi al giudice tributario di qualsiasi atto adottato dall'Amministrazione finanziaria che, portando a conoscenza del contribuente la giustificazione di fatto e di diritto che ne è fondamento, evidenzi senza alcuna incertezza una individuata e precisa pretesa.

È quindi consolidato l'assunto per il quale, sebbene l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, rivesta natura tassativa, non è tuttavia preclusa al contribuente la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, sicché è possibile una interpretazione estensiva delle disposizioni in materia, in omaggio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), nonché in considerazione dell'ampliamento della giurisdizione tributaria operato dalla l. n. 448 del 2001.

Deriva, ad esempio, da queste premesse che il contribuente ha la facoltà di impugnare il diniego del Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate di disapplicazione di norme antielusive ex art. 37-*bis*, comma 8, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in quanto lo stesso, pur non essendo un atto rientrante in una delle tipologie elencate dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, è pur sempre un provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario (Sez. 6-5, n. 03775/2018, Mocci, Rv. 647116-01; con riferimento esplicito al diniego definitivo, Sez. 6-5, n. 32425/2019, Luciotti, Rv. 656034-01).

Inoltre, la Corte di Cassazione ha chiarito che non rientra nell'ambito degli atti impugnabili una semplice nota dell'Agenzia delle entrate che, a riscontro di una precedente comunicazione del contribuente, afferma che tra le parti non è intervenuto alcun atto di accertamento con adesione, dovendosi considerare che la prova dell'avvenuta definizione concordata della pretesa tributaria è costituita dall'atto scritto di accertamento con adesione, in possesso del Fisco e del contribuente, il cui

contenuto è tipizzato dall'art. 7 della l. n. 218 del 1997, atto che, se esistente, avrebbe dovuto essere prodotto dal ricorrente in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento al fine di contestare la pretesa impositiva. D'altro canto, deve escludersi l'ammissibilità di una mera azione di accertamento al fine di verificare se vi sia stata, o meno, una definizione con adesione, a ciò ostando la natura impugnatoria del processo tributario (Sez. 5, n. 14574/2018, Giudicepietro, Rv. 648777-01, in motivazione).

Tuttavia, sul presupposto che l'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preclude al contribuente la facoltà di impugnare altri atti, non predeterminati nella forma e nel contenuto, frutto dell'esercizio di una determinata potestà tributaria, S**ez. 5, n. 1230/2020, Gilotta, Rv. 656667-01** ha ritenuto impugnabile il parere negativo reso dal Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate sull'istanza, proposta dal contribuente, di disapplicazione della disapplicazione della disciplina delle società di comodo, sebbene quel parere non avesse una natura provvedimentale vincolante.

Allo stesso modo, **Sez. 5, n. 2144/2020, D'Aquino, Rv. 656679-01** ha affermato che l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, pur avendo natura tassativa, non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, con i quali l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, dovendo intendersi la tassatività riferita non ai singoli provvedimenti nominativamente indicati ma alle categorie a cui questi ultimi sono astrattamente riconducibili, nelle quali vanno ricompresi gli atti atipici o con "nomen iuris" diversi da quelli indicati, che però producono gli stessi effetti giuridici, ed anche gli atti prodromici degli atti impositivi, sicché è da ritenersi impugnabile, quale diniego di agevolazione, l'atto di diniego parziale di estinzione di tributi iscritti a ruolo, essendo immediatamente lesivo dei diritti del contribuente.

Lungo la stessa direttrice interpretativa, **Sez. 5, n. 8719/2020, Napolitano**, ha ritenuto impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie anche il diniego di sgravio, nonostante che esso non figuri tra gli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Altra questione di rilievo è stata affrontata da Sez. 5, n. 11471/2018, Stalla, Rv. 648076-01, la quale ha affermato che l'impugnazione da parte del contribuente della diffida di pagamento, atto non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, è una facoltà volta ad estendere gli strumenti di tutela del contribuente, ma non un onere, sicché in mancanza di essa la pretesa tributaria non si cristallizza e, pertanto, non è preclusa la successiva impugnazione di uno degli atti tipici previsti dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Analoga decisione è stata assunta da Sez. 5, n. 27582/2018, Castorina, Rv. 65096101, con riferimento alla fattura recante l'addebito di canoni tariffari in materia di rifiuti urbani: non rientrando essa nell'elenco tassativo degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'impugnazione della stessa non costituisce un onere, previsto a pena di decadenza, ma solo una facoltà, potendo il contribuente attendere che la pretesa impositiva, sebbene già estrinsecatasi nei suoi elementi essenziali in tale atto prodromico, gli venga notificata attraverso uno dei successivi atti tipici di cui al detto art. 19.

Sulla stessa scia, Sez. 5, n. 27601/2018, Zoso, Rv. 650966-01, ha ritenuto che il preavviso di fermo amministrativo emesso ex art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 per crediti tributari è impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge l'interesse ex art. 100 c.p.c. alla tutela giurisdizionale per il controllo della legalità sostanziale della pretesa impositiva, a nulla rilevando che detto preavviso non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto tale elencazione va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con l. n. 448 del 2001.

Occorre, tuttavia, segnalare Sez. 5, n. 23076/2019, Caprioli, Rv. 655074-01, che ha precisato che il ricorso contro l'estratto di ruolo deve essere proposto nel rispetto del termine generale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, decorrente dalla conoscenza di tale atto, non assumendo rilevanza, in senso contrario, la facoltatività della relativa impugnazione, attesa la possibilità per il contribuente di ricorrere anche avverso il primo atto impositivo o della riscossione "tipico" successivamente notificatogli.

La citata pronuncia segue a poca distanza l'ordinanza di Sez. 6-5, n. 22507/2019, Luciotti, Rv. 655083-01, secondo la quale l'estratto di ruolo è atto interno all'Amministrazione da impugnare unitamente all'atto impositivo, notificato di regola con la cartella di pagamento, perché solo da quel momento sorge l'interesse ad instaurare la lite, ex art. 100 c.p.c., salvo il caso in cui il ruolo e la cartella non siano stati notificati: ipotesi in cui, non potendo essere compresso o ritardato l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale, è invece ammissibile, nel rispetto del termine generale previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'autonoma impugnativa dell'estratto, non ostandovi il disposto dell'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 citato, che, secondo una lettura costituzionalmente orientata, impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisce l'unica

possibilità di far valere la mancanza di una valida notifica dell'atto precedente del quale il contribuente sia comunque venuto a conoscenza.

Orbene, se, comunque, il principio normativo di tipicità degli atti impugnabili, di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, non esclude che il contribuente, nel caso di omessa o invalida notifica dell'atto tributario "a monte", possa recuperare, impugnando un atto "a valle" non ricompreso formalmente nel novero degli atti impugnabili, la tutela giurisdizionale di cui non abbia potuto fruire, Sez. 5, n. 19010/2019, Russo, Rv. 654519-01 ha chiarito che il contribuente non può, mediante l'impugnazione dell'estratto del ruolo, formulare l'eccezione di prescrizione e decadenza per mancata notifica nei termini di legge delle relative cartelle di pagamento, dovendo essa proporsi entro il termine di impugnazione di queste ultime, decorso il quale divengono definitive.

Tra i provvedimenti impugnabili per vizi propri, in quanto riconducibili alla categoria residuale prevista nell'art. 19, comma 1, lett. *i)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, riferita ad «*ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie*», Sez. 5, n. 22952/2018, Chiesi, Rv. 650235-01, ha ritenuto esservi anche quello di sospensione della procedura di rimborso del credito IVA, fermo restando, d'altro canto, che il corrispondente giudizio tributario non può avere per oggetto il solo vizio di legittimità del provvedimento sospensivo, essendo invece necessario che il contribuente alleghi anche i fatti costitutivi del proprio diritto di credito, che spiegano l'effettiva incidenza della sospensione del rimborso sulla sua posizione giuridica soggettiva, e che l'Amministrazione convenuta dimostri le ragioni ostative al rimborso. Ne consegue che, in tale evenienza, il giudice tributario è tenuto ad esaminare, preliminarmente, i vizi di legittimità del provvedimento di sospensione, e, solo se ne riconosca la fondatezza, può procedere all'accertamento del diritto di credito vantato dal contribuente.

L'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che «*la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*». Questa disposizione consente al contribuente di recuperare «a valle» la tutela giurisdizionale contro l'atto presupposto non notificato, lasciandolo libero di limitare le proprie doglianze alla formale illegittimità dell'*iter* procedimentale, facendo valere cioè, tramite l'impugnazione dell'atto a valle, l'omessa notifica di un atto presupposto, quale vizio inficiante l'intera sequenza procedimentale e comportante la nullità dell'atto conclusivo del procedimento.

Infatti, in tema di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti,

con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedimentale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poiché tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, denunciando i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria, spetta al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che nel primo caso deve verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi) (Sez. U, n. 05791/2008, Botta, Rv. 602254-01).

Ai fini dell'impugnazione dell'atto «a valle» facendo valere la mancata notifica dell'atto «a monte» o, su scelta del contribuente ricorrente, deducendo i vizi di merito dell'atto a monte, è dunque necessario che l'Amministrazione ometta di dare la prova della notifica dell'atto-presupposto.

A tal riguardo, non si può trascurare di ricordare che Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01, ha sancito la possibilità per il contribuente di impugnare la cartella di pagamento della quale, a causa dell'invalidità della relativa notifica, sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione: in sostanza, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, mediante una lettura costituzionalmente orientata, hanno ritenuto legittima tale impugnazione a prescindere dalla previa impugnazione dell'atto presupposto, poiché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato o reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un problema concreto di reciproca limitazione.

Questo orientamento ha trovato conferma, tra l'altro, in Sez. 5, n. 27799/2018, Mondini, Rv. 651082-01, che ha ribadito la facoltà del contribuente di impugnare, insieme con l'estratto di ruolo, il ruolo e la cartella di pagamento che non siano mai stati notificati.

Né può ritenersi confliggente con esso l'arresto di Sez. 5, n. 31240/2019, Giudicepietro, Rv. 656289-01, secondo il quale, in presenza

di un'intimazione di pagamento regolarmente notificata e non opposta nei termini di legge, è inammissibile l'impugnazione di un estratto di ruolo successivamente conseguito, rivolta a far valere l'invalidità dell'intimazione per l'omessa notifica delle prodromiche cartelle di pagamento, in quanto l'estratto di ruolo non è un atto autonomamente impugnabile, non contenendo qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva, diretta o indiretta.

La *ratio* di tale arresto, infatti, è quella di ribadire la perentorietà dei termini di impugnazione degli atti lesivi della sfera giuridica del contribuente, non di sottrarre spazi al suo diritto di difesa, e nel caso esaminato di corretta notificazione di una intimazione di pagamento, la tutela contro la presupposta cartella di pagamento non poteva essere recuperata che attraverso l'impugnazione della detta intimazione.

Sempre in questo filone si iscrive Sez. 5, n. 19982/2019, Leuzzi, Rv. 654762-01, secondo cui, qualora l'atto di accertamento sia stato emesso nei confronti di un'associazione sportiva non riconosciuta, la cartella esattoriale è legittimamente notificata al rappresentante legale della stessa, in proprio, anche in mancanza della previa emissione e notifica di un autonomo atto impositivo a detto rappresentante, in qualità di coobbligato solidale, poiché il diritto di difesa del medesimo è garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando, unitamente all'atto notificato, anche quelli presupposti, la cui notificazione risulti irregolare o sia stata del tutto omessa.

Tra gli atti impugnabili è stato ricompreso anche l'ordine di introito, con riferimento alla tassa d'ancoraggio, la cui formazione è di competenza delle Capitaneria di Porto, mentre all'Agenzia delle dogane sono affidati solo compiti esecutivi in merito alla riscossione. L'ordine di introito è stato ritenuto un atto impositivo, in quanto determina il tributo, la sua entità e il soggetto obbligato, definendo la pretesa erariale in termini compiuti e incondizionati, ed è, pertanto, autonomamente impugnabile. Nel caso in cui sia mancata la comunicazione di tale ordine di introito, ma vi sia stato il rilascio della bolletta di pagamento, che contenga l'oggetto del pagamento, gli estremi dell'ordine di introito ed i presupposti fattuali e normativi del tributo, questa integra il primo atto idoneo a consentire la contestazione dell'atto impositivo, sicché è consentito al contribuente di far valere le proprie contestazioni impugnando congiuntamente la bolletta di riscossione e l'ordine di introito (**Sez. 5, n. 3577/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 656972-01**).

Anche l'accertamento con adesione è impugnabile, quando non vi sia corrispondenza tra gli importi in esso contenuti e quelli indicati nel processo verbale di contestazione al quale il contribuente aveva aderito. Infatti, fermo restando il principio generale in virtù del quale la definizione

dell'accertamento con adesione determina l'intangibilità della pretesa erariale oggetto dell'accordo intervenuto tra le parti, con conseguente inammissibilità del ricorso volto a contestare il relativo atto, se non si consentisse, nell'ipotesi testé prospettata, l'impugnazione del contribuente, i diritti di quest'ultimo, sanciti nell'art. 24 Cost., ne risulterebbero compressi, in quanto non sarebbe consentito il ricorso avverso un atto sostanzialmente impositivo dell'obbligo di pagamento di un tributo per una somma maggiore rispetto a quella "accettata" dal contribuente (**Sez. 6-5, n. 4566/2020, Crolla, Rv. 657314-01**).

Di converso, è inammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo riportante il credito erariale trasfuso in una cartella di pagamento precedentemente notificata da parte del debitore che chieda procedersi ad accertamento negativo, poiché, altrimenti, si produrrebbe l'effetto distorto di rimettere in termini il contribuente consentendogli di opporre una cartella già nota nella sua esistenza e nel suo contenuto per effetto di regolare notificazione (**Sez. 6-5, n. 21289/2020, Luciotti, Rv. 659353-01**).

Al giudice tributario è attribuito il potere di sospensione dell'atto impositivo impugnato, nel caso in cui dalla sua esecuzione possa derivare al ricorrente un danno grave e irreparabile, ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Con riferimento a tale potere e agli effetti della disposta sospensione dell'atto impositivo, **Sez. 6-5, n. 20361/2020, Conti, Rv. 658890-01** ha affermato che la sospensione dell'avviso di accertamento non spiega effetti diretti sulla cartella di pagamento, che è un atto prodromico dell'esecuzione ed ha carattere meramente consequenziale agli avvisi di accertamento a monte, di guisa che la cartella, ove impugnata, deve essere a propria volta oggetto di richiesta di sospensione, qualora la parte ritenga che possa derivarle un danno grave e irreparabile.

Qualora, invece, sia intervenuta la sospensione giudiziale della riscossione della cartella di pagamento ed il ricorso del contribuente sia stato accolto solo in parte con la conferma, nel resto, della legittimità del titolo impugnato, non vi è necessità di una nuova iscrizione a ruolo per gli interessi nel frattempo maturati sull'imposta dovuta, fondandosi tale pretesa sul principio generale dell'art. 1282, comma 1 c.c., secondo cui i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto in misura del tasso legale, salvo che la legge o il titolo dispongano diversamente. D'altronde, l'introduzione, nell'ambito dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, del comma 8 bis, ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. r) n. 4, del d.lgs. n. 156 del 2015, non consiste nell'aver essa previsto, solo per il futuro, l'applicazione, durante il periodo di sospensione cautelare, di interessi che prima, in mancanza di una espressa previsione, andavano

esclusi, ma solo nell'aver parificato il tasso di interesse applicabile in detto periodo a quello che sarebbe stato da applicare laddove, anziché di sospensione giudiziale, si fosse trattato di sospensione amministrativa disposta ex art. 39 del d.P.R. n. 602 del 1973 (**Sez. 6-5, n. 20361/2020, Conti, Rv. 658890-02**).

Ancora in tema di rapporti tra provvedimenti interinali e sentenza tributaria conclusiva del procedimento, **Sez. 5, n. 24554/2020, Fichera, Rv. 659810-01** ha affermato che in caso di iscrizione provvisoria a ruolo, ex art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973, alla quale sia seguito l'annullamento dell'atto impositivo presupposto in sede giurisdizionale, si applica l'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 564 del 1992, in base al quale il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza, a prescindere sia dal passaggio in giudicato della sentenza che ha annullato l'atto presupposto, sia dall'impugnativa della cartella provvisoria spiccata dal concessionario della riscossione.

La domanda volta all'annullamento di un atto impositivo può non essere satisfattoria totalmente dell'interesse del contribuente, che potrebbe anche chiedere al giudice ordinario il risarcimento del danno cagionato dall'atto illegittimo. In tal caso, la domanda proposta al giudice tributario interrompe e sospende, per tutta la durata del processo tributario, la prescrizione dell'azione civile di danno derivante dalla riscossione coattiva dell'atto tributario, non potendo la pluralità di giudici, ordinari e speciali, prevista per assicurare una più adeguata risposta alla domanda di giustizia, risolversi in una minore effettività o addirittura in una vanificazione della tutela giurisdizionale (**Sez. 3, n. 5124/2020, Rossetti, Rv. 657135-01**).

In tema di solidarietà tributaria tra società di persone e soci della stessa, Sez. 5, n. 1996/2019, Zoso, Rv. 652325-01 ha affermato che la cartella esattoriale non è un atto esecutivo ma preannuncia l'esercizio dell'azione esecutiva ed è, pertanto, assimilabile al precetto, sicché è inapplicabile l'art. 2304 c.c., che disciplina il "beneficium excussionis" relativamente alla sola fase esecutiva.

Tuttavia, sulla violazione del "beneficium excussionis" nei rapporti tra società di persone e soci, sono recentemente intervenute le **Sez. U., n. 28709/2020, Perrino, Rv. 659872-01**, che hanno affermato che, nel caso in cui alla società sia stato notificato un avviso di accertamento da essa non impugnato, il socio può impugnare la cartella di pagamento eccependo, tra l'altro, la violazione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale. In tal caso, se si tratta di società semplice o irregolare, incombe sul socio l'onere di provare che il creditore possa soddisfarsi in tutto o in parte sul patrimonio sociale; se si tratta, invece, di società in nome collettivo, in

accomandita semplice o per azioni, è l'amministrazione creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale (a meno che non risulti dimostrata "aliunde" in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito, come, ad esempio, nel caso in cui la società sia cancellata). Ne consegue che, se l'amministrazione prova la totale in capienza patrimoniale, il ricorso andrà respinto; se, invece, il coobbligato beneficiato prova la sufficienza del patrimonio, il ricorso andrà accolto.

Sez. 6-3, n. 11900/2019, D'Arrigo, Rv. 653803-01, ha ribadito che in materia di esecuzione forzata per la riscossione di entrate di natura tributaria, le opposizioni cd. recuperatorie, con le quali l'opponente intenda contestare il diritto dell'Ente impositore o dell'agente della riscossione di agire *in executivis*, per ragioni riferibili agli atti prodromici dei quali deduce di non essere venuto a conoscenza per omessa o invalida notificazione, devono proporsi mediante ricorso al giudice tributario, ai sensi degli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Nell'ambito di questo solco interpretativo, Sez. 5, n. 32203/2019, Federici, Rv. 656017-01 ha chiarito che il pignoramento del credito presso terzi ex art. 72 bis del d.P.R. n. 602 del 1973 è una forma speciale di esecuzione, con procedimento semplificato interamente stragiudiziale, che non prevede l'intervento del giudice dell'esecuzione se al comando segue l'adempimento del terzo pignorato, il quale ha immediato effetto satisfattivo del credito. Pertanto, la conseguente opposizione agli atti esecutivi, avverso l'atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento) è ammissibile e va proposta, ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 617 c.p.c., davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto con cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario.

Chiarita la questione della giurisdizione, Sez. 5, n. 28064/2019, Fanticini, Rv. 655812-01 ha affermato che qualora il contribuente impugni l'atto della riscossione coattiva (nella specie, l'atto di pignoramento ex art. 72 bis del d.P.R. n. 602 del 1973), facendo valere, anche in via esclusiva, vizi propri della cartella e dell'atto presupposto (nella specie, dell'avviso di intimazione e del ruolo), non notificato precedentemente, è territorialmente competente a conoscere dell'impugnazione, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ricade la sede dell'Agente del servizio di riscossione, anche se non coincidente con quella in cui ha sede l'ufficio tributario che ha formato il ruolo, a meno che, tenuto conto dei princìpi

affermati dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 44 del 3 marzo 2016, la riscossione riguardi tributi degli enti locali, nel qual caso ai fini della determinazione del giudice tributario competente si ha riguardo alla sede dell'ente locale impositore.

Ancora, seguendo questa linea interpretativa, Sez. 5, n. 31090/2019, Caprioli, Rv. 656085-01, ha affermato che, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, il discrimine tra giurisdizione del giudice tributario e del giudice ordinario è dato dalla notificazione della cartella di pagamento o dell'avviso "impoesattivo" o intimazione di pagamento di cui al d.P.R. n. 602 del 1973, sicché, rilevando il dedotto vizio dell'atto di pignoramento e non la natura dello stesso, la controversia va proposta al giudice tributario se ha ad oggetto un vizio di un atto prodromico all'esecuzione. Di conseguenza, gli atti dell'esecuzione forzata che il contribuente assume essere invalidi, perché non preceduti dalla notificazione di tali atti prodromici, integrano un'opposizione ex art. 617 c.p.c., nella quale viene fatta valere la nullità derivata dell'atto impositivo, la cui cognizione è devoluta al giudice tributario, mentre resta irrilevante, ai fini dell'attribuzione della giurisdizione, la fondatezza della doglianza.

Tale arresto, tuttavia, va letto nel contesto della giurisprudenza consolidata della sezione tributaria (Sez. U, n. 05791/2008, Botta, Rv. 602254-01), secondo la quale il contribuente, in mancanza della notifica dell'atto impoesattivo prodromico, può scegliere se impugnare il conseguente atto di pignoramento per vizi del procedimento che si riflettono sull'atto, o per recuperare "a valle" la tutela giurisdizionale che non abbia potuto chiedere "a monte" contro l'atto tributario non conosciuto.

Sicché, se impugna l'atto di pignoramento per vizi procedimentali propri (deducendo la circostanza che l'atto presupposto non sia stato notificato), la giurisdizione deve essere attribuita al giudice ordinario; se, d'altro canto, con l'impugnazione dell'atto di pignoramento si deducono vizi del presupposto atto tributario non notificato incidenti sulla titolarità o sull'esercizio della potestà impositiva (ad esempio, decadenza da detta potestà), la giurisdizione deve essere attribuita al giudice tributario e le forme dell'impugnazione e il relativo processo devono seguire le regole del giudizio tributario.

In coerenza con tale *decisum*, **Sez. U., n. 7822/2020, Frasca, Rv. 657531-03** hanno affermato che in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria (si trattava, nella specie, di un ordine di pagamento diretto ex art. 72 bis del d.P.R. n. 602 del 1973), il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od

impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici; alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione.

In ogni caso, la tutela avverso gli atti esecutivi, come l'ordine di pagamento diretto, esperibile innanzi agli organi di giurisdizione tributaria, integra un normale giudizio impugnatorio ex art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, e non già un'opposizione esecutiva, da introdurre con le forme tipiche del giudizio tributario (**Sez. U., n. 7822/2020, Frasca, Rv. 657531-04**).

Che l'accesso alla giurisdizione tributaria non debba necessariamente avvenire tramite l'impugnazione di uno degli atti indicati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 emerge, ad esempio, con riferimento alle controversie catastali, nelle quali spesso il contribuente non impugna un atto, ma è interessato ad una modifica o a un aggiornamento degli atti catastali e si vede costretto ad adire il giudice nell'inerzia dell'Amministrazione finanziaria.

Proprio nell'ambito di tale tipo di controversie, **Sez. 5, n. 5007/2020, Cavallari, Rv. 660073-01** ha ricondotto alla giurisdizione tributaria la richiesta di aggiornamento delle risultanze catastali per come risultanti a seguito dell'accertamento ad opera del giudice ordinario del confine fra un'area privata e un'area appartenente al demanio marittimo, venendo in essa in rilievo la diretta incidenza degli atti catastali sulla determinazione dei tributi ed essendo irrilevante la mancata partecipazione dell'Agenzia delle Entrate al giudizio di accertamento dei confini, atteso il suo mancato interesse dominicale nella causa civile ordinaria.

Le **Sez. U, n. 2090/2020, Conti, Rv. 656662-01** hanno anche chiarito, sempre in tema di atti impugnabili e riparto di giurisdizione, che qualora, ottenuta una sentenza ex art. 2932 c.c., l'acquirente instauri una controversia proponendo contestualmente una domanda di annullamento dell'avviso di liquidazione dell'imposta ipotecaria adottato dall'Agenzia delle Entrate ed una domanda di annullamento dell'iscrizione di ipoteca legale eseguita dal Conservatore dei registri immobiliari ex artt. 2817 e 2834 c.c., a garanzia del prezzo residuo risultante dalla detta sentenza, deve

essere dichiarata la giurisdizione del giudice tributario in relazione alla prima domanda e quella del giudice ordinario in relazione alla seconda, atteso che la legittimità dell'iscrizione ipotecaria operata dal Conservatore è completamente sganciata dal rapporto tributario correlato all'imposta ipotecaria applicabile, attenendo alle vicende collegate ai rapporti fra alienante ed acquirente, le quali esulano totalmente da questioni anche solo indirettamente collegate al rapporto tributario in contestazione.

In tema di riscossione di crediti previdenziali, Sez. L, n. 29294/2019, Calafiore, Rv. 655707-01 ha affermato che l'impugnazione dell'estratto di ruolo è ammissibile ove il contribuente deduca la mancata o invalida notifica della cartella, in funzione recuperatoria della tutela prevista dall'art. 24 del d.lgs. n. 46 del 1999, ovvero intenda far valere eventi estintivi del credito maturati successivamente alla notifica della cartella, in tal caso prospettando, sul piano dell'interesse ad agire, uno stato oggettivo di incertezza sull'esistenza del diritto, non superabile se non con l'intervento del giudice.

Con tale arresto, non venendo in rilievo, per la natura del credito, alcuna questione di giurisdizione, la Suprema Corte ha ribadito la possibilità, in determinate ipotesi, di accedere alla tutela giurisdizionale sulla sola base degli estratti di ruolo.

Si è posto, in particolare, il problema di quale debba essere il giudice munito di giurisdizione nel caso in cui nella fase dell'accertamento del passivo fallimentare il curatore eccepisca la prescrizione del credito tributario verificatasi "a valle" della notificazione della cartella di pagamento: a fronte di Sez. 1, n. 15717/2019, Fidanzia, Rv. 654455-01, che aveva affermato che l'eccezione di prescrizione del credito tributario, svolta dal curatore in sede di ammissione al passivo fallimentare, successivamente alla notificazione della cartella di pagamento, costituisce un fatto estintivo dell'obbligazione che, riguardando l' "an" e il "quantum" del tributo, rientra nella cognizione del giudice tributario, a nulla rilevando l'invio al contribuente di un successivo sollecito di pagamento, non trattandosi di un atto di esecuzione forzata, la cui cognizione è demandata al giudice ordinario, bensì di un atto assimilabile ad un avviso di mora ex art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, impugnabile davanti alle commissioni tributarie; sono intervenute le Sez. U., n. 34447/2019, Lamorgese, Rv. 656487-01, chiarendo che l'eccezione di prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento, sollevata dal curatore in sede di ammissione al passivo fallimentare, è devoluta alla cognizione del giudice delegato (in sede di verifica dei crediti) e del tribunale (in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva), e non già del giudice tributario, segnando la

notifica della cartella il consolidamento della pretesa fiscale e l'esaurimento del potere impositivo.

In tema, poi, di consecuzione di atti impugnabili, Sez. 5, n. 27581/2018, Castorina, Rv. 65140401, aveva chiarito che nel processo tributario, ove all'impugnazione della cartella di pagamento segua quella della successiva intimazione di pagamento, emessa per gli stessi tributi a carico del medesimo contribuente, non sussiste violazione del principio del *ne bis in idem* processuale, trattandosi di giudizi aventi *petitum* e *causa petendi* differenti.

Non rientra, invece, nel novero degli atti impugnabili il processo verbale di constatazione, che è semplicemente un atto endoprocedimentale non destinato, in quanto tale, a vincolare il contenuto del successivo avviso di accertamento.

Ne consegue che, in tema di contraddittorio e poteri del giudice tributario, non lede il diritto di difesa la ripresa a tassazione contenuta nell'avviso di accertamento per importi maggiori di quelli oggetto del prodromico processo verbale di constatazione, in quanto solo con l'atto impositivo, che non dipende necessariamente dal processo verbale di constatazione, si esterna ciò che viene constatato ed accertato dall'Amministrazione finanziaria ed è al rispetto del suo contenuto che è tenuto il giudice tributario (Sez. 6-5, n. 13490/2019, Gori, Rv. 653872-01).

Che l'atto impositivo costituisce, tramite i motivi di impugnazione, l'oggetto del giudizio tributario è stato recentemente ribadito da Sez. 5, n. 19806/2019, Triscari, Rv. 654953-01, che ha affermato che, nel processo tributario, nell'ipotesi di ricorso contro l'avviso di accertamento, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti dal contribuente, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato mediante l'atto impositivo, in quanto detto atto costituisce nel suo complesso, nei limiti delle censure del ricorrente, l'oggetto del giudizio.

Sotto una diversa angolatura, si è anche detto che l'oggetto del processo tributario è l'accertamento della legittimità della pretesa impositiva avanzata con l'atto impugnato ed alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto ivi indicati. Ne consegue che, in sede di impugnazione di un avviso di accertamento integrativo, il giudice tributario è chiamato a pronunciarsi esclusivamente sulla legittimità della pretesa azionata con tale atto e non può ritenere l'illegittimità sulla base della ritenuta contraddittorietà con altro precedente avviso, posto che il difetto logico idoneo ad inficiare l'atto impugnato non potrebbe che essere intrinseco allo stesso, senza possibilità di estendersi ad atti non oggetto di impugnazione e senza che, peraltro, il mancato esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione in relazione ad atto diverso da quello

impugnato possa rilevare né tantomeno costituire valida motivazione per l'annullamento dell'atto oggetto del giudizio (**Sez. 5, n. 9337/2020, Perrino, Rv. 657655-01**).

La natura impugnatoria del processo tributario, quantunque nella forma di impugnazione-merito, fa sì che l'effetto del giudicato formale scaturente da una pronuncia definitiva di rito comporti la definitività dell'atto impugnato, che non può essere rimessa in discussione da una pronuncia successiva del tutto identica, sicché resta preclusa la proposizione della stessa domanda davanti al medesimo giudice (**Sez. 5, n. 18382/2020, Gilotta, Rv. 658868-01**).

L'atto impositivo deve essere destinato al soggetto passivo dell'imposta, che, rispetto al presupposto impositivo posto in essere dal *de cuius*, è l'erede.

In tal caso, se il chiamato all'eredità abbia impugnato un atto di accertamento emesso nei suoi confronti nella qualità di erede dell'originario debitore, senza contestare l'assunzione di tale qualità e, quindi, il difetto di titolarità passiva della pretesa, ma censurando nel merito l'accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria, deve ritenersi che lo stesso abbia posto in essere un'attività non altrimenti giustificabile se non con la veste di erede, trattandosi di un comportamento che esorbita dalla mera attività processuale conservativa del patrimonio ereditario (**Sez. 5, n. 23989/2020, Condello, Rv. 659481-01**).

La struttura tipicamente impugnatoria del processo tributario è confermata anche nel caso in cui il contribuente faccia valere le proprie doglianze avverso il silenzio dell'Amministrazione finanziaria. La fattispecie di silenzio-rifiuto più rilevante nella prassi è quella che si forma a seguito della domanda di rimborso di tributi, sanzioni pecuniarie e accessori non dovuti, che costituisce, appunto, una «fattispecie provvedimentale» impugnabile ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. *g)*, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il ricorso dinanzi alla Commissione tributaria avverso il silenzio-rifiuto formatosi in relazione alla domanda di rimborso è soggetto al termine ordinario di prescrizione (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Proprio con riferimento alla prescrizione, si è precisato che i termini ad anno si computano secondo il calendario comune (art. 155 c.p.c.), sicché la scadenza si ha all'ultimo istante del giorno, mese ed anno corrispondente a quello del *dies a quo*.

Quanto al termine di decadenza, l'istanza di rimborso deve essere depositata nel termine previsto dalla legge d'imposta cui si riferisce la domanda e, in mancanza, nel termine di due anni dal pagamento

dell'indebito o dal verificarsi di un altro evento, successivo al pagamento, che abbia determinato il carattere indebito di quest'ultimo (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Presentata l'istanza di rimborso, il silenzio-rifiuto si perfeziona, pertanto, decorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, e solo dopo il decorso di quest'ultimo termine decorre il termine ordinario di prescrizione per la domanda giudiziale di rimborso dinanzi al giudice tributario (Sez. 6-5, n. 01543/2018, Cirillo E., Rv. 647000-02).

Tuttavia, le domande di rimborso debbono necessariamente contenere gli estremi del versamento e gli importi relativi all'ammontare delle ritenute Irpef, nonché l'indicazione degli importi che sono richiesti in restituzione. In caso contrario, tali domande non sono giuridicamente valide e non sono idonee alla formazione del silenzio-rifiuto impugnabile, in quanto non consentono di valutare la fondatezza della richiesta; né tale vizio è sanabile con il successivo deposito di documenti, atti a colmare le lacune predette, deposito che sarebbe comunque tardivo, in quanto intervenuto nel corso di un procedimento che non avrebbe dovuto neppure essere iniziato (**Sez. 6-5, n. 4565/2020, Crolla, Rv. 657325-01**).

Sempre in tema di impugnabilità degli atti, si è posto il problema della formazione del silenzio-rifiuto su una domanda di rimborso di imposte indebitamente pagate, presentata ad un Ufficio finanziario incompetente. Pur nella consapevolezza dell'esistenza di un diverso orientamento giurisprudenziale sorto in seguito a Sez. U, n. 11217/1997, Finocchiaro, Rv. 509830-01, nella vigenza di un diverso quadro ordinamentale (ossia avendo riguardo, quanto alla disciplina del processo tributario, al d.P.R. n. 636 del 1972 e prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla l. n. 212 del 2000, e della modifica dell'art. 111 Cost. in tema di giusto processo), la S.C. ha aderito al principio secondo cui, in tema di rimborso delle imposte sui redditi, disciplinato dall'art. 38, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, la presentazione dell'istanza ad un organo diverso da quello territorialmente competente a provvedere costituisce atto idoneo non solo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto di rimborso, ma anche a determinare la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile dinanzi al giudice tributario, sia perché l'Ufficio non competente (quando non estraneo all'Amministrazione finanziaria) è tenuto a trasmettere l'istanza all'Ufficio competente, in conformità alle regole di collaborazione tra organi della stessa Amministrazione, sia alla luce dell'esigenza di una sollecita definizione dei diritti delle parti, ai sensi dell'art. 111 Cost. (Sez. 6-5, n. 05203/2018, Luciotti, Rv. 647494-01).

Con un interessante arresto sui rapporti tra l'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, in tema di rimborso di versamenti effettuati in relazione ad

imposte dirette non dovute, e l'art. 21, comma 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, Sez. 6-5, n. 32309/2019, La Torre, Rv. 656467-01 ha ritenuto che il termine di quarantotto mesi, previsto per chiedere il rimborso delle imposte dirette indebitamente corrisposte, si applica solo nel caso in cui il contribuente chieda la restituzione di imposte mai dovute; nel caso, invece, in cui il pagamento di imposte dirette diventi indebito per effetto di eventi successivi, è applicabile l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, che è una disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema, a norma della quale l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Il termine di decadenza di due anni, di cui al richiamato art. 21, comma 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, si applica, in via di principio, in tema di rimborso dell'IVA (con le precisazioni di Sez. 6-5, n. 20573/2019, Luciotti, Rv. 654866-02), anche se, in relazione a tale imposta indiretta e al suo peculiare meccanismo di funzionamento, occorre segnalare la pronuncia di Sez. 5, n. 25093/2019, Fanticini, Rv. 655409-01, che ha ammesso la richiesta di rimborso dell'IVA, corrisposta all'erario da parte di un prestatore di servizi, nonostante che essa fosse stata presentata oltre il termine di due anni dal versamento dell'imposta, in quanto, nel caso di specie, se non si fosse riconosciuto il diritto al rimborso in capo al contribuente, si sarebbe consumata ai danni di quest'ultimo una disparità di trattamento rispetto al committente, al quale l'ordinamento aveva dato la possibilità di recuperare l'importo versato al prestatore a titolo di IVA, in violazione del principio di effettività del diritto dell'Unione europea.

Con riferimento al credito d'imposta ed al rapporto tra termine di decadenza e termine di prescrizione per il rimborso dello stesso, la S.C. ha inteso dare continuità al principio in base al quale in tema di imposte sui redditi, posto che l'indicazione nella dichiarazione di un credito d'imposta costituisce già istanza di rimborso, il corrispondente diritto alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza contenuta nella dichiarazione, su cui si forma il silenzio-rifiuto, impugnabile ex art. 19, comma 1, lett. *g)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente (Sez. 5, n. 10690/2018, Guida, Rv. 647839-01).

A tal proposito, Sez. 5, n. 07241/2019, Napolitano, Rv. 653322-01, ha recentemente affermato che l'impugnazione dell'avviso di accertamento, con il quale l'Amministrazione finanziaria abbia ridotto il credito d'imposta indicato nella dichiarazione dei redditi, costituisce un atto avente finalità conservativa del credito al rimborso, il quale, una volta

indicato nella menzionata dichiarazione, è soggetto alla ordinaria prescrizione decennale, con la conseguenza che a tale impugnazione deve riconoscersi, ai sensi dell'art. 2943 c.c., effetto interruttivo della prescrizione, il cui corso resta sospeso fino al passaggio in giudicato della sentenza.

Sez. 6-5, n. 20367/2018, Napolitano, Rv. 650363-01, aveva a sua volta chiarito che la valorizzazione del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione al fine di individuare un atto impugnabile da parte del contribuente si giustifica solo nei casi in cui il versamento o la ritenuta del tributo non siano stati preceduti da un atto di imposizione suscettibile di impugnazione diretta: ne deriva che, quando la riscossione avviene per mezzo del ruolo, l'impugnazione del contribuente deve essere proposta tempestivamente contro il predetto atto impositivo, senza alcuna necessità di provocare il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione, con l'ulteriore conseguenza che, ove il contribuente non ricorra contro l'avviso di mora con il quale l'Amministrazione ha esplicitato la pretesa tributaria, è inammissibile l'istanza di rimborso presentata, dopo aver pagato il tributo nei termini richiesti, in quanto la stessa contrasta con il titolo, ormai definitivo, che giustifica l'attività esattiva dell'Amministrazione.

Sempre in tema di silenzio-rifiuto, Sez. 5, n. 26376/2018, Campanile, Rv. 650809-01, ha precisato che qualora, dopo la formazione di esso, e dopo l'impugnazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria emani un provvedimento espresso di diniego, la proposizione del ricorso contro lo stesso non determina l'improcedibilità del primo giudizio contro il silenzio-rifiuto, non essendo previsto in tale processo l'istituto dei motivi aggiunti.

Inoltre, poiché l'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nella formulazione antecedente al d.lgs. n. 156 del 2015) prevede il rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza che ha accolto il ricorso del contribuente, quest'ultimo, ove non lo riceva, non può adire direttamente il giudice tributario, ma deve sollecitare il rimborso in sede amministrativa, e solo successivamente può impugnare il relativo diniego, anche tacito, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. g), del detto d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 30368/2018, Federici, Rv. 651768-01).

D'altra parte, sempre con riferimento al silenzio dell'Amministrazione finanziaria, Sez. 5, n. 27672/2019, D'Aquino, Rv. 655722-01, ha precisato, in una controversia in tema di accise, che il comportamento omissivo sull'istanza del contribuente di riduzione delle rate di acconto mensili non è qualificabile come silenzio assenso, in quanto una tale qualificazione presuppone una espressa previsione di legge, in quel caso mancante, sicché l'affidamento che da esso consegue, non

essendo fondato su una espressa previsione di legge, non può andare in una direzione confliggente con il consolidamento della pretesa originaria.

Ancora in tema di rimborsi di crediti d'imposta, si è affermato che il provvedimento di accoglimento parziale dell'istanza non implica necessariamente il rigetto della parte non espressamente accolta, poiché il "silenzio rifiuto parziale", a differenza del "silenzio rifiuto totale", presuppone l'esistenza di un provvedimento positivo, benché parziale, che deve essere necessariamente oggetto di interpretazione, ben potendo avere, per la parte non espressamente contemplata, tanto natura reiettiva, quanto interlocutoria, come, ad esempio, nell'ipotesi di carenza documentale (**Sez. 5, n. 5338/2020, Perinu, Rv. 657358-01**).

D'altra parte, **Sez. 5, n. 18872/2020, Succio, Rv. 658862-01** ha affermato che qualora, a fronte di una istanza di rimborso d'imposta, l'Amministrazione finanziaria si limiti, puramente e semplicemente, ad emettere un provvedimento di rimborso parziale, senza evidenziare alcuna riserva o indicazione nel senso di una sua eventuale natura interlocutoria, il provvedimento medesimo si configura, per la parte relativa all'importo non rimborsato, come atto di rigetto, sia pure implicito, della richiesta di rimborso originariamente presentata dal contribuente. Ne consegue che detto provvedimento costituisce atto impugnabile quale rifiuto espresso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, ai sensi degli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, dovendo pertanto escludersi che il contribuente possa, pur dopo l'intervento del rimborso parziale (e senza addurne elementi idonei a rivelarne la natura interlocutoria), proseguire la controversia introdotta con l'impugnazione del silenzio rifiuto in ordine all'istanza di rimborso con riferimento alla parte non accolta, senza impugnare il rifiuto parziale espresso anche se implicitamente contenuto nell'atto di rimborso.

Di converso, non sarebbe nemmeno proponibile in tal caso una seconda istanza di rimborso per il mancato accoglimento integrale della prima: se tale seconda istanza di rimborso fosse presentata, infatti, essa sarebbe inidonea alla formazione di un silenzio-rifiuto impugnabile (**Sez. 5, n. 23157/2020, Antezza, Rv. 659085-01**).

Il contribuente, quando impugna il silenzio rifiuto su un'istanza di rimborso d'imposta, deve dimostrare, in punto di fatto, che non sussiste alcuna delle ipotesi che legittimano il rifiuto, mentre l'Amministrazione finanziaria può difendersi senza alcun vincolo ad una specifica motivazione di rigetto, sì che le eventuali incongruenze del ricorso introduttivo possono legittimamente essere eccepite dall'Ufficio anche in grado di appello, a prescindere dalla preclusione posta dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, trattandosi comunque di rilievi pur sempre attinenti all'originario tema del decidere e cioè la sussistenza o meno dei

presupposti idonei a legittimare il rifiuto del richiesto rimborso (**Sez. 6-5, n. 18830/2020, Capozzi, Rv. 658664-01**).

Ipotesi per certi versi speculare al silenzio-rifiuto è quella del mancato esercizio del potere di autotutela decisoria da parte dell'Amministrazione finanziaria. A tal proposito, si è affermato che il sindacato giurisdizionale sul diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificherebbero l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. Tuttavia, l'interesse generale idoneo a fondare l'obbligo di autotutela decisoria in capo all'Amministrazione finanziaria non può consistere nella mera deduzione dell'erronea imposizione nei confronti del contribuente, quest'ultimo profilo inerendo in via esclusiva all'interesse privato ad evitare una tassazione superiore rispetto a quella che si ritiene dovuta (Sez. 5, n. 01965/2018, Di Geronimo, Rv. 646810-01).

Per altro verso, la S.C. ha ribadito il proprio orientamento per il quale il ricorso avverso il diniego di autotutela opposto dal Fisco è certamente ammissibile, ma il sindacato può esercitarsi nelle forme ammesse sugli atti discrezionali, in quanto non è dato al giudice tributario invadere la sfera di competenza della P.A. nell'esercizio del potere di annullamento dell'atto amministrativo in autotutela, pena il superamento dei limiti esterni della giurisdizione medesima.

Non è idoneo a configurare un «diritto» all'autotutela nemmeno un giudicato sopravvenuto rispetto alla scadenza del termine di impugnazione degli atti di cui il contribuente abbia chiesto il «ritiro», al suddetto favorevole, con riferimento ad un accertamento incompatibile con il contenuto degli atti non impugnati: non si tratterebbe, infatti, di estendere l'efficacia di un giudicato tributario oltre i limiti del caso deciso, a fattispecie diverse ma accomunate dagli stessi presupposti di fatto, ma di obbligare l'Amministrazione a ritirare un atto inoppugnabile solo perché sia sopravvenuto un giudicato che, indipendentemente dall'atto divenuto definitivo, abbia accertato il rapporto tributario in maniera diversa da quella risultante dall'atto non impugnato. Neppure in un caso simile il contribuente può sfuggire alla immodificabilità dell'atto non impugnato, la cui revoca o il cui annullamento sono rimessi alla discrezionalità dell'Amministrazione (Sez. 5, n. 07616/2018, Tedesco, Rv. 647518-01).

La Corte di Cassazione, inoltre, ha avuto modo di pronunciarsi sul rapporto tra la tutela dell'affidamento del contribuente, che aveva ottenuto l'annullamento in autotutela di avvisi di accertamento per ICI relativi ad

alcune annualità, e l'onere di successiva impugnazione di ulteriori avvisi emessi dopo l'annullamento in autotutela, con riferimento alle medesime annualità a fronte della stessa imposta. A tal riguardo, è stato evidenziato, in particolare, che, a fronte dell'emissione di un nuovo avviso di accertamento, successivo all'annullamento in autotutela di un precedente avviso, è onere del contribuente provvedere alla tempestiva impugnazione del nuovo avviso nei termini di legge che, una volta decorsi, determinano la definitività dell'accertamento e l'impossibilità, in virtù dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, di far valere nel giudizio instaurato contro le cartelle di pagamento vizi propri dell'atto presupposto. E' stato in particolare osservato che è vero che il principio della tutela dell'affidamento legittimo del cittadino, esplicitato dall'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.: tuttavia, l'attuazione del principio dell'affidamento non può che soggiacere alle ordinarie regole processuali, sicché il contribuente che intenda contestare una pretesa tributaria illegittima anche per violazione dell'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000, ha l'onere di proporre tempestivamente ricorso, non potendosi ricollegare alla pretesa condotta contraddittoria tenuta dall'Ente impositore una vera e propria rimessione in termini rispetto all'impugnazione dell'avviso (Sez. 5, n. 04614/2018, Di Geronimo, Rv. 646275-01).

Sulla stessa scia si è posta la sentenza della Sez. 5, n. 10668/2019, Fanticini, Rv. 653657-01, che ha affermato che anche nel caso in cui si contesti, prima dell'inizio dell'espropriazione, il diritto dell'agente della riscossione di procedere all'esecuzione forzata tributaria, fondata sulla dedotta intervenuta soddisfazione del credito, il relativo atto di impulso processuale è dato dal ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 avverso la cartella di pagamento, senza che si possa mettere in discussione, in una tale fattispecie, la sussistenza della giurisdizione tributaria.

In ogni caso, in materia di accertamento tributario, l'annullamento in autotutela presuppone che il potere impositivo sia stato in concreto esercitato e si sia tradotto in un provvedimento autonomamente impugnabile, sicché esso non è concepibile rispetto ad un atto endoprocedimentale (come un processo verbale di constatazione) adottato da un soggetto diverso dall'Amministrazione finanziaria, in uno stadio in cui la pretesa tributaria non si è ancora tradotta in un atto lesivo della posizione del contribuente (**Sez. 5, n. 22891/2020, Armone, Rv. 659084-01**).

Peraltro, nell'ambito del processo tributario le parti conservano la disponibilità dei diritti in contestazione, con la conseguenza che, qualora l'Amministrazione si avveda che è corretta e da accogliere una

contestazione mossa dal contribuente, non per questo essa deve rinnovare l'intero procedimento amministrativo, spesso ormai precluso dai termini di decadenza, ma ha il potere-dovere di ridurre semplicemente la domanda, rinunciando a una parte di essa (**Sez. 5, n. 29732/2020, Condello, Rv. 660040-01**).

Inoltre, **Sez. 5, n. 20200/2020, Di Marzio, Rv. 658933-02** ha affermato che non è consentito al contribuente proporre ripetute istanze di annullamento in autotutela avverso accertamenti tributari definitivi e decidere quale diniego opposto dall'Ufficio impugnare in sede giurisdizionale, potendo ricorrere solamente avverso il diniego, espresso o tacito, a seguito della formazione del silenzio-rifiuto, relativo alla prima istanza proposta, e soltanto invocando ragioni di interesse generale all'annullamento dell'accertamento definitivo, che si assume siano state trascurate dall'Amministrazione finanziaria.

Il tipo di atto concretamente impugnato potrebbe anche condizionare la possibilità di accedere alla definizione agevolata delle liti pendenti.

Sul punto, Sez. 5, n. 23269/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650738-01, ha precisato che, in tema di condono fiscale, rientrano nel concetto di lite pendente, con possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011, le controversie relative a cartella esattoriale emessa ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, non preceduta da un atto di accertamento, la quale, come tale, è impugnabile non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva, trattandosi del primo e unico atto con cui la pretesa fiscale viene comunicata al contribuente.

Questo orientamento è stato ribadito da Sez. 5, n. 32132/2018, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 65178501, ma appare in contrasto con quanto deciso da Sez. 6-5, n. 28064/2018, Solaini, Rv. 65111701, secondo cui, invece, in tema di condono fiscale, l'art. 16 della l. n. 289 del 2002, consentendo la definizione agevolata delle sole liti aventi ad oggetto un atto impositivo comunque denominato, non si applica alle controversie comunque riguardanti la cartella, emessa ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, con la quale l'Amministrazione richiede il pagamento di versamenti omessi e delle conseguenti sanzioni, poiché tale atto non ha natura impositiva, derivando, per quanto attiene ai versamenti, da una mera liquidazione dei tributi già esposti dal contribuente e, con riferimento alle sanzioni, da un riscontro puramente formale dell'omissione, senza alcuna autonomia e discrezionalità da parte dell'Amministrazione.

2. Il ricorso.

Il processo tributario è introdotto mediante ricorso che, dopo la notificazione, deve essere depositato dinanzi alla C.T.P., da individuarsi in quella nel cui ambito ha sede l'Ufficio che ha emesso l'atto oggetto di impugnazione.

Ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, il termine per la proposizione del ricorso è di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnato. In caso di ricorso avverso la variazione dei redditi derivanti dalle operazioni catastali di aggiornamento da parte dell'Agenzia del Territorio, l'art. 2, comma 33, del d.l. n. 262 del 2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 286 del 2006, deroga sia all'art. 74 della legge n. 342 del 2000 che all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, con la conseguenza che il termine per il ricorso è di centoventi giorni decorrenti dalla pubblicazione del comunicato di avvenuto aggiornamento delle rendite da parte dell'Agenzia, ferme restando le altre cause di inammissibilità o improcedibilità del ricorso (**Sez. 5, n. 13391/2020, Caprioli, Rv. 658350-01**).

Il deposito del ricorso costituisce una delle formalità necessarie per la costituzione in giudizio del ricorrente, ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, e deve avvenire entro trenta giorni dalla spedizione dell'atto introduttivo a mezzo del servizio postale.

La litispendenza, tuttavia, si determina con la notifica del ricorso, ai sensi degli artt. 18 e 20 del d.lgs. n. 546 del 1992, e non con la successiva costituzione in giudizio del ricorrente, ai sensi dell'art. 22 del medesimo d.lgs., costituendo questo un adempimento ulteriore che non incide sull'esistenza del processo, ma ne preclude la sola prosecuzione (**Sez. 5, n. 24288/2020, Condello, Rv. 659488-01**).

La prova della tempestività della costituzione in giudizio del ricorrente deve essere fornita contestualmente a detta costituzione, al fine di consentire la verifica officiosa delle condizioni di ammissibilità del procedimento (Sez. 6-5, n. 15182/2018, Manzon, Rv. 649220-01).

Il ricorso deve essere corredato, a pena di inammissibilità, delle indicazioni afferenti le parti e la commissione di fronte alla quale è proposto, dell'atto impugnato e dei motivi di doglianza formulati contro lo stesso (ossia avverso l'atto impositivo presupposto del quale si assume la mancata conoscenza).

La formale indicazione delle parti è anche espressione dell'esigenza di rispettare nella sostanza il contraddittorio, tant'è che recentemente Sez. 5, n. 00759/2019, D'Orazio, Rv. 652158-01, ha affermato che nel processo tributario l'omissione della consegna o della spedizione di una copia del ricorso all'Ufficio finanziario competente legittimato a contraddire determina, nel vigore dell'art. 17 del d.P.R. n. 636 del 1972, come modif.

dal d.P.R. n. 739 del 1981, l'inammissibilità del ricorso, attenendo tale formalità alla valida costituzione del rapporto processuale, quindi alla corretta instaurazione del contraddittorio, la cui mancanza integra una nullità rilevabile d'ufficio, senza che possano ammettersi equipollenti o sanatorie.

Ancora, con riferimento ai vizi che determinano l'inammissibilità del ricorso, Sez. 5, n. 03089/2019, D'Oriano, Rv. 652339-01, ha propugnato una lettura restrittiva di tale categoria, affermando che l'atto introduttivo è inammissibile, ai sensi dell'art. 18, comma 4, e 22 comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in caso di materiale mancanza della sottoscrizione, ma non quando essa risulti presente *per relationem* attraverso il rinvio implicito della fotocopia depositata all'atto introduttivo del giudizio, notificato in originale, e la sua conformità non sia stata fondatamente contestata, in quanto le norme processuali che prevedono forme di inammissibilità devono essere interpretate restrittivamente, al fine di salvaguardare la funzione propria del processo e limitare al massimo l'operatività di irragionevoli sanzioni in danno delle parti.

Nello stesso solco si colloca Sez. 5, n. 12134/2019, Guida, Rv. 653855-01, che ha stabilito che è affetto da inammissibilità, insuscettibile di sanatoria, il ricorso introduttivo privo della sottoscrizione del difensore abilitato e della parte, non potendo la tutela giurisdizionale dei diritti prescindere dalla corretta instaurazione del rapporto processuale, né ponendosi tale sanzione in contrasto con i parametri costituzionali e con l'art. 6 della CEDU, atteso che l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona Amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza, anche *in eligendo* (v. Corte EDU, 4 dicembre 1995, *Bellet c. France*; Corte EDU, 15 settembre 2016, *Trevisanato c. Italia*).

In ogni caso, l'interpretazione restrittiva dell'art. 18, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 è stata ribadita da Sez. 5, n. 20617/2019, D'Oriano, Rv. 654959-01, secondo la quale il ricorso alla commissione tributaria provinciale è inammissibile solo ove la sottoscrizione manchi materialmente e totalmente, non quando la stessa possa essere desunta da altri elementi indicati nell'atto, con la conseguenza che il ricorso deve ritenersi ammissibile allorché la sottoscrizione del difensore del ricorrente, pur mancando in calce, sia apposta per certificare l'autenticità della firma di rilascio della procura alle liti, poiché in tal caso la firma del difensore ha lo scopo non solo di certificare l'autografia del mandato ma anche di sottoscrivere il ricorso e di assumerne, pertanto, la paternità.

Così, si è affermato che non può considerarsi inammissibile il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado qualora il contribuente

abbia errato nell'effettuazione della notifica, in quanto, invertendo l'ordine procedimentale di cui all'art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, abbia spedito all'ufficio finanziario una copia attestata come conforme al ricorso e depositato invece presso la segreteria della commissione tributaria provinciale l'originale dell'atto, trattandosi di una ipotesi di mera irregolarità, poiché le previsioni in materia di inammissibilità devono essere interpretate in senso restrittivo, in armonia con l'esigenza di una tutela giurisdizionale effettiva delle parti in posizione di parità (Sez. 5, n. 17533/2019, Condello, Rv. 654695-01).

Sez. 5, n. 17363/2020, Giudicepietro, Rv. 658701-01 ha affermato che in tema di contenzioso tributario, sebbene l'inammissibilità del ricorso introduttivo sia rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, tuttavia la relativa eccezione non può essere sollevata per la prima volta in cassazione, allorché il suo esame implichi un accertamento di fatto (come l'esame di documenti riguardanti la notifica dell'atto impositivo in relazione alla data d'inoltro del ricorso), come tale rimesso al giudice di merito.

Il ricorso, inoltre, deve essere proposto dal soggetto fornito della *legitimatio ad processum*, che può essere anche il rappresentante volontario del contribuente munito della *legitimatio ad causam*. A tal proposito, Sez. 5, n. 05925/2019, Guida, Rv. 652722-01, ha affermato che il conferimento di procura speciale al rappresentante volontario, attenendo alla verifica della regolare costituzione del rapporto processuale, che deve essere effettuata dal giudice anche d'ufficio, può essere provato, mediante documenti che dimostrino la sussistenza del potere di rappresentanza sostanziale, in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello di legittimità, con il solo limite del giudicato interno sulla questione (nella fattispecie decisa, la S.C. ha annullato senza rinvio la sentenza impugnata in quanto non era stata data prova della sussistenza di una valida procura speciale conferita al rappresentante volontario della società contribuente nell'ambito del giudizio di primo grado).

Su questa scia interpretativa, sostanzialistica e conservativa, si colloca Sez. 5, n. 17986/2019, D'Orazio, Rv. 654749-01, che ha stabilito che nel processo tributario trova applicazione l'art. 182 c.p.c., pur in presenza della norma speciale di cui all'art. 18 del d.lgs. n. 546 del 1992, in forza del principio di integrazione delle disposizioni non incompatibili dettate dal codice di procedura civile sancito dall'art. 1 dello stesso decreto, sicché il difetto di legittimazione processuale della persona fisica che agisca in rappresentanza organica di un altro soggetto può essere sanato, in ogni stato e grado del giudizio, con efficacia retroattiva, rispetto agli atti processuali già compiuti, a seguito della costituzione in causa del soggetto

dotato dell'effettiva rappresentanza, che manifesti la volontà, anche tacita, di ratificare la condotta difensiva del *"falsus procurator"*.

Recentemente, lungo questa direttrice interpretativa, la Suprema Corte ha stabilito che in tema di rappresentanza processuale della persona giuridica, quando la fonte del su potere rappresentativo derivi da un atto soggetto a pubblicità legale, spetta alla controparte, qualora contesti che colui che ha sottoscritto la procura possa agire in giudizio in rappresentanza della società, provare l'irregolarità dell'atto di conferimento. Nel caso in cui, invece, la firma di chi ha conferito la procura sia illeggibile e non sia stato indicato il suo nominativo nel mandato o nell'intestazione dell'atto, il giudice deve invitare la parte alla regolarizzazione e, solo in caso di inottemperanza, può emettere una pronuncia in rito di inammissibilità del ricorso, stante l'applicabilità dell'art. 182 c.p.c. al processo tributario, prevista dal d.lgs. n. 156 del 2015 che ha modificato l'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992 (**Sez. 5, n. 6799/2020, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 657399-01**).

Nel processo tributario, il fatto che il contribuente abbia individuato nel concessionario, piuttosto che nel titolare del credito tributario, il legittimato passivo, nei cui confronti dirigere l'impugnazione, non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore, onere che, tuttavia, grava sul convenuto, senza che il giudice adìto debba ordinare l'integrazione del contraddittorio (**Sez. 5, n. 14991/2020, Manzon, Rv. 658358-01**).

La legittimazione passiva nell'ambito del processo tributario dipende dal tipo di atto impugnato e dalle contestazioni che si fanno valere. In caso di impugnazione del'avviso di mora, se viene contestata la pretesa tributaria, la legittimazione passiva spetta all'Amministrazione, in quanto titolare del diritto di credito, e non al concessionario, in quanto mero destinatario del pagamento. Tuttavia, se viene chiamato in giudizio il concessionario, quest'ultimo, ai sensi degli artt. 40 del d.P.R. n. 43 del 1988 e 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, ha l'onere di chiamare in causa l'ente titolare al fine di evitare di rispondere dell'esito sfavorevole della lite, senza che l'eventuale omissione determini l'inammissibilità della domanda o imponga al giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio (**Sez. 6-5, n. 3955/2020, Luciotti, Rv. 657310-01**).

Tuttavia, in maniera più netta, si è stabilito che in caso di impugnazione della cartella esattoriale per vizio di motivazione, legittimato passivo non è il concessionario ma l'ente impositore, cui solamente è imputabile tale vizio, essendo la cartella riproduttiva del ruolo (**Sez. 5, n. 8329/2020, Grasso, Rv. 657590-01**).

Con riferimento al giudizio di impugnazione dell'atto di classamento di beni demaniali affidati in concessione, promosso dal

concessionario, si è ritenuto che non sussiste il litisconsorzio necessario dello Stato, perché il concessionario subentra nei poteri e nelle funzioni dell'Amministrazione concedente, divenendo l'unico soggetto tenuto al pagamento delle imposte relative a tali beni, e acquisisce la facoltà di agire a tutela degli stessi, ai sensi dell'art. 823, comma 2 c.c., mentre la partecipazione al processo dello Stato non comporta alcun risultato utile e pratico alla risoluzione della controversia (**Sez. 5, n. 6821/2020, Martorelli, Rv. 657452-01**).

Inoltre, nel giudizio di impugnazione promosso dalla consolidante avverso il rifiuto del rimborso IRES da essa richiesto non sussiste il litisconsorzio necessario con la società consolidata dalla cui dichiarazione è scaturita l'imposta indebitamente liquidata e indebitamente versata dalla stessa consolidante, atteso che, alla luce degli effetti dell'opzione per la tassazione di gruppo previsti dall'art. 118, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, comportante la determinazione di un reddito complessivo globale, pari alla somma algebrica dei redditi complessivi netti, la soggettività delle società consolidate è incompleta in quanto non si estende alla fase di liquidazione e di versamento del tributo, spettando alla controllante il riporto a nuovo dell'unica eccedenza rimborsabile (**Sez. 5, n. 4415/2020, D'Orazio, Rv. 657334-01**).

Con riferimento agli atti da allegare al ricorso, Sez. 5, n. 19580/2018, Nonno, Rv. 649823-01, ha chiarito che la sanzione processuale dell'inammissibilità dello stesso è disposta solo nel caso di mancato deposito degli atti previsti dal comma 1 dell'art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, non anche degli atti previsti dal comma 4 dello stesso articolo. Ne consegue che l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato può essere prodotto anche in un momento successivo ovvero su impulso del giudice tributario, che si avvalga dei poteri previsti dal comma 5 dell'articolo cit.

Di converso, si è ritenuto che nel processo tributario, nonostante non sia prevista alcuna sanzione, a norma dell'art. 22, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, quale conseguenza dell'omesso deposito dell'atto impugnato, con la relativa notificazione, il contribuente è sempre tenuto a provvedervi allorquando sia eccepita la tardività del ricorso, essendo dalla notifica dell'atto ricavabile la prova della tempestiva introduzione del giudizio, il cui onere grava sul contribuente (**Sez. 5, n. 25107/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 659499-01**).

La previsione di un termine, a pena di decadenza, per la proposizione del ricorso con le relative censure avverso l'atto impugnato, fa sì che è inammissibile la deduzione, nella memoria ex art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, di un nuovo motivo di illegittimità dell'avviso di accertamento (come, ad esempio, quello relativo all'erroneo utilizzo

nell'atto impositivo del metodo induttivo in luogo di quello analitico), in quanto il processo tributario ha un oggetto rigidamente delimitato dai motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo dedotti col ricorso introduttivo, i quali costituiscono la *causa petendi* entro i cui confini si chiede l'annullamento dell'atto e la cui formulazione soggiace alla preclusione stabilita dall'art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 19616/2018, Dell'Orfano, Rv. 64982701).

Invece, quando si tratti di replicare ad una eccezione di inammissibilità del ricorso per tardività, il ricorrente può allegare, nella memoria ex art. 32, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, vizi relativi alla notifica dell'atto impositivo impugnato, sebbene non dedotti nell'atto introduttivo, in quanto tale allegazione non determina un'alterazione dell'originaria *causa petendi*, risolvendosi nell'illustrazione di un'argomentazione a sostegno della sussistenza di uno dei requisiti di ammissibilità del ricorso (Sez. 5, n. 24305/2018, Catallozzi, Rv. 650523-01).

Con riferimento al termine di impugnazione, la S.C. ha da ultimo specificato che, in tema di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, la presentazione dell'istanza di definizione, così come il protrarsi della relativa procedura, sterilizza il termine d'impugnazione per novanta giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'avviso di accertamento, in assenza di tempestiva impugnazione, diviene definitivo, secondo un meccanismo non dissimile dal silenzio rifiuto, cui va ricondotto l'inutile spirare del termine dalla presentazione dell'istanza, senza che l'Ufficio abbia risposto (Sez. 5, n. 13172/2019, Condello, Rv. 653865-01).

Per converso, al di fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge, la presentazione di deduzioni difensive, non rivolte nei confronti di un atto irrogativo di sanzione ma riguardanti un atto interno al procedimento di accertamento e liquidazione, non è idonea a sospendere il termine di decadenza previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 ai fini dell'impugnazione davanti al giudice tributario, ma può svolgere esclusivamente la funzione di sollecitare l'esercizio del potere dell'Amministrazione, di natura discrezionale, di annullamento d'ufficio o di revoca dell'atto contestato (Sez. 6-5, n. 15540/2019, Castorina, Rv. 654141-01).

Nel ricorso deve essere contenuta, ove la parte ne abbia interesse, la richiesta di fissazione di pubblica udienza.

L'omessa indicazione del valore della causa nelle conclusioni del ricorso introduttivo non determina la maggiorazione del contributo unificato, ex art. 13, comma 6, del d.P.R. n. 115 del 2002, ove la specificazione in questione sia contenuta nella nota di iscrizione a ruolo,

datata e sottoscritta dal difensore, potendo in tal caso considerarsi raggiunto lo scopo della norma, che è unicamente quello di determinare la misura del contributo unificato in relazione al valore della causa (**Sez. 5, n. 23874/2020, Lo Sardo, Rv. 659479-01**).

2.1. Difesa tecnica.

L'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che, per le controversie di valore fino a tremila euro, le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica, precisando, per un verso, che per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato e, per un altro, che, in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Nelle ipotesi nelle quali è invece necessaria la difesa tecnica, la Corte di legittimità ha chiarito che, ai sensi dell'art. 18, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, dello stesso decreto, incarico che deve essere conferito con atto pubblico o con scrittura privata autenticata o, anche, in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso difensore.

Nella recente giurisprudenza della S.C. è stato precisato che, rispetto al giudizio di primo grado, l'art. 12, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, consente che il conferimento dell'incarico abbia luogo, oltre che con atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero in calce o a margine di un atto del processo, anche oralmente con dichiarazione verbalizzata in udienza, con la conseguenza che la mancanza di autenticazione, da parte del difensore, della firma apposta dal contribuente per procura in calce od a margine del ricorso introduttivo non ne determina l'inammissibilità, salvo che la controparte non contesti espressamente l'autografia della sottoscrizione non autenticata. È stato al riguardo osservato che, in effetti, l'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992 non prevede il rilascio di una procura di rappresentanza, ma soltanto la necessità del conferimento, in favore dei soggetti abilitati, di un incarico professionale a prestare assistenza, che può avvenire nelle forme proprie di un mandato *ad litem*, la cui validità segue le regole generali dettate per il processo civile dall'art. 83 c.p.c., sicché la procura si considera apposta in calce anche se rilasciata su foglio separato che però sia congiunto materialmente all'atto cui si riferisce, anche se non vi sia alcun riferimento alla sentenza da impugnare e manchino la data e altresì l'indicazione del giudice adìto (Sez. 5, n. 05426/2018, Crucitti, Rv. 647309-01).

Peraltro, stante il principio ormai consolidato nella giurisprudenza della S.C. per il quale in ambito processuale devono essere evitate irragionevoli sanzioni di inammissibilità, il giudice tributario, anche nell'ipotesi di mancanza o invalidità della procura, non può dichiarare *de plano* l'inammissibilità del ricorso ma, a norma degli artt. 12, comma 5 e 18, commi 3 e 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nell'interpretazione data da Corte Cost. n. 189/000), deve dapprima invitare la parte a regolarizzare la situazione e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità (Sez. 5, n. 05426/2018, Crucitti, Rv. 647309-01). In proposito, è stato precisato che l'omissione da parte del giudice adìto dell'ordine, alla parte privata che ne sia priva, di munirsi di difensore ai sensi dell'art. 12, comma 5, del decreto cit., dà luogo ad una nullità, che si riflette sulla sentenza, di natura non assoluta (non attenendo alla costituzione del contraddittorio) bensì relativa, la quale, pertanto, non essendo rilevabile d'ufficio, può essere eccepita dalla parte nel giudizio di gravame solo ove la stessa deduca e dimostri la lesione del proprio diritto ad un'adeguata assistenza tecnica, idonea ad incidere sull'effettività del diritto di difesa (Sez. 5, n. 11435/2018, Greco, Rv. 648072-01).

Recentemente, la S.C. ha chiarito, poi, che nel processo tributario, in una causa di valore superiore ad euro 2.582,28, quando il contribuente, dopo avere proposto il ricorso personalmente, sani l'irritualità munendosi di assistenza tecnica, le prescritte preclusioni processuali vanno ricollegate al primo atto compiuto dal difensore abilitato, al quale va garantito l'esercizio effettivo del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., senza limitazioni derivanti da precedenti impostazioni del ricorrente (Sez. 5, n. 14943/2019, Triscari, Rv. 654073-01).

Le Agenzie delle entrate, delle Dogane e dei Monopoli possono stare in giudizio personalmente, a mezzo di propri funzionari, ovvero delegare l'Avvocatura generale dello Stato.

Analoga soluzione potrebbe essere affermata con riferimento all'Agenzia delle entrate-Riscossione dopo la soppressione di Equitalia (art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016), ferma restando la questione dell'incidenza di una delega conferita ad un avvocato del libero foro sulla validità della stessa ovvero soltanto sul piano dell'eventuale danno erariale conseguente.

A tal proposito, Sez. 5, n. 28741/2018, Stalla, Rv. 651604-02, ha chiarito che il nuovo soggetto giuridico, ove si costituisca formalmente in giudizio in un nuovo processo come in uno già pendente alla data della sua istituzione, deve avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato a pena di nullità del mandato difensivo, salvo che alleghi le fonti del potere di rappresentanza ed assistenza dell'avvocato del libero foro prescelto, fonti che devono essere congiuntamente individuate sia in un atto

organizzativo generale contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati del libero foro, sia in un'apposita delibera, da sottoporre agli organi di vigilanza, la quale indichi le ragioni che, nel caso concreto, giustificano tale ricorso alternativo ai sensi dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933.

Ha precisato peraltro Sez. 5, 33639/2018, Fichera, Rv. 651915-01, che nell'ipotesi in cui l'Agenzia delle entrate-Riscossione, quale successore *ope legis* di Equitalia, ex art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. con modif. in l. n. 225 del 2016, non si costituisca in causa con il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, in assenza di un atto organizzativo generale e della delibera attestante le ragioni che in virtù dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933 consentono il conferimento del mandato ad un avvocato del libero foro, il processo prosegue tra le parti originarie ai sensi dell'art. 111 c.p.c.

Occorre tuttavia considerare che l'art. 4-*novies* del d.l. n. 34 del 2019, inserito in sede di conversione di tale decreto in l. n. 58 del 2019, ha stabilito espressamente, con una norma espressamente definita di interpretazione autentica, che il comma 8 dell'art. 1 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv., con modif., in l. 1° dicembre 2016, n. 225, «*si interpreta nel senso che la disposizione dell'art. 43, comma 4, del Testo unico di cui al r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611, si applica esclusivamente nei casi in cui l'Agenzia delle entrate-Riscossione, per la propria rappresentanza e difesa in giudizio, intenda non avvalersi dell'Avvocatura dello Stato nei giudizi a quest'ultima riservati su base convenzionale; la medesima disposizione non si applica nei casi di indisponibilità della stessa Avvocatura dello Stato ad assumere il patrocinio*».

2.2. Notificazione.

Il ricorso deve essere prima notificato alla parte o alle parti resistenti e solo successivamente depositato dinanzi alla C.T.P. competente.

La notificazione del ricorso deve intervenire, ex art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto contro il quale si ricorre. Peraltro, il predetto termine è sospeso per novanta giorni ove il contribuente che riceve un avviso di accertamento presenti all'Ufficio istanza di accertamento con adesione.

In relazione al termine di proposizione del ricorso dinanzi alla Commissione tributaria, la Corte di cassazione ha ribadito che la presentazione di deduzioni difensive riguardanti un atto proprio del procedimento di accertamento e liquidazione tributaria non è idonea a sospendere il termine di decadenza previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 ai fini dell'impugnazione davanti al giudice tributario, ma può svolgere esclusivamente la funzione di sollecitare l'esercizio del potere dell'Amministrazione, di natura discrezionale, di annullamento d'ufficio o

di revoca dell'atto contestato (Sez. 5, n. 01965/2018, Di Geronimo, Rv. 646810-01).

In tema di notifica del ricorso introduttivo a mezzo del servizio postale, l'art. 4, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. 22 luglio 1999, n. 261, emanato in attuazione della direttiva n. 97/67/CE, che pure aveva già liberalizzato i servizi postali, stabiliva, nella formulazione originaria, che, per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in via esclusiva al fornitore del servizio universale (cioè, a Poste Italiane S.p.a.) i servizi inerenti alle notificazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla l. 20 novembre 1982, n. 890 del 1982.

Tuttavia, l'art. 1, comma 57, lett. *b)*, della l. 4 agosto 2017, n. 124 del 2017, ha disposto l'abrogazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 261 del 1999, con decorrenza dal 10 settembre 2017.

Con riferimento ai ricorsi proposti prima di tale data, la S.C. ha nondimeno ribadito il proprio consolidato orientamento per il quale la notifica a mezzo posta privata del ricorso di primo grado sia da ritenere inesistente, come tale non suscettibile di sanatoria in conseguenza della costituzione in giudizio delle controparti, atteso che Poste Italiane S.p.a. ha l'esclusiva, quale fornitore del servizio postale universale, dei servizi inerenti alle notificazioni a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla l. n. 890 del 1982 e successive modif.

Il comma 57 dell'art. 1 della l. n. 124 del 2017, peraltro, stabilisce che all'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 261 del 1999 è aggiunto il seguente periodo: «*il rilascio della licenza individuale per i servizi riguardanti le notificazioni di atti a mezzo della posta connesse con la notificazioni di atti giudiziari di cui alla l. n. 890 del 1982, deve essere subordinato a specifici obblighi del servizio universale con riguardo alla sicurezza, alla qualità, alla continuità, alla disponibilità e all'esecuzione dei servizi medesimi*», stabilendo ancora il successivo comma 58 che *«entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge»* (cioè dal 29 agosto 2017) «*l'Autorità nazionale di regolamentazione di cui all'art. 1, comma 2, lettera u-quater del d.lgs. n. 261 del 1999 determina, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del predetto d.lgs. n. 261 del 1999 e successive modif., sentito il Ministero della giustizia, gli specifici requisiti e obblighi per il rilascio delle licenze individuali relative ai servizi di cui all'art. 5, comma 2, secondo periodo, del medesimo d.lgs. n. 261 del 1999, introdotto dal comma 57 del presente articolo; con la stessa modalità l'Autorità determina i requisiti relativi all'affidabilità, alla professionalità e all'onorabilità di coloro che richiedono la licenza individuale per la fornitura dei medesimi servizi*». Ne deriva che, fino a quando non saranno rilasciate le licenze individuali relative allo svolgimento dei servizi già oggetto di riserva sulla base delle regole da predisporsi da parte dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni (AGCOM) ai sensi della succitata norma, debba trovare ancora conferma

l'orientamento espresso sinora dalla giurisprudenza della S.C. in tema di notificazioni eseguite a mezzo posta privata (Sez. 6-5, n. 23887/2017, Napolitano, Rv. 646409-01).

Tale impostazione è stata confermata anche da una più recente decisione della Corte di legittimità (Sez. 6-5, n. 13855/2018, Solaini, Rv. 648697-01), secondo la quale, in tema di processo tributario, la notifica a mezzo posta del ricorso introduttivo del giudizio effettuata mediante un servizio gestito da un licenziatario privato deve ritenersi inesistente, e come tale insuscettibile di sanatoria, atteso che l'art. 4, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 261 del 1999, che ha liberalizzato i servizi postali, stabilisce che, per esigenze di ordine pubblico, sono comunque affidati in via esclusiva a Poste Italiane s.p.a. le notificazioni a mezzo posta degli atti giudiziari di cui alla l. n. 890 del 1982, tra cui vanno annoverate quelle degli atti tributari sostanziali e processuali.

In relazione al processo tributario di appello, Sez. 6-5, n. 19547/2019, Delli Priscoli, Rv. 654738-01 ha affermato che la prova del perfezionamento della notifica a mezzo posta è validamente fornita dal ricorrente mediante la produzione dell'elenco delle raccomandate recante il timbro delle poste, senza che assuma rilevanza la mancanza di sottoscrizione del funzionario ricevente il plico da spedire, stante la sufficienza dell'apposizione del timbro dell'ente addetto al recapito e non essendo richiesta dalla legge una sottoscrizione *"ad substantiam"*.

Tale principio, stante il tenore dell'art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, deve ritenersi valido anche in relazione alla notificazione del ricorso di primo grado.

Recentemente, **Sez. 5, n. 25521/2020, Guida, Rv. 659646-01** ha affermato che in tema di notificazioni a mezzo posta, la notifica eseguita per il tramite di operatore postale privato in possesso di titolo abilitativo minore, costituito dalla "licenza individuale" di cui all'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 261 del 1999, nel periodo intercorrente tra la parziale liberalizzazione attuata con il d.lgs. n. 58 del 2011 e quella portata dalla legge n. 124 del 2017, è fidefacente, per effetto dell'art. 4 del d.lgs. n. 261 del 1999 e ss.mm., soltanto qualora abbia ad oggetto atti amministrativi e tributari, ma non anche quando attenga ad atti giudiziari, ivi compresi i ricorsi introduttivi del processo tributario, per i quali la gestione del servizio, in forza di ragioni di ordine pubblico, correlate a peculiari requisiti di rafforzata affidabilità dell'agente notificatore, è riservata, nel regime del d.lgs. n. 58 del 2011, al solo gestore del "servizio postale universale" e, nel successivo regime della legge n. 124 del 2017, ai soli titolari di licenza individuale speciale.

Inoltre, con riferimento alla notificazione eseguita a mezzo posta in busta chiusa dall'Avvocato del ricorrente, si è ritenuto che l'omessa

indicazione del numero di registro cronologico, previsto dalla legge n. 53 del 1994, integra una mera irregolarità, poiché la stessa, sostanziandosi in un adempimento formale finalizzato alla registrazione, non è invece necessaria né ai fini dell'identificazione del soggetto notificante o del destinatario dell'atto, né della prova della data di spedizione, assumendo al riguardo rilevanza la data di consegna apposta dall'ufficio postale (Sez. 5, n. 17973/2019, D'Oriano, Rv. 654707-01).

Con riguardo, invece, alla notifica telematica del ricorso, consentita anche nel processo tributario di primo grado a partire dalla data del 1° gennaio 2016, in conformità alle disposizioni dettate dal Regolamento sul processo tributario telematico (d.m. n. 163 del 2013: l'indicazione dell'indirizzo di PEC ha valore di elezione di domicilio a tutti gli effetti, ai sensi dell'art. 16-*bis*, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992), la Corte di legittimità ha chiarito che il messaggio PEC, inviato per la notifica del ricorso, che non rispetta nell'oggetto la specifiche tecniche, comporta una mera irregolarità della notificazione, suscettibile di essere sanata con la costituzione in giudizio della controparte. Si è osservato, infatti, che la violazione delle specifiche tecniche dettate in ragione della configurazione del sistema informatico non può mai comportare l'invalidità degli atti processuali compiuti, qualora non venga in rilievo la violazione del diritto di difesa o altro pregiudizio per la decisione finale, ma, al più, una mera irregolarità sanabile in virtù del principio di raggiungimento dello scopo (Sez. 6-5, n. 14042/2018, Solaini, Rv. 648750-01).

Per altro verso, Sez. 5, n. 02905/2017, De Masi, Rv. 643230-01, ha precisato che, nel processo tributario, in forza del rinvio operato dall'art. 20 del d.lgs. n. 546 del 1992, al precedente art. 16, comma 3, è senz'altro valida la notificazione del ricorso introduttivo effettuata dal contribuente al concessionario, senza ricorrere all'ufficiale giudiziario o al servizio postale, ma con la consegna diretta presso la sede di quest'ultimo ad impiegato addetto «che ne rilascia ricevuta sulla copia».

In tema di notificazioni e comunicazioni, si è affermato che la mancata consegna all'Avvocato della comunicazione o della notificazione inviatagli a mezzo posta elettronica certificata (cd. p.e.c.) produce effetti diversi a seconda che gli sia o meno imputabile: nel primo caso, le notificazioni/comunicazioni saranno eseguite esclusivamente mediante deposito in cancelleria; nel secondo, attraverso l'utilizzo delle forme ordinarie previste dal codice di rito (**Sez. 6-5, n. 3965/2020, Dell'Orfano, Rv. 656990-01**).

La spedizione a mezzo posta del ricorso in busta chiusa, pur se priva di indicazioni all'esterno circa l'atto in essa racchiuso (anziché in plico senza busta come previsto dall'art. 20 del d.lgs. n. 546 del 1992) costituisce una mera irregolarità se il contenuto della busta e la riferibilità alla parte

non siano contestati, essendo, altrimenti, onere del ricorrente dare la prova dell'infondatezza della contestazione formulata (**Sez. 5, n. 3234/2020, Grasso, Rv. 656963-01**).

Sez. 5, n. 6855/2020, Zoso, Rv. 657394-01 ha, dal canto suo, ribadito che la notificazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria può essere effettuata a mezzo di messo, ai sensi dell'art. 16 del d.lgs. n. 546 del 1992, soltanto in primo grado e in appello, ma non anche nel giudizio di cassazione, per il quale vale la regola di cui all'art. 137 c.p.c., stante l'applicabilità di tale disposizione anche in materia tributaria per effetto dell'integrale rinvio alle norme codicistiche operato dall'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, sicché la notificazione eseguita in tale sede dal messo anziché dall'ufficiale giudiziario ne determina la nullità (ma non l'inesistenza).

2.3. Costituzione in giudizio e poteri delle parti.

Il ricorrente, entro trenta giorni dalla notifica del ricorso, deve costituirsi in giudizio, anche telematicamente, o a mezzo del servizio postale, presso la C.T.P. competente.

Nel fascicolo deve essere inserito il ricorso, con i documenti che vengono prodotti, tra i quali rientrano quelli attestanti la prova dell'avvenuta notifica nonché l'atto oggetto di impugnazione.

Nel processo tributario, i fascicoli di parte sono inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio fino al passaggio in giudicato della sentenza, ex art. 25 del d.lgs. n. 546 del 1992, e non possono essere ritirati dalle parti, che possono solo acquisire copia autentica dei documenti e degli atti ivi contenuti; ne consegue che la documentazione depositata tardivamente nel giudizio di primo grado è utilizzabile in appello, ove acquisita al fascicolo processuale, purché depositata entro il termine perentorio di cui all'art. 32, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 (**Sez. 5, n. 26115/2020, Condello, Rv. 659877-01**).

A riguardo, in una fattispecie nella quale il contribuente non aveva prodotto, con il ricorso, l'atto impugnato e non aveva indicato nell'atto introduttivo nemmeno la data di notifica di tale atto, la Corte di Cassazione, nell'annullare la sentenza impugnata che, nonostante le dette carenze, aveva ritenuto ammissibile il ricorso di primo grado e pronunciato nel merito accogliendo le doglianze del ricorrente, ha chiarito che, per gli atti amministrativi di imposizione tributaria, la legge processuale stabilisce che «*il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato*» (art. 21, comma 1, n. 1, del d.lgs. n. 546 del 1992), ed ai sensi dell'art. 22, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, unitamente al ricorso e ai documenti previsti dal comma 1, il ricorrente è tenuto a depositare il proprio fascicolo, con

l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o in fotocopia.

Tale previsione non è sanzionata in ipotesi di inosservanza, tanto che il successivo art. 32 del decreto cit. stabilisce che la nuova documentazione probatoria possa essere depositata sino a venti giorni prima della data fissata per la trattazione. Orbene, seppure è vero che, anche in base ai principi più volte espressi dalla Corte Costituzionale, le previsioni di inammissibilità nel processo tributario, per il loro rigore sanzionatorio, devono essere interpretate in senso restrittivo, è anche vero che una delle fattispecie di inammissibilità è la mancata prova, da parte del contribuente, della tempestività del ricorso. Tale prova deve essere offerta mediante l'allegazione dell'atto impugnato, con specifica indicazione della data di avvenuta notifica, considerato che in assenza di tale produzione e, soprattutto, dell'indicazione della data di ricezione dell'atto, non può essere consentito al giudicante di verificare la tempestività dell'impugnazione, atteso che è onere dell'impugnante fornire la prova della sua ritualità. Solo nell'ipotesi di notifica nulla, il termine decorre dalla data nella quale risulti che il contribuente abbia avuto effettiva conoscenza del contenuto dell'atto impugnato, prova che deve essere fornita dall'Amministrazione che eccepisca la tardività del ricorso (Sez. 5, n. 10209/2018, Fasano, Rv. 647969-01).

Per altro verso, con specifico riguardo al procedimento in appello, ma sulla base di un principio ritenuto applicabile anche al ricorso giurisdizionale tributario di primo grado, la Corte di legittimità, dopo aver ribadito che, nel processo tributario, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente (o dell'appellante), che si avvalga per la notificazione del servizio postale universale, decorre non dalla data della spedizione diretta del ricorso a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario, ha chiarito che il deposito della ricevuta della spedizione postale dell'impugnazione all'atto della costituzione del ricorrente (spedizione che consente al ricorrente di impedire il maturarsi della decadenza dall'impugnazione) è essenziale ai fini del controllo officioso della tempestività del ricorso, e può essere supplito o dal deposito del semplice avviso di ricevimento, quando questo attesti che l'intimato ha ricevuto l'atto di impugnazione entro il termine di decadenza per impugnare, o dal deposito del solo avviso di ricevimento che contenga anche l'asseverazione della data di spedizione dell'atto con stampigliatura meccanografica o con timbro datario apposto dall'Ufficio postale (Sez. 6-5, n. 15182/2018, Manzon, Rv. 649220-01).

Con riferimento alla proposizione del ricorso di primo grado, la S.C. si è inoltre nuovamente pronunciata sulla natura del termine previsto dall'art. 10 del d.P.R. n. 787 del 1980 sui centri di servizio.

Richiamando un consolidato orientamento, si è ribadito che, in tema di contenzioso tributario, il ricorso avverso il ruolo emesso dal centro di servizio è proposto spedendo l'originale al centro di servizio stesso a mezzo posta nel modo indicato, oggi, dall'art. 20, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, e depositando successivamente altro esemplare in carta libera presso la segreteria della commissione tributaria adita, da eseguirsi decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data di invio dell'originale mediante spedizione o consegna nei modi indicati dal citato art. 20. Il deposito di detto esemplare presso la segreteria della commissione tributaria, senza attendere il decorso del termine di sei mesi dalla data di invio dell'originale al centro di servizio, non determina la inammissibilità del ricorso, imponendo soltanto al giudice di non decidere la controversia in epoca anteriore alla scadenza di tale termine, la cui funzione è quella di concedere all'Amministrazione finanziaria la possibilità di deliberare sul ricorso del contribuente, con l'effetto di ridurre, nel caso di accoglimento, l'attività delle commissioni tributarie (Sez. 5, n. 00468/2018, Crucitti, Rv. 646690-01).

Il termine per il deposito del ricorso e per la conseguente costituzione del rapporto processuale, previsto dall'art. 10 del d.P.R. n. 787 del 1980, dunque, è un termine che prevede uno *spatium temporis* nel quale i centri di servizio potrebbero anche accogliere le doglianze del contribuente, così determinando la cessazione della materia del contendere devoluta alla cognizione della commissione tributaria. Quel termine dilatorio, pertanto, più che al contribuente è «rivolto» al giudice tributario, imponendogli di non definire, e comunque di non calendarizzare la trattazione di ricorsi avverso ruoli emessi dai centri di servizio prima che siano decorsi i sei mesi dalla spedizione del ricorso da parte del contribuente.

Proprio con riferimento al ricorso avverso la cartella di pagamento formata dal Centro di servizio, da ultimo Sez. 5, n. 14211/2019, Stalla, Rv. 654009-01, ha ribadito che il termine per la costituzione del rapporto processuale dinanzi alla C.T.P. è quello indicato dall'art. 10 del d.P.R. n. 787 del 1980, che ha una funzione dilatorio-deflattiva, in quanto volto a consentire all'Amministrazione finanziaria di valutare la posizione del contribuente impugnante e, se del caso, di prevenire l'instaurazione della lite, mediante accoglimento totale o parziale delle sue argomentazioni.

Sez. 5, n. 02585/2019, Succio, Rv. 652371-01, ha ribadito, poi, che la violazione del termine previsto dall'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 per la costituzione in giudizio della parte resistente comporta esclusivamente

la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, sicché permane il diritto dello stesso resistente di negare i fatti costitutivi dell'avversa pretesa, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate e di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 del decreto cit.

Nello stesso solco, secondo Sez. 5, n. 14638/2019, Condello, Rv. 654129-01, la tardiva costituzione in giudizio della parte resistente non comporta alcuna nullità, stante il principio di tassatività delle relative cause, determinando soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere e svolgere attività processuali eventualmente precluse, con la conseguenza che essa non fa venire meno il diritto del resistente a ricevere la comunicazione dell'udienza di trattazione, a meno che non si sia costituito in un momento successivo a quello in cui l'avviso sia già stato inoltrato.

L'assunzione della qualità di parte nell'ambito del giudizio di merito fonda la legittimazione a proporre l'impugnazione o a resistere ad essa. Chi siano le parti del giudizio di merito risulta dalla decisione impugnata, tenuto conto sia della motivazione che del dispositivo, a prescindere dalla sua correttezza e corrispondenza alle risultanze processuali nonché alla titolarità del rapporto sostanziale, purché sia quella ritenuta dal giudice nella sentenza della cui impugnazione si tratta (**Sez. 6-5, n. 15356/2020, Luciotti, Rv. 658530-01**).

Ancora in tema di disciplina dei termini per il compimento di atti processuali, Sez. 5, n. 06102/2019, Condello, Rv. 652790-01, ha affermato che così come nel processo civile, anche nel processo tributario il provvedimento di rimessione in termini, reso sia ai sensi dell'art. 184-*bis* c.p.c., che del vigente art. 153 c.p.c., comma 2, presuppone una tempestiva istanza della parte che assuma di essere incorsa nella decadenza da un'attività processuale per causa ad essa non imputabile.

3. Competenza.

Il ricorso deve essere proposto, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992, dinanzi alla C.T.P. del luogo nel quale ha sede l'Ufficio o l'Ente impositore che ha emesso l'atto impugnato.

Il ricorso contro le società concessionarie del servizio di accertamento e riscossione dei tributi locali rientra, invece, nella competenza della C.T.P. nella quale ha sede il concessionario.

Rispetto a tali criteri, Sez. 5, n. 21247/2017, De Masi, Rv. 645458-01, ha ribadito che la C.T.P. competente per territorio si individua con riferimento al luogo in cui ha sede l'Ufficio finanziario o il concessionario del servizio di riscossione che ha emesso il provvedimento impugnato, attesa la lettera dell'art. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992 che radica la competenza territoriale non sulla base di criteri contenutistici inerenti alla

specifica materia di volta in volta controversa, ma in relazione all'allocazione spaziale dei soggetti in causa, salvo eccezioni tassativamente previste.

Nel processo tributario, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza (Sez. 5, n. 16210/2018, Balsamo, Rv. 64926301).

Sez. 5, n. 13335/2019, Antezza, Rv. 653995-02, ha inoltre chiarito che la competenza delle Commissioni tributarie è inderogabile e l'incompetenza territoriale è rilevabile, anche d'ufficio, ma soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.

Sez. 5, n. 28064/2019, Fanticini, Rv. 655812-01 ha affermato che è territorialmente competente a conoscere dell'impugnazione dell'atto dell'agente della riscossione, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ricade la sede dell'Agente del servizio di riscossione, anche se non coincidente con quella in cui ha sede l'ufficio tributario che ha formato il ruolo, a meno che, tenuto conto dei princìpi affermati dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 44 del 3 marzo 2016, la riscossione riguardi tributi degli enti locali, nel qual caso ai fini della determinazione del giudice tributario competente si ha riguardo alla sede dell'ente locale impositore.

In tema di rapporti tra sede centrale e sezioni "staccate" delle Commissioni tributarie regionali, il giudice precostituito per legge a trattare gli appelli avverso le pronunce emesse dalle Commissioni tributarie provinciali di una Regione è la Commissione tributaria regionale e non la sezione "staccata" della stessa, non rilevando che questa operi, "per criteri interni di riparto", in un determinato ambito territoriale. Infatti, essendo le sezioni "staccate" mere articolazioni interne delle Commissioni tributarie regionali, il rapporto tra le prime e le seconde non attiene alla competenza territoriale e non incide sulla validità degli atti processuali, con la conseguenza che lo spostamento, con criteri oggettivi, di una generalità di fascicoli dalla sezione "staccata" alla sede centrale o viceversa non viola l'art. 25 Cost., nemmeno se disposta con riferimento a controversie già iscritte a ruolo (**Sez. 5, n. 29886/2020, Cavallari, Rv. 660101-01; Sez. 5, n. 14995/2020, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 658396-01**).

4. Istruttoria.

Il giudizio tributario non ha natura esclusivamente impugnatoria, bensì di *impugnazione-merito*, sicché gli atti oggetto di ricorso del

contribuente rappresentano la «chiave» mediante la quale il giudice tributario estende la sua cognizione al rapporto d'imposta.

In particolare, il processo tributario è diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicché il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (**Sez. 5, n. 18777/2020, Locatelli, Rv. 658860-01; Sez. 6-5, n. 12597/2020, Luciotti, Rv. 658046-01**).

Il processo dinanzi alle Commissioni tributarie è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, con la conseguenza che qualora la motivazione dell'atto di accertamento sia ritenuta sufficiente, la circostanza che le valutazioni ivi riportate dall'Amministrazione non siano in concreto condivise dal giudice tributario non comporta automaticamente l'accoglimento del ricorso del contribuente, essendo dovere del giudice procedere ad accertare il valore del cespite oggetto di causa avvalendosi, ex art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, di un ampio potere estimativo, anche sostitutivo della valutazione operata dall'Ufficio (**Sez. 5, n. 22035/2020, Cavallari, Rv. 660077-01**).

Uno dei corollari del carattere impugnatorio del giudizio tributario è che, mediante le memorie illustrative di cui all'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, non possono essere proposte domande nuove, ma solo specificate quelle già contenute nel ricorso introduttivo (Sez. 5, n. 01161/2019, Fasano, Rv. 652313-01).

Occorre, tuttavia, considerare che l'attività di valutazione nel merito del giudice tributario trova fondamento e limite, da un lato, nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, nella regola generale dell'onere della prova e nei caratteri di indipendenza e terzietà che devono connotare la giurisdizione tributaria: il giudice tributario non ha poteri inquisitori volti alla ricerca delle prove e non può sostituirsi all'Amministrazione nell'individuazione degli elementi costitutivi del rapporto d'imposta.

Pertanto, i poteri istruttori d'ufficio del giudice tributario non possono essere esercitati al fine di sopperire alla carenza di attività istruttoria da parte dell'Amministrazione. Al riguardo, la Corte di legittimità ha affermato che l'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, che attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, deve essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost., il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti sovvertendo i rispettivi oneri probatori: tale potere, pertanto, può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza, al fine di integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti,

e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia (Sez. 5, n. 01728/2018, Stalla, Rv. 646897-01). Applicando il principio sopra esposto, la S.C. ha annullato una decisione che, disposta una CTU, si era fondata su documenti che il consulente tecnico aveva acquisito dal contribuente senza che quest'ultimo li avesse precedentemente prodotti in giudizio, in violazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992. Peraltro, proprio l'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 cit, che attribuiva alle Commissioni tributarie «*la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*», ed il principio di terzietà del giudice sancito dall'art. 111 Cost., non consentono al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma gli attribuiscono solo un potere istruttorio in funzione integrativa, e non sostitutiva, degli elementi di giudizio; potere che non può essere esercitato arbitrariamente, ma è discrezionale, sicché il suo esercizio, come il relativo mancato esercizio, deve essere adeguatamente motivato (Sez. 6-5, n. 16171/2018, Luciotti, Rv. 649371-01).

Il processo tributario ha natura dispositiva, sicché l'ordine di produzione ex art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, stante l'abrogazione del comma 3, che consentiva un vero e proprio potere officioso "in supplenza", non allarga l'oggetto del giudizio, ma resta sempre nel perimetro delimitato dalle parti, sicché il potere del giudice di disporre d'ufficio l'acquisizione di mezzi di prova non può essere utilizzato per supplire a carenze delle parti nell'assolvimento del rispettivo onere probatorio, ma solo in situazioni di oggettiva incertezza, in funzione integrativa degli elementi istruttori in atti, e sempre che la parte su cui ricade l' *"onus probandi"* non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita, o il materiale probatorio acquisito agli atti non imponga già una determinata soluzione della controversia (**Sez. 5, n. 16476/2020, Venegoni, Rv. 658436-01; Sez. 6-5, n. 4762/2020, Castorina, Rv. 657308-01**).

Inoltre, con riferimento ai mezzi di prova disponibili d'ufficio dal giudice tributario, Sez. 5, n. 11432/2019, Fraulini, Rv. 653945-01, ha chiarito che nel processo tributario la Guardia di finanza, in quanto soggetto che agisce su delega dell'Amministrazione finanziaria, non può essere destinataria da parte del giudice di una richiesta di documenti ex art. 213 c.p.c., atteso che la stessa può essere disposta solo nei confronti di un soggetto terzo e non anche della parte pubblica in causa.

Sempre in tema di rapporti tra i poteri istruttori del giudice tributario e quelli del giudice civile, Sez. 5, n. 13333/2019, Antezza, Rv. 653994-01, ha affermato che nel processo tributario, in forza del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 alle norme del c.p.c.,

trova applicazione l'istituto di cui all'art. 214 ss. c.p.c., con la conseguenza che, in presenza del disconoscimento della firma – la cui tempestività deve valutarsi con riferimento alla proposizione del ricorso con cui è impugnato l'atto impositivo fondato sulla scrittura privata – il giudice ha l'obbligo di accertare l'autenticità delle sottoscrizioni, altrimenti non utilizzabili ai fini della decisione, ed a tale accertamento procede ove ricorrano le condizioni per l'esperibilità della procedura di verificazione, attivando, in caso positivo, i poteri istruttori nei limiti delle disposizioni speciali dettate per il contenzioso tributario.

Ancora, il rinvio generale al c.p.c. contenuto nell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 fa sì che le eccezioni e le contestazioni alla consulenza disposta dal giudice d'ufficio debbono essere formulate, al più tardi, entro l'udienza pubblica di discussione innanzi al collegio, ex art. 34 del d.lgs. n. 546 del 1992, nel contraddittorio tra tutte le parti; resta escluso, poi, che eccezioni, rilievi ed osservazioni nei confronti dell'elaborato peritale, in relazione alle quali la parte sia incorsa in decadenza per non averle tempestivamente articolate nel corso del giudizio innanzi alla CTP, possano essere formulate come motivi di gravame, avverso la decisione che si fondi sulle risultanze dell'esperita consulenza tecnica d'ufficio (**Sez. 5, n. 15522/2020, Fichera, Rv. 658401-01**).

Nel processo tributario assume spesso fondamentale rilevanza la prova per presunzioni, definite dall'art. 2727 c.c. come «*le conseguenze che la legge o il giudice traggono da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto, che costituisce il fatto primario controverso da provare in giudizio*». La prova critica o indiziaria è una prova in senso pieno e non un argomento di prova, poiché il fatto secondario deve essere dimostrato attraverso gli ordinari mezzi di prova e, soltanto in seguito, il giudice effettuerà un ragionamento mediante il quale potrà dichiarare l'esistenza o l'inesistenza del fatto primario e rilevante ai fini della decisione. Ne deriva che anche un solo indizio può giustificare la pretesa fiscale, se grave e preciso, ovvero dotato dell'alta valenza probabilistica connessa alla provenienza interna dei dati bancari (cfr. Sez. 6-5, n. 03276/2018, Carbone, Rv. 647114-01, con riferimento alla presunzione legale di sottrazione a tassazione delle attività finanziarie detenute in paesi a fiscalità privilegiata e non dichiarate, di cui all'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009, conv. in l. n. 102 del 2009).

Il processo tributario è di natura essenzialmente documentale, tanto che l'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 sancisce il divieto di prova testimoniale. Tuttavia, come più volte ribadito dalla Corte di cassazione, tale divieto si riferisce alla testimonianza da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase

amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice. Il valore indiziario delle dichiarazioni extraprocessuali di terzi opera, peraltro, anche a favore del contribuente, essendo funzionale al pieno dispiegamento dei principi del giusto processo ex art. 6 CEDU, ratificata e resa esecutiva dalla l. n. 848 del 1955 (Sez. 6-5, n. 06616/2018, Napolitano, Rv. 647324-01).

Recentemente, la libera producibilità di documenti nel processo tributario è stata ribadita da **Sez. 6-5, n. 9316/2020, Capozzi, Rv. 657774-01**, che ha affermato che le dichiarazioni rese da un terzo, inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione e recepite nell'avviso di accertamento, hanno valore indiziario e possono assurgere a fonte di prova presuntiva, concorrendo a formare il convincimento del giudice anche se non rese in contraddittorio con il contribuente, senza necessità di ulteriori indagini da parte dell'Ufficio.

Nel processo tributario, inoltre, il giudice non è vincolato dalle imputazioni formulate in sede penale, essendo tenuto a vagliare per proprio conto se le prove raccolte nel giudizio penale e riportate nel processo verbale di constatazione siano idonee a fondare il proprio convincimento in ordine ai fatti costitutivi della pretesa tributaria, senza che costituisca un limite il disposto di cui all'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, sul giuramento e la prova testimoniale, in quanto valevole solo per la diretta assunzione della narrazione dei fatti della controversia da parte del giudice tributario, ma non anche da parte degli organi amministrativi di verifica, sicché le dichiarazioni di terzi da questi raccolte, ancorché in un procedimento penale, e inserite nel processo verbale di constatazione, sono pienamente utilizzabili come elementi di prova in quanto aventi natura di mere informazioni (**Sez. 5, n. 4982/2020, Leuzzi, Rv. 657373-01**).

Anche le prove raccolte in un giudizio penale definito con sentenza irrevocabile di prescrizione costituiscono fonte di prova che il giudice tributario è tenuto ad esaminare e da cui può trarre elementi di giudizio, sia pure non vincolanti, su dati e circostanze ivi acquisiti con le garanzie di legge (**Sez. 5, n. 6532/2020, D'Auria, Rv. 657412-01**).

Quanto alle prove documentali, la Corte di legittimità ha chiarito che la produzione, da parte del ricorrente, di documenti in copia fotostatica costituisce modalità idonea per introdurre la prova nel processo, atteso che, ai sensi dell'art. 2712 c.c., è onere dell'Amministrazione finanziaria contestarne la conformità all'originale, ed in presenza della contestazione il giudice è tenuto a disporre la produzione del documento in originale ex art. 22, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992

(Sez. 5, n. 11435/2018, Greco, Rv. 648072-02). A fronte di tale produzione, l'onere di disconoscere la conformità tra una scrittura privata e la copia fotostatica della stessa prodotta in giudizio, pur non implicando necessariamente l'uso di formule sacramentali, deve essere assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto che consenta di desumere da essa in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia, senza che possano considerarsi sufficienti, ai fini del ridimensionamento dell'efficacia probatoria, contestazioni generiche o onnicomprensive, e la suddetta contestazione deve essere compiuta, a pena di inefficacia, in modo chiaro e circostanziato, mediante l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale. In particolare, il disconoscimento della conformità di una copia fotografica o fotostatica all'originale di una scrittura, ai sensi dell'art. 2719 c.c., non ha gli stessi effetti del disconoscimento di una scrittura privata previsto dall'art. 215, comma 1, n. 2, c.p.c., giacché, mentre quest'ultimo, in mancanza di verificazione, preclude l'utilizzabilità della scrittura, la contestazione di cui all'art. 2719 c.c. non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. Ne consegue che l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento (nella specie, copia della notificazione delle cartelle di pagamento), se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, tuttavia non vincola il giudice all'avvenuto disconoscimento della produzione, potendo egli liberamente apprezzarne l'efficacia rappresentativa (Sez. 5, n. 14950/2018, Fasano, Rv. 649366-01).

Sempre in tema di prova documentale, occorre considerare che l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, solo in presenza del peculiare presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza (Sez. 5, n. 07011/2018, Caiazzo, Rv. 647551-01).

Anche nel processo tributario, in quanto caratterizzato, al pari di quello civile, dalla necessità della difesa tecnica e da un sistema di preclusioni, nonché dal rinvio alle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili, è applicabile il principio di non contestazione che informa il processo civile e che trova fondamento non solo nell'art. 115 c.p.c., ma anche nel carattere dispositivo di tale processo, che comporta una struttura dialettica a catena, nella generale organizzazione per

preclusioni successive, che caratterizza in misura maggiore o minore ogni sistema processuale, nonché nel dovere di lealtà e di probità previsto dall'art. 88 c.p.c., che impone alle parti di collaborare fin dall'inizio per circoscrivere la materia effettivamente controversa, e nel principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., senza che assumano rilevanza, in senso contrario, le peculiarità del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e l'inapplicabilità della disciplina dell'equa riparazione per violazione del termine di ragionevole durata del processo (Sez. 5, n. 23710/2018, D'Orazio, Rv. 650522-01).

5. Decisione.

La sentenza è pronunciata, nel processo tributario, all'esito dell'udienza, ove la parte interessata ne abbia fatto richiesta, ovvero in camera di consiglio, e deve essere resa pubblica, entro il termine (ordinatorio) di trenta giorni dalla deliberazione, mediante deposito nella segreteria.

Con riferimento agli effetti delle decisioni del giudice tributario, e di conseguenza, in prospettiva, ai limiti oggettivi del giudicato tributario, Sez. 5, n. 14039/2019, D'Oriano, Rv. 654326-01, ha affermato che l'annullamento giurisdizionale della delibera comunale di determinazione della tariffa della TARSU per un'annualità precedente non ha efficacia caducante sulle delibere relative agli anni successivi, anche se meramente riproduttive, poiché ogni deliberazione tariffaria regola la materia in modo autonomo rispetto alle precedenti, che non costituiscono un presupposto di quelle successive; peraltro il giudice tributario, nell'ambito della cognizione dei motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo, ha il dovere-potere di disapplicare, anche d'ufficio, la delibera comunale presupposta qualora sia illegittima, in applicazione del principio generale di cui all'art. 5 della l. n. 2248 del 1865 Allegato E, con l'unico limite dell'eventuale giudicato amministrativo che abbia affermato la legittimità di tale delibera.

Sempre in tema di effetti della decisione e della loro proiezione al giudicato, Sez. 5, n. 17236/2019, Fanticini, Rv. 654690-01, ha chiarito che, nel processo tributario, la sentenza con la quale vengono decisi, a seguito di riunione, i ricorsi avverso i provvedimenti riferiti a diverse annualità fiscali, lascia immutata l'autonomia dei singoli giudizi e delle posizioni delle parti in ciascuno di essi e, pertanto, essa, pur essendo formalmente unica, si risolve in altrettante pronunce quante sono le cause decise e ciascuna pronuncia è soggetta al rispettivo regime dei termini di impugnazione.

Lungo questa linea interpretativa si è mossa Sez. 5, n. 25083/2019, Catallozzi, Rv. 655407-01, affermando che nel contenzioso tributario, la

riunione formale di più cause connesse, lasciando immutata la posizione delle parti in ciascuna di esse senza che le statuizioni riferite ad un processo si ripercuotano sull'altro, non altera l'autonomia delle relative domande e, quindi, delle relative decisioni, sicché ciascuna di esse è soggetta al rispettivo regime riguardo alle forme ed ai termini di impugnazione. Detto principio di autonomia dei giudizi è suscettibile di temperamento solo al fine di evitare un inutile aggravio degli oneri processuali e purché non ne risulti vulnerato il diritto di difesa delle parti.

La S.C. si è anche occupata dell'efficacia nel processo tributario della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, stabilendo che quest'ultima, emessa con la formula «perché il fatto non sussiste», non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare (Sez. 5, n. 17258/2019, Manzon, Rv. 654693-01).

Con riferimento all'oggetto del giudizio tributario, all'onere della prova incombente sulle parti e ai poteri di rilievo ufficioso del giudice si è, di recente, espressa Sez. 5, n. 33673/2019, Cataldi, Rv. 656411-01, che ha chiarito che, pur essendo l'oggetto del giudizio delimitato dalle ragioni poste a fondamento dell'atto di accertamento, il tema relativo all'esistenza, alla validità e all'opponibilità all'Amministrazione finanziaria del negozio da cui si assume che originino determinate minusvalenze deve ritenersi acquisito al giudizio per effetto dell'allegazione da parte del contribuente, il quale è gravato dell'onere di provare i presupposti di fatto per l'applicazione della norma da cui discende l'invocata diminuzione del reddito d'impresa imponibile: ne consegue, anche in ragione dell'indisponibilità della pretesa tributaria, la rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità del negozio stesso, sempre che ciò non sia precluso, nella fase di impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto o, nel giudizio di legittimità, dalla necessità di indagini di fatto.

È stato chiarito che il difetto di motivazione dell'ordinanza con la quale viene trasmessa ad un altro collegio una causa già trattenuta in decisione non comporta, ai sensi dell'art. 158 c.p.c., la nullità della sentenza per vizio di costituzione del giudice, ove sia stato rispettato l'art. 276 c.p.c., per essersi nuovamente svolta la discussione della causa dinanzi a detto collegio (Sez. 5, n. 15494/2018, Mondini, Rv. 649189-01).

Il giudice tributario non gode di poteri di equità sostitutiva, dovendo applicare, ai fini della decisione, le norme di legge. Ne consegue,

ad esempio, l'obbligo di motivare i giudizi estimativi in relazione al materiale istruttorio in atti e non secondo equità (Sez. 6-5, n. 07354/2018, Carbone, Rv. 647521-01).

La motivazione della decisione può essere resa anche mediante rinvio *per relationem* a quella di un'altra sentenza purché lo stesso non si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento, occorrendo che siano riprodotti i contenuti mutuati e che questi diventino oggetto di un'autonoma valutazione critica nel contesto della diversa (anche se connessa) causa, in maniera da consentire poi anche la verifica della compatibilità logico-giuridica dell'innesto (Sez. 6-5, n. 05209/2018, Conti, Rv. 647325-01, la quale ha tuttavia precisato che il rinvio ad una sentenza non ancora passata in giudicato, formalmente appare come una sentenza parziale, nel senso che decide soltanto una parte della controversia, ma sostanzialmente è una non decisione, perché il *decisum* non ha un'autonoma base motivazionale).

Quanto alla rilevanza della violazione delle norme che disciplinano la decisione della controversia tributaria, Sez. 5, n. 19579/2018, Nonno, Rv. 64982201, ha precisato che la trattazione del ricorso in camera di consiglio invece che alla pubblica udienza, in presenza di un'istanza di una delle parti ai sensi dell'art. 33 del d.lgs. n. 546 del 1992, integra una nullità processuale che, pur travolgendo la successiva sentenza per violazione del diritto di difesa, non determina, una volta dedotta e rilevata in appello, la retrocessione del giudizio in primo grado, poiché tale ipotesi non rientra tra quelle tassativamente previste dall'art. 59 del detto decreto, costituendo l'appello, anche nel processo tributario, un gravame generale a carattere sostitutivo, che impone al giudice dell'impugnazione di pronunciarsi e decidere sul merito della controversia.

Sempre con riferimento alla fase decisoria del giudizio tributario, Sez. 5, n. 31439/2018, Dell'Orfano, Rv. 651626-01, ha affermato che l'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, che esclude l'ammissibilità di sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande, costituisce una norma a carattere eccezionale che introduce una deroga rispetto al regime previsto per il processo civile dall'art. 279 c.p.c.: tale deroga è giustificata dall'esigenza di evitare gli inconvenienti cui il frazionamento del giudizio dà generalmente luogo anche nel processo civile, avuto specifico riguardo alla struttura del giudizio tributario ed al sistema della riscossione frazionata dei tributi, con i quali l'istituto della sentenza non definitiva, ed a maggior ragione quello dell'impugnazione differita ad esso correlato, verrebbero inevitabilmente a confliggere.

In caso di rinvio della deliberazione rispetto alla discussione in pubblica udienza o all'esposizione del relatore (ove non vi sia pubblica udienza), il mancato rispetto del termine di trenta giorni stabilito dall'art.

35, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 non comporta nullità della decisione, trattandosi di termine ordinatorio in quanto non espressamente dichiarato perentorio dalla legge (**Sez. 6-5, n. 2299/2020, Ragonesi, Rv. 656754-01**).

Il termine cd. lungo per impugnare la sentenza tributaria di primo grado è di sei mesi dalla pubblicazione, in seguito alla modifica dell'art. 327 c.p.c., introdotta dall'art. 46 della l. n. 69 del 2009, ed è applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1, della citata legge, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009 (Sez. 5, n. 19979/2018, Mengoni, Rv. 650147-01).

Nel processo tributario, in mancanza di una previsione specifica sulla certificazione del passaggio in giudicato della sentenza, va applicato per *analogia legis*, secondo la previsione dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 124 disp. att. c.p.c., sicché è necessario che il segretario della C.T.P. o C.T.R. certifichi, in calce alla copia della sentenza contenente la relazione della notificazione alla controparte o alla copia della sentenza non notificata, che nei termini di legge non è stata proposta impugnazione, mentre non può ritenersi equipollente l'attestazione della C.T.P. secondo cui, ad una data posteriore alla scadenza del termine per la proposizione dell'appello di una sua sentenza, non è stata chiesta dalla commissione tributaria regionale la trasmissione del fascicolo di primo grado prevista dall'art. 53, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 03621/2019, Crucitti, Rv. 652341-01).

Una particolare forma di definizione del giudizio tributario alternativa rispetto alla decisione di merito è costituita dalla conciliazione prevista dall'art. 48, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nel testo previgente alle modif. apportate dall'art. 9 del d.lgs. n. 156 del 2015), che è un istituto deflattivo di tipo negoziale postulante la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'Amministrazione e l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante, sostanziandosi in un accordo tra le parti, paritariamente formato, avente efficacia novativa delle rispettive pretese, in ordine al quale il giudice tributario è chiamato ad esercitare un controllo di legalità meramente estrinseco, senza poter esprimere alcuna valutazione riguardante la congruità dell'importo sul quale l'Ufficio e il contribuente si sono accordati (Sez. 5, n. 12110/2019, Ghitti, Rv. 653947-01).

In termini non proprio consonanti, Sez. 5, n. 14951/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 654074-01, ha, per sua parte, affermato che, nel processo tributario, la conciliazione giudiziale non ha efficacia novativa del rapporto sostanziale controverso, attesa la diversa estensione degli effetti riconducibili al perfezionamento della conciliazione (mediante versamento della prima rata e prestazione della garanzia) e al fatto

sopravvenuto estintivo del giudizio pendente (mediante pagamento del complessivo importo rateizzato), giustificandosi la parziale rinuncia della P.A. alla maggiore pretesa contestata soltanto in caso di integrale adempimento dell'obbligazione. Ne consegue che la pronuncia di estinzione adottata alla stregua del solo perfezionamento della conciliazione, senza versamento dell'intera somma che ne è oggetto, è affetta da nullità processuale, sicché la sua mancata impugnazione, comportando la formazione del giudicato sulla pretesa tributaria, impedisce l'iscrizione a ruolo delle somme afferenti all'originario credito contestato, essendo consentita soltanto per gli importi indicati nel processo verbale di conciliazione.

Da ultimo, **Sez. 5, n. 10981/2020, D'Orazio, Rv. 657879-01** ha affermato che il verbale di conciliazione giudiziale ex art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, anche nel testo modificato dall'art. 1, comma 419, della legge n. 311 del 2004, ancorché redatto con l'intervento del giudice a definizione di una controversia pendente tra le parti, ha natura di atto negoziale, in quanto scaturente dall'incontro di volontà delle stesse, e carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive, sì da comportare l'estinzione dell'originaria pretesa fiscale, unilateralmente determinata e contestata, e la sua sostituzione con quella certa e concordata, costituente titolo per la riscossione delle somme dovute. Ne consegue che l'interpretazione del contenuto del verbale postula un'indagine sulla volontà delle parti e si risolve in un accertamento di fatto.

6. Vicende anomale.

L'art. 39, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, prevede, in modo analogo all'art. 295 c.p.c., che la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni caso nel quale essa stessa o altra commissione debba risolvere una controversia dalla definizione della quale dipenda la decisione della causa.

Tale situazione ricorre quando tra le due cause sussista, sul piano sostanziale, un rapporto di cd. pregiudizialità-dipendenza di carattere tecnico giuridico, in virtù del quale l'effetto giuridico proprio del diritto oggetto della causa pregiudiziale costituisca uno dei presupposti di quello oggetto della causa dipendente.

La sospensione è disposta con ordinanza, che soggiace al rimedio del regolamento di competenza.

Invero, la Corte di cassazione ha ribadito che l'art. 295 c.p.c. si applica anche nell'ambito dei processi tributari, in quanto l'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui non operano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza, non esclude la proponibilità del regolamento di competenza avverso i provvedimenti di

sospensione del processo ex art. 295 c.p.c., impugnazione senz'altro ammissibile alla stregua del combinato disposto degli artt. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 42 c.p.c. In effetti, la sospensione necessaria di cui all'art. 295 c.p.c., che si applica nei rapporti tra processi tributari, è funzionale a coordinare le decisioni di cause che si trovano tra esse in un rapporto di pregiudizialità-dipendenza, di modo che la definizione dell'una è l'indispensabile presupposto logico giuridico della decisione dell'altra. Sicché, in caso di pendenza di un processo relativo alla contestazione dell'accertamento del maggior reddito in capo ad una società di capitali e di un distinto processo relativo alla contestazione del maggior reddito imputato al socio, quest'ultimo giudizio deve essere sospeso in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituendo l'accertamento tributario nei confronti della società un indispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, e non ricorrendo, come per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario (Sez. 5, n. 16210/2018, Balsamo, Rv. 649263-01).

Tuttavia, sulle conseguenze della qualificazione di litisconsorzio necessario del rapporto processuale che lega la società di persone e i suoi soci la giurisprudenza di legittimità non è ancora giunta a soluzioni appaganti.

Sez. 5, n. 32220/2019, Di Marzio, Rv. 656109-01, infatti, ha affermato che, in presenza di cause decise separatamente nel merito, relative alla rettifica dei redditi di una società di persone e alla conseguente automatica imputazione degli stessi a ciascun socio, la nullità dei giudizi relativi agli accertamenti nei confronti dei soci per essere stati celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci), in violazione del principio del contraddittorio, non va dichiarata qualora sia divenuto ormai definitivo, in conseguenza della formazione del giudicato, l'annullamento dell'accertamento nei confronti della società, atteso che, in tale caso, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i princìpi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, che hanno fondamento costituzionale; pertanto tali giudizi sono definibili in sede di legittimità con decisione nel merito di annullamento anche dell'accertamento nei confronti del socio.

A tal proposito, si deve considerare che se di vero litisconsorzio necessario si trattasse, il giudizio avente ad oggetto gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società di persone e dei suoi soci non potrebbe che svolgersi, a pena di nullità, nei confronti di tutti i soggetti interessati dalla verifica fiscale, senza che il giudizio nei confronti della sola società, essendo divenuto definitivo, possa condizionare, spiegando un

effetto caducante esterno, l'esito di quello avente ad oggetto l'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio.

In tema di sospensione per pregiudizialità-dipendenza, inoltre, Sez. 5, n. 01148/2019, Saija, Rv. 652161-01, ha recentemente affermato che nel processo tributario la presentazione di una denuncia-querela in ordine alla falsità della relata di notifica di una cartella di pagamento non è equiparabile, ai fini della sospensione del processo per cd. pregiudizialità esterna, alla proposizione della querela di falso, alla quale soltanto l'univoca formulazione letterale dell'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992 riconnette tale effetto.

Ancora, con riferimento all'ambito di applicazione della sospensione per pregiudizialità-dipendenza, Sez. 5, n. 31112/2019, Paolitto, Rv. 656285-02, ha affermato che il detto istituto si applica sì anche quando il giudizio pregiudiziale pende dinanzi al giudice amministrativo, con riferimento agli atti amministrativi presupposti del provvedimento tributario impugnato, ma solo nel caso in cui questo giudice debba decidere una questione pregiudiziale in senso tecnico giuridico con efficacia di giudicato, essendo tale tipo di sospensione volta ad evitare il conflitto di giudicati, sicché la sospensione non opera nel caso in cui il giudizio su quegli atti risulti irrilevante ai fini della decisione (nel caso di specie la S.C. ha escluso la sospensione del giudizio di impugnazione di un atto di revisione del classamento di un immobile nell'attesa della definizione di quello amministrativo avente ad oggetto gli atti amministrativi generali di individuazione delle microzone interessate, tenuto conto dei motivi di ricorso e della possibilità, riconosciuta al giudice tributario, di disapplicare gli atti amministrativi impugnati).

L'interruzione, in vista della realizzazione del principio di effettività del diritto di difesa, anche nel processo tributario consegue a peculiari eventi, quali la morte o la perdita di capacità, che riguardino la parte ovvero il difensore della medesima. A seguito dell'interruzione il processo entra in una fase di stasi all'esito della quale si estingue se non è tempestivamente proseguito o riassunto. Al riguardo, è stato precisato che la mancata riassunzione del giudizio tributario a seguito dell'interruzione dello stesso non determina la cessazione della materia del contendere, bensì l'estinzione per inattività delle parti, che può essere dichiarata anche d'ufficio ai sensi dell'art. 45, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 29569/2018, Guida, Rv. 65142001).

Per altro verso, la Corte di cassazione si è pronunciata sulla rilevanza nel giudizio tributario della morte del ricorrente e sul *dies a quo* della decorrenza del termine per la riassunzione del giudizio. In particolare, è stato affrontato il problema della tutela degli eredi della parte ricorrente deceduta nel corso del processo, in un caso nel quale la chiamata all'eredità

era stata conosciuta dopo la scoperta di un testamento olografo, poi pubblicato, mentre il giudizio, dichiarato interrotto, era stato riassunto dall'erede legittima della *de cuius* prima della scoperta del testamento, per poi essere dichiarato estinto per mancata tempestiva riassunzione da parte degli eredi testamentari entro il termine di sei mesi dalla dichiarazione di interruzione.

La Corte di legittimità ha affermato che il termine in questione non può che decorrere dalla data di conoscenza dell'evento che attribuisce alla parte la legittimazione ad agire in giudizio e il potere di chiedere la rimessione in termini per riassumere il giudizio, in seguito al decesso dell'originaria ricorrente. In base all'istituto della interruzione processuale, gli eredi testamentari avrebbero potuto essere rimessi in termini per riassumere il giudizio nel termine semestrale dalla data di conoscenza della acquisizione della qualità di erede. Ha ricordato, in particolare, la S.C. la propria giurisprudenza che ha più volte affermato come, in caso di riassunzione del processo dopo la morte della parte, la legittimazione passiva debba individuarsi allo stato degli atti, cioè nei confronti dei soggetti che oggettivamente presentino un valido titolo per succedere, qualora non sia conosciuta (o conoscibile con l'ordinaria diligenza) alcuna circostanza idonea a dimostrare che il titolo a succedere sia venuto a mancare per rinuncia, indegnità o premorienza. Peraltro, la *legitimatio ad causam*, in quanto condizione dell'azione, ben può sopravvenire nel corso del giudizio, essendo necessario e sufficiente che ricorra al momento della decisione. In definitiva, secondo tale impostazione interpretativa, i chiamati all'eredità in base ad un testamento olografo successivamente scoperto e poi pubblicato avrebbero potuto chiedere la rimessione nei termini, di cui all'attuale art. 153 c.p.c. (in precedenza, art. 184-*bis* c.p.c.), per la riassunzione del processo dopo l'interruzione per la morte della ricorrente (Sez. 5, n. 04612/2018, Balsamo, Rv. 647247-01).

Per altro verso, con riferimento alla legittimazione a ricevere la notifica dell'impugnazione della sentenza su istanza dell'Amministrazione finanziaria da parte del procuratore del curatore di un fallimento costituito in primo grado, benché già prima della notificazione il fallimento fosse stato revocato ed il fallito fosse tornato *in bonis*, la S.C., enunciando princìpi validi anche per il giudizio di primo grado, ha ribadito che, in caso di morte o perdita di capacità della parte costituita a mezzo di procuratore, l'omessa dichiarazione o notificazione del relativo evento ad opera di quest'ultimo comporta, giusta la regola dell'ultrattività del mandato alla lite, che il difensore continui a rappresentare la parte come se l'evento stesso non si fosse verificato, risultando così stabilizzata la posizione giuridica della parte rappresentata (rispetto alle altre parti e al giudice) nella fase attiva del rapporto processuale, nonché in quelle successive di sua

quiescenza od eventuale riattivazione dovuta alla proposizione dell'impugnazione (Sez. 5, n. 11072/2018, Crucitti, Rv. 648363-01).

Con riferimento all'onere di prosecuzione del giudizio tributario interrotto, Sez. 6-5, n. 25363/2018, Napolitano, Rv. 650981-01, ha affermato che assume rilevanza la data di deposito dell'istanza di fissazione dell'udienza, gravando gli adempimenti successivi sulla segreteria della Commissione tributaria, sicché non può essere dichiarata l'estinzione del processo ove la parte istante non abbia provveduto, entro il termine assegnato, a notificare alla controparte il decreto di fissazione dell'udienza.

Il ricorso in riassunzione depositato presso la segreteria di una commissione diversa da quella in cui avrebbe dovuto essere effettuato non consente la rimessione in termini fondata sull'affidamento circa il mancato rilievo da parte del personale amministrativo, poiché il controllo sulla regolarità degli atti e dei documenti inseriti nel fascicolo di parte di cui all'art. 74 disp. att. c.p.c. è funzionale alla regolarità del processo e non a prevenire ovvero a rimediare ad errori di individuazione della sede processuale da parte dell'interessato (Sez. 5, n. 31745/2018, Mondini, Rv. 651780-01).

L'estinzione *ope legis* delle società del gruppo Equitalia ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016, non determina l'interruzione del processo, trattandosi di una forma di successione nel diritto controverso, né la necessità di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate-Riscossione: ne deriva che il nuovo ente, ove si limiti a subentrare negli effetti del rapporto processuale pendente al momento della sua istituzione, senza formale costituzione in giudizio, può validamente avvalersi dell'attività difensiva espletata dall'avvocato del libero foro già designato da Equitalia secondo la disciplina previgente (Sez. 5, n. 28741/2018, Stalla, Rv. 651604-01).

Come nel processo civile, l'estinzione del processo tributario può derivare dalla rinuncia al ricorso ovvero dall'inattività delle parti, secondo la disciplina dettata dagli artt. 306 e 307 c.p.c.

Dall'estinzione del giudizio consegue la definitività del provvedimento impositivo impugnato, e tale effetto presuppone, secondo Sez. 6-5, n. 05223/2019, Luciotti, Rv. 653065-02, una formale declaratoria dell'estinzione. Peraltro, ove il giudizio si estingua per inattività delle parti, la riproposizione della medesima azione in un secondo procedimento, fondandosi sull'ammesso riconoscimento dell'estinzione del primo, ne comporta l'implicita richiesta di accertamento incidentale, sicché al secondo giudice è consentito pronunciare l'estinzione del primo giudizio in relazione agli effetti da essa discendenti, tra i quali vi è il consolidamento dell'atto impositivo impugnato nel giudizio estinto.

Nello stesso solco, Sez. 6-5, n. 05223/2019, Luciotti, Rv. 653065-01, ha affermato che l'estinzione del giudizio proposto dal contribuente avverso il provvedimento di diniego tacito di rimborso comporta il riconoscimento della legittimità della pretesa erariale per intervenuta definitività del diniego, in quanto la pretesa tributaria vive di forza propria in virtù del provvedimento amministrativo (espresso o tacito) con il quale viene formalizzata, che non è travolta dall'estinzione del giudizio, non essendo un atto processuale, bensì l'oggetto dell'impugnazione.

Con riferimento, poi, ad eventi esterni al processo tributario, potenzialmente in grado di incidere su di esso, Sez. 5, n. 13386/2019, Perinu, Rv. 653738-01, ha affermato di recente che la cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese determina un fenomeno successorio in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono ma si trasferiscono ai soci che, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui sono soggetti *pendente societate*, ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione ovvero illimitatamente.

Ne discende che i soci subentrano ex art. 110 c.p.c. nella legittimazione processuale facente capo all'ente, in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale, dovendo invece escludersi la legittimazione "ad causam" del liquidatore della società estinta, il quale può essere destinatario di un'autonoma azione risarcitoria ma non della pretesa attinente al debito sociale (**Sez. 5, n. 16362/2020, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 658435-01**).

A differenza del processo civile, in quello tributario è espressamente disciplinato sul piano normativo, da parte dell'art. 46 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'istituto della cessazione della materia del contendere.

Una delle fattispecie di cessazione della materia del contendere, secondo Sez. 5, n. 33587/2018, Crucitti, Rv. 652001-01, si verifica con l'annullamento, per qualsiasi ragione, dell'atto impugnato. Ha affermato, infatti, la S.C. nell'arresto testé citato che il sopravvenuto annullamento, per qualsiasi motivo, dell'atto impugnato, determina la cessazione della materia del contendere, in quanto la prosecuzione del giudizio non potrebbe comportare alcun risultato utile per il contribuente, stante l'inammissibilità, in detto processo, di pronunce di mero accertamento dell'illegittimità della pretesa erariale, senza che, peraltro, il diritto di difesa dello stesso contribuente sia violato dall'eventuale riedizione del potere da parte dell'Amministrazione finanziaria, a fronte della quale potrà essere proposta impugnazione contro il nuovo atto impositivo.

In generale, nel processo tributario, la pronuncia di cessazione della materia del contendere ex art. 46 del d.lgs. n. 546 del 1992 presuppone la

cessazione della posizione di contrasto tra le parti in ragione del sopravvenire, nel corso del giudizio, di fatti sostanziali (quali l'annullamento dell'atto oggetto di impugnazione) incidenti sul "petitum" e sulla "causa petendi" della lite contestata e idonei perciò a far venir meno l'interesse giuridicamente rilevante alla pronuncia, con la conseguenza che non può desumersi dall'avvenuta definizione, in altro processo e con forza di giudicato, di una pretesa impositiva il venir meno del contrasto tra le parti in ordine ad un diverso atto impositivo che consegua da distinti presupposti (**Sez. 5, n. 5351/2020, Paolitto, Rv. 657342-01**).

Un altro dei casi in cui il giudice tributario pronuncia la cessazione della materia del contendere è quando sia intervenuto un condono. In tale evenienza, la pronuncia spiega efficacia anche nei confronti dei coeredi rimasti estranei al giudizio in quanto non ha carattere meramente processuale, ma valore sostanziale di accertamento dell'avvenuta definizione dell'originaria pretesa tributaria (Sez. 5, n. 00058/2019, Botta, Rv. 652036-01).

In caso di dichiarazione dell'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, in seguito alla definizione agevolata della controversia ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, nella legge n. 136 del 2018, le spese del processo restano a carico delle parti che le hanno anticipate, e non devono essere oggetto di liquidazione (**Sez. 5, n. 21826/2020, Venegoni, Rv. 659298-01**).

Istituto affatto peculiare è la sospensione disciplinata nell'ambito della definizione agevolata delle liti pendenti, ex art. 11, comma 10, del d.l. n. 50 del 2017, convertito, con modificazioni, nella legge n. 96 del 2017.

Essa opera su istanza di parte al solo fine di riscontrare l'effettiva definizione della lite. Il pagamento del dovuto da parte del contribuente equivale all'integrazione di tale condizione e consente al giudice di dichiarare d'ufficio la cessazione della materia del contendere, con conseguente estinzione del processo, prevista altresì in mancanza di istanza di trattazione entro il 31 dicembre 2018, *dies ad quem* di durata della sospensione, dalla parte che vi abbia interesse. (**Sez. 5, n. 12017/2020, Penta, Rv. 657932-01**).

CAPITOLO III

LE IMPUGNAZIONI

(di Gian Andrea Chiesi)

SOMMARIO: 1. Profili generali. – 1.1. Luogo di notifica degli atti di impugnazione. – 1.2. Limiti di ammissibilità delle impugnazioni incidentali tardive. – 2. Appello. – 2.1. La specificità dei motivi. – 2.2. Riproposizione delle difese assorbite. – 2.3. Termine per la proposizione. – 2.4. Difesa tecnica. – 2.4.1. *Segue*. La creazione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione ed i riflessi sui processi in corso. – 2.5. *Nova* in appello. – 3. Il giudizio di cassazione. – 4. Il giudizio di rinvio. – 5. La revocazione.

1. Profili generali.

L'interesse ad impugnare, inteso quale manifestazione del generale principio dell'interesse ad agire (la cui assenza è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo) e, più nello specifico, quale insoddisfazione che determina la parte a chiedere una nuova pronuncia sul medesimo rapporto giuridico che ha già formato oggetto del precedente grado di giudizio, coincide, nelle fasi di impugnazione, con il concetto di "soccombenza" e, cioè con la condizione in cui versa la parte che non ha visto accogliere la propria domanda o nei confronti della quale è stata accolta una domanda della controparte: la soccombenza, peraltro, nelle varie declinazioni in cui si articola può essere pratica o virtuale (o teorica), totale o parziale, sostanziale o formale nonché, infine, reciproca.

Chiarisce, in proposito, **Sez. 6-5, n. 03991/2020, Crolla, Rv. 656787-01**, che quello all'impugnazione deve essere individuato in un interesse giuridicamente tutelabile, identificabile nella concreta utilità derivante dalla rimozione della pronuncia censurata, non essendo sufficiente l'esistenza di un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica (nella specie la S.C. ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto dalla parte vittoriosa che lamentava l'erronea pronuncia della compensazione delle spese di lite, nonostante la sua mancata costituzione nel giudizio di appello).

Ne consegue, di riflesso, che la legittimazione a proporre l'impugnazione o a resistere ad essa, spetta – come puntualizzato da **Sez. 6-5, n. 15356/2020, Luciotti, Rv. 658530-01** - solo a chi abbia assunto la veste di parte nel giudizio di merito, secondo quanto risulta dalla decisione impugnata, tenendo conto sia della motivazione che del dispositivo, a prescindere dalla sua correttezza e corrispondenza alle risultanze

processuali nonché alla titolarità del rapporto sostanziale, purché sia quella ritenuta dal giudice nella sentenza della cui impugnazione si tratta.

1.1. La notifica degli atti di impugnazione.

Come noto, l'art. 16 del d.lgs. n. 546 del 1992 dispone che la notifica del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado possa alternativamente avvenire:

a) secondo le norme degli artt. 137 ss. c.p.c., salvo quanto disposto dal successivo art. 17 (art. 16, comma 2);

b) anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto, ovvero all'Ufficio del Ministero delle finanze ed all'Ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.

Il medesimo meccanismo opera, in virtù del richiamo all'art. 20 (che a propria volta rinvia all'art. 16 cit.), contenuto nel successivo art. 53, comma 2, del d.lgs. n. 546 anche rispetto all'introduzione del giudizio di appello, con la precisazione, resa da **Sez. 5, n. 03234/2020, Grasso, Rv. 656963-01**, per cui la spedizione a mezzo posta del ricorso (o dell'atto d'appello) in busta chiusa, pur se priva di indicazioni all'esterno circa l'atto in essa racchiuso - anziché in plico senza busta come previsto dall'art. 20 cit. - costituisce una mera irregolarità se il contenuto della busta e la riferibilità alla parte non siano contestati, essendo, altrimenti, onere del ricorrente (o dell'appellante) dare la prova dell'infondatezza della contestazione formulata.

Occupandosi in generale della tematica della notifica dell'atto di impugnazione, la S.C., con due pronunzie di inizio e fine anno, ha estremamente valorizzato il principio del raggiungimento dello scopo, anzitutto chiarendo (**Sez. 5, n. 29507/2020, Reggiani, Rv. 659973-01**) come l'elezione di domicilio presso il professionista che assiste il contribuente abbia la mera funzione di individuare la sede dello studio, sicché è onere del notificante accertare, a prescindere dalla comunicazione del mutamento di indirizzo da parte del difensore, quale ne sia l'effettiva ubicazione, anche mediante riscontro delle risultanze dell'albo di iscrizione, con conseguente validità della notifica (nella specie di atto di appello andata a buon fine) effettuata presso lo studio, pur situato in indirizzo diverso da quello originariamente indicato ed eletto; quindi osservando (**Sez. 6-5, n. 04914/2020, Luciotti, Rv. 657320-01**) che la notifica dell'atto di impugnazione effettuata a mani della persona "addetta al ritiro", in luogo diverso da quello indicato dal procuratore domiciliatario e pur in assenza di alcuna indicazione negli atti processuali, in cui non

risulti nemmeno un'eventuale comunicazione all'Ordine degli avvocati da parte del destinatario, deve ritenersi perfettamente valida, dovendosi privilegiare il riferimento personale su quello topografico, in quanto, ai fini della notifica dell'impugnazione ai sensi dell'art. 330 c.p.c., l'elezione di domicilio presso lo studio del procuratore assume la mera funzione di indicare la sede di questo ed è priva di una sua autonoma rilevanza.

Quanto, invece, al caso di morte della parte vittoriosa (o parzialmente vittoriosa), **Sez. 5, n. 22180/2020, D'Oriano, Rv. 659614-01**, chiarendo il perimetro applicativo dell'art. 330 c.p.c., precisa che l'atto di impugnazione della sentenza deve essere rivolto agli eredi, indipendentemente dal momento in cui il decesso è avvenuto e dall'eventuale ignoranza dell'evento, anche se incolpevole, da parte del soccombente; in particolare, detta notifica - che può sempre essere effettuata personalmente ai singoli eredi - può anche essere rivolta agli eredi in forma collettiva ed impersonale, purché entro l'anno dalla pubblicazione (comprensivo dell'eventuale periodo di sospensione feriale), nell'ultimo domicilio della parte defunta ovvero, nel solo caso di notifica della sentenza ad opera della parte deceduta dopo l'avvenuta notificazione, nei luoghi di cui al primo comma dell'art. 330 c.p.c.

Con specifico riferimento al giudizio tributario di cassazione, invece, **Sez. 5, n. 01954/2020, Mucci, Rv. 656778-01** ribadisce che, a seguito dell'istituzione dell'Agenzia delle entrate, per i giudizi di cassazione, nei quali la legittimazione era riconosciuta esclusivamente al Ministero delle finanze ai sensi dell'art. 11 del r.d. n. 1611 del 1933, la nuova realtà ordinamentale, caratterizzata dal conferimento della capacità di stare in giudizio agli uffici periferici dell'Agenzia, in via concorrente e alternativa rispetto al direttore, consente di ritenere che la notifica del ricorso per cassazione (come della sentenza di merito, ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione) possa essere effettuata, alternativamente, presso la sede centrale dell'Agenzia o presso i suoi uffici periferici, in tal senso orientando l'interpretazione sia il principio di effettività della tutela giurisdizionale, che impone di ridurre al massimo le ipotesi d'inammissibilità, sia il carattere impugnatorio del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte necessaria all'organo che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato. Ne consegue, "a valle", il principio affermato da **Sez. 5, n. 01462/2020, Triscari, Rv. 656711-01** (sul quale si tornerà comunque *infra, sub* § 3 del presente Capitolo) che, confermando un orientamento ormai consolidato, chiarisce che, a seguito del trasferimento alle agenzie fiscali, da parte dell'art. 57, comma 1, del d.lgs. n. 300 del 1999, di tutti i "rapporti giuridici", i "poteri" e le "competenze" facenti capo al Ministero dell'Economia e delle Finanze, a partire dal primo gennaio 2001 (giorno di inizio di operatività delle

Agenzie fiscali in forza dell'art. 1 del d.m. 28 dicembre 2000), unico soggetto passivamente legittimato è l'Agenzia delle Entrate, sicché è inammissibile il ricorso per cassazione promosso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Guardando, invece, alla posizione del contribuente e sempre avuto riguardo al giudizio di legittimità, **Sez. 5, n. 13067/2020, Di Marzio, Rv. 658105-01** evidenzia che la notifica del ricorso per cassazione effettuata al difensore in grado d'appello presso cui il contribuente abbia eletto domicilio è valida anche quando questi sia privo di abilitazione al patrocinio innanzi le magistrature superiori, mentre detta abilitazione è, viceversa, essenziale quando la parte soccombente intenda impugnare la pronuncia sfavorevole in cassazione, in quanto funzionale ad investire il difensore designato del potere di proporre tale gravame. È stato inoltre ribadito che la notificazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria può essere effettuata a mezzo di messo, ai sensi dell'art. 16 del d.lgs. n. 546 del 1992, soltanto in primo grado e in appello, ma non anche nel giudizio di cassazione, per il quale vale la regola di cui all'art. 137 c.p.c., stante l'applicabilità di tale disposizione anche in materia tributaria per effetto dell'integrale rinvio alle norme codicistiche operato dall'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992: sicché - afferma **Sez. 5, n. 06855/2020, Zoso, Rv. 657394-01** - la notificazione del ricorso per cassazione eseguita dal messo anziché dall'ufficiale giudiziario ne determina la nullità (ma non l'inesistenza).

Il controricorso deve essere, invece, notificato nel domicilio eletto dal ricorrente e non presso il procuratore non domiciliatario, senza che la nullità che ne consegue possa ritenersi sanata in caso di assenza di repliche, da parte del ricorrente, riferite al contenuto dell'atto che ne dimostrino l'avvenuta piena conoscenza da parte sua (così **Sez. 5, n. 05500/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657367-01**).

1.2. Limiti di ammissibilità delle impugnazioni incidentali tardive.

Si è occupata della tematica delle impugnazioni incidentali tardive **Sez. 5, n. 04845/2020, D'Ovidio, Rv. 657370-01**, al solo fine di ribadire un principio costante nella giurisprudenza di legittimità (cfr., per un precedente conforme, Sez. 2, n. 20126/2006, Mazzacane, Rv. 592051-01), in virtù del quale, giacché la statuizione della sentenza che provvede sulle spese di giudizio costituisce un capo autonomo della decisione, l'impugnazione avverso di essa deve essere proposta in via autonoma e non per mezzo di impugnazione incidentale tardiva che, ove proposta, è, per tale ragione, inammissibile.

2. Appello.

Il giudizio di appello nel processo tributario trova la propria disciplina negli artt. 52-61 del d.lgs. n. 546 del 1992 e, diversamente da quanto previsto per il giudizio di legittimità (v. *infra*, § 3), è governato da regole ibride, in quanto in parte specificamente dettate dal legislatore per tale grado di giudizio, in parte mutuate dal procedimento di primo grado tributario (cui espressamente rinvia l'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, ai sensi del quale «*nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione*»; cfr., ad esempio, Sez. 6-5, n. 04754/2018, Luciotti, Rv. 647254-02, relativamente all'operatività, anche in grado di appello, dell'art. 12, comma 5 (ora comma 7), del d.lgs. n. 546 del 1992, relativo all'ipotesi di omessa certificazione dell'autografia della sottoscrizione del contribuente in calce al mandato conferito al difensore), in parte, ancora, tratte dal c.p.c. (giusta il rinvio ad esso contenuto all'art. 49, d.lgs. n. 546 cit. «*alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*»).

In linea generale, l'atto introduttivo del grado di appello ha la forma del ricorso (art. 53, comma 1): esso, corredato - tra l'altro - da specifici motivi, nonché dalla sottoscrizione del difensore, va notificato (nel termine di sessanta giorni dall'avvenuta notifica della copia autentica della sentenza di primo grado ovvero, qualora la parte non vi abbia provveduto, entro sei mesi dal deposito della sentenza), secondo le modalità prescritte dall'art. 16, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (dunque, ai sensi degli artt. 137 ss. c.p.c. ovvero anche direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento), nei confronti di tutte le parti del giudizio di primo grado (art. 53, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992) - cfr., *supra*, § 1.1.

Peraltro, in tema di rapporti tra sede centrale e sezioni "staccate" delle Commissioni tributarie regionali, il giudice precostituito per legge a trattare gli appelli avverso le pronunce emesse dalle Commissioni tributarie provinciali di una Regione è la Commissione tributaria regionale e non la sezione "staccata" della stessa, non rilevando che questa operi, "per criteri interni di riparto", in un determinato ambito territoriale: ed infatti, essendo le sezioni "staccate" mere articolazioni interne delle Commissioni tributarie regionali, il rapporto fra le prime e le seconde non attiene alla competenza territoriale e non incide sulla validità degli atti processuali, con la conseguenza - osserva **Sez. 5, n. 29886/2020, Cavallari, Rv. 660101-01** - che lo spostamento, con criteri oggettivi, di una generalità di fascicoli dalla sezione "staccata" alla sede centrale o

viceversa non viola l'art. 25 Cost., nemmeno se disposta con riferimento a controversie già iscritte a ruolo.

A seguito della proposizione del ricorso, l'appellante può chiedere alla C.T.R. di sospendere, in tutto o in parte, l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi, mentre è comunque riconosciuta al contribuente la facoltà di richiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, ove da questa possa derivargli un danno grave e irreparabile (art. 52, comma 2).

Sotto il profilo strettamente procedurale, poi, gli artt. 56, 57 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 ricalcano (pur non sovrapponendosi perfettamente ad essi), rispettivamente, gli artt. 346 (il primo) e 345 (i secondi due) c.p.c., mentre i successivi artt. 59 e 60 disciplinano, da un lato, le ipotesi di rimessione degli atti alla C.T.P. (in maniera non dissimile, peraltro, da quanto previsto dagli artt. 353 e 354 c.p.c.) e, dall'altro, la sanzione (ravvisata nella non riproponibilità, quale effetto della consumazione del potere di impugnazione) conseguente alla declaratoria di inammissibilità dell'appello. È allora evidente, rispetto a tale ultima regola, il richiamo all'analoga previsione contenuta nell'art. 358 c.p.c.: identità di disciplina espressamente confermata, peraltro, da **Sez. 5, n. 04658/2020, Saieva, Rv. 657349-01**, la quale, con riguardo al principio di consumazione dell'impugnazione (che preclude la riproposizione di un secondo atto di appello, anche nell'ipotesi in cui non sia ancora scaduto il termine per impugnare), ha chiarito che il divieto di riproposizione di un secondo appello quando il primo sia inammissibile o improcedibile è correlata - a norma dell'art. 358 c.p.c. - non al momento in cui è stato proposto il primo appello inammissibile o improcedibile, bensì alla dichiarazione di tali inammissibilità o improcedibilità da parte del giudice dell'appello, con la conseguenza che la riproposizione non è impedita dalla pregressa verificazione di una fattispecie di inammissibilità o di improcedibilità del precedente appello che non sia stata ancora dichiarata dal giudice (cfr. anche, in termini Sez. 6-5, n. 04754/2018, Luciotti, Rv. 647254-01).

Permea di sé, infine, l'intero procedimento di secondo grado, il divieto di *reformatio in peius* della pronunzia di prime cure, principio ricavabile dagli artt. 329 e 342 c.p.c. (Sez. 2, n. 25244/2013, Manna F., Rv. 628907-01), applicabili - per quanto evidenziato - all'appello tributario in virtù del richiamo contenuto nell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992: ne consegue che, una volta stabilito il *quantum devolutum*, la decisione di secondo grado che, in assenza di impugnazione della parte parzialmente vittoriosa (*sub specie* di appello principale ovvero incidentale), risulti più favorevole per quest'ultima di quanto non sia stata la sentenza impugnata, è affetta da extrapetizione, vizio che, ove ritualmente censurato in sede di legittimità, implica la cassazione senza rinvio della decisione medesima, ai

sensi dell'art. 382 c.p.c. (Sez. 5, n. 12275/2018, Dell'Orfano, Rv. 648371-01).

2.1. La specificità dei motivi.

Come già rilevato, l'art. 53, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, dispone che «*il ricorso in appello contiene (…) gli estremi della sentenza impugnata, l'esposizione sommaria dei fatti, l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione*»: si tratta, dunque, di una formula pressoché reiterativa di quanto previsto dall'art. 342 c.p.c., peraltro nella versione anteriore alla novella di cui all'art. 54, del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv., con modif., dalla l. 7 agosto 2012, n. 134 («*l'appello si propone con citazione contenente l'esposizione sommaria dei fatti e i motivi specifici dell'impugnazione*»).

Alla base dell'interpretazione della disposizione v'è, dunque, il principio - da ritenersi ormai pacifico, tanto più alla luce di quanto affermato da Sez. U, n. 27199/2017, Cirillo E., Rv. 645991-01, in relazione ai novellati (in senso, peraltro, maggiormente restrittivo) testi degli artt. 342 e 434 c.p.c. – secondo cui la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, che, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, determinano l'inammissibilità del ricorso in appello - non sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi essere ricavati, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (v., anche, Sez. 6-5, n. 20379/2017, Iofrida, Rv. 645045-01); ciò in quanto – prosegue **Sez. 5, n. 15519/2020, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 658400-01** - l'art. 53 deve essere interpretato restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. c.c., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi pertanto consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione (così, in applicazione del suddetto principio, la S.C. - nel cassare la pronuncia della CTR che aveva ritenuto non identificabile la sentenza impugnata, sul rilievo che nel motivo di gravame fosse stata indicata una cartella di pagamento riferita ad altro giudizio - ha evidenziato come dallo stralcio dell'impugnazione si evincesse chiaramente quale fosse la sentenza in questione, ciò trovando riscontro anche nella parte in fatto ed in quella motiva della stessa pronuncia di appello).

2.2. Riproposizione delle difese assorbite.

Analogamente a quanto previsto dall'art. 346 c.p.c., l'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992 chiarisce che le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado, ove non specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate.

Noto essendo il principio affermato da Sez. U, n. 11799/2017, Frasca, Rv. 644305-01, a proposito della perimetrazione dell'ambito applicativo dell'appello incidentale rispetto a quello della "mera" riproposizione, di esso fa puntuale applicazione Sez. 5, n. 33580/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 656393-01, allorché evidenzia che, qualora la sentenza impugnata, nel definire il giudizio, abbia deciso esclusivamente una questione preliminare di rito i motivi di appello, che hanno la finalità di denunciare gli errori di diritto o l'ingiustizia della decisione, non possono concernere anche il merito della domanda che non ha formato oggetto della pronuncia, essendo al riguardo sufficiente che l'appellante abbia riproposto, ai sensi dell'art. 346 c.p.c., la domanda non esaminata.

Perimetra ulteriormente l'ambito di operatività dell'art. 56 cit. **Sez. 6-5, n. 12591/2020, Luciotti, Rv. 658045-01**, la quale specifica che l'Amministrazione soccombente, che impugni la sentenza di primo grado sulla sola questione preliminare (nella specie, infondatezza della violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973), non rinuncia a far valere nel merito la pretesa tributaria, atteso che l'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992 va riferito solo all'appellato e non anche all'appellante.

2.3. Termine per la proposizione.

Anche il processo tributario conosce un doppio termine (breve e lungo) di impugnazione.

Quanto al primo, l'art. 51, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, prevede che, ove la legge non disponga diversamente, il termine per impugnare la sentenza della C.T. è di sessanta giorni, decorrente dalla sua notificazione ad istanza di parte: quest'ultima è effettuabile anche a mani della parte soccombente, ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. n. 546 del 1992, nella formulazione successiva alle modifiche apportate dall'art. 3 del d.l. 25 marzo 2010, n. 40, conv., con modif., in l. 22 maggio 2010, n. 73 (Sez. 5, n. 04616/2018, Di Geronimo, Rv. 647548-01) e può essere eseguita anche ai sensi della l. n. 53 del 1994, in quanto affidata a formalità di maggior rigore rispetto all'ordinaria notifica diretta a mezzo del servizio postale tramite raccomandata con avviso di ricevimento ed avente pertanto effetti

equipollenti rispetto alla stessa (Sez. 6-5, n. 24909/2018, Napolitano, Rv. 651105-01).

Avuto riguardo al termine lungo, invece, l'art. 38, comma 3, dello stesso decreto chiarisce che, se nessuna delle parti provveda alla notificazione della sentenza, si applica l'art. 327, comma 1, c.p.c., salvo che la parte non costituita dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza. In particolare, Sez. 5, n. 19979/2018, Mengoni, Rv. 650147-01, osserva come la modifica dell'art. 327 c.p.c., introdotta dall'art. 46 della l. n. 69 del 2009, che ha sostituito con il termine di decadenza di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza l'originario termine annuale, è applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009, restando invece irrilevante il momento dell'instaurazione di una successiva fase o di un successivo grado di giudizio.

Rientrando quello di decadenza dall'impugnazione ex art. 327 c.p.c. tra i termini processuali mensili o annuali, il relativo computo - rileva **Sez. 5, n. 15029/2020, Nicastro, Rv. 658424-01** - avviene, a norma degli artt. 155, comma 2, c.p.c., e 2963, comma 4, c.c., secondo il sistema della computazione civile, non *ex numero* bensì *ex nominatione dierum*, nel senso che il decorso del tempo si ha, indipendentemente dall'effettivo numero dei giorni compresi nel rispettivo periodo, allo spirare del giorno corrispondente a quello del mese iniziale; analogamente si deve procedere quando il termine di decadenza interferisca con il periodo di sospensione feriale dei termini: in tal caso, infatti, al termine annuale di decadenza dal gravame, di cui all'art. 327, comma 1, c.p.c., devono aggiungersi 46 giorni computati *ex numeratione dierum*, ai sensi del combinato disposto degli artt. 155, comma 1, c.p.c. e 1, comma 1, della l. n. 742 del 1969 (nella formula vigente *ratione temporis*), non dovendosi tener conto dei giorni compresi tra il primo agosto e il quindici settembre di ciascun anno per effetto della sospensione dei termini processuali nel periodo feriale. Pertanto si verifica il doppio computo del periodo feriale nell'ipotesi in cui, dopo una prima sospensione, il termine iniziale non sia decorso interamente al sopraggiungere del nuovo periodo feriale.

Chiarisce ulteriormente **Sez. 5, n. 10252/2020, Cataldi, Rv. 657875-01**, però, che, in tema di definizione agevolata delle liti fiscali ex art. 39, comma 12, d.l. n. 98 del 2011, conv. dalla l. n. 111 del 2011, il periodo di sospensione legale (dal 6 luglio 2011 al 30 giugno 2012) del termine per impugnare di cui all'art. 327 c.p.c. non si cumula col periodo di sospensione feriale (dal 1° agosto al 15 settembre 2011), essendo quest'ultimo già interamente assorbito dalla concorrente sospensione stabilita in via eccezionale: sicché, ove, per effetto di quest'ultima

sospensione, il termine effettivo d'impugnazione dovesse scadere nel periodo di sospensione feriale dal 1° agosto al 15 settembre 2012 o in data successiva a tale periodo, la scadenza del termine stesso deve essere ulteriormente spostata secondo le regole ordinarie in materia di sospensione feriale.

2.4. Difesa tecnica.

Anche nel processo tributario è prevista, per le controversie il cui valore superi gli euro 3.000,00 (limite così determinato dall'art. 9, comma 1, lett. e, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156), l'assistenza necessaria di un difensore abilitato, come disposto dall'art. 12, commi 1 e 2, d.lgs. n. 546 del 1992: l'omissione, da parte del giudice adito, dell'ordine, alla parte privata che ne sia priva, di munirsi di un difensore, dà però luogo ad una nullità relativa, che può essere eccepita in appello solo dalla parte di cui sia stato leso il diritto ad un'adeguata difesa tecnica, poiché l'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 deve essere interpretato, in una prospettiva costituzionalmente orientata, in linea con l'esigenza di assicurare l'effettività del diritto di difesa in vista di un'adeguata tutela contro gli atti della P.A., evitando, allo stesso tempo, irragionevoli sanzioni di inammissibilità che si risolvano in danno del soggetto che si intende tutelare, tenendo altresì conto che nel processo tributario il difetto di assistenza tecnica non incide sulla rappresentanza processuale, atteso che l'incarico al difensore può essere conferito anche in udienza pubblica, successivamente alla proposizione del ricorso e non dà luogo, pertanto, ad una nullità attinente alla costituzione del contraddittorio (Sez. 5, n. 11435/2018, Greco, Rv. 648072-01).

2.4.1. *Segue*. La creazione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione ed i riflessi sui processi in corso.

L'art. 1 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv., con modif., in l. 1° dicembre 2016, n. 225, ha istituito l'Agenzia delle entrate-Riscossione, ente pubblico economico chiamato a svolgere *ex lege* le funzioni relative alla riscossione nazionale: l'Ente è infatti sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze ed è strumentale dell'Agenzia delle entrate, cui è attribuita la titolarità della riscossione nazionale ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv., con modif., in l. 2 dicembre 2005, n. 248. In particolare, l'Agenzia delle entrate-Riscossione è subentrata, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo

Equitalia sciolte a decorrere dal 1° luglio 2017 (ad eccezione di Equitalia Giustizia).

In relazione al patrocinio dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione e, in particolare, alla sua rappresentanza in giudizio, sotto il profilo dei limiti dell'obbligatorietà del patrocinio autorizzato da parte dell'Avvocatura dello Stato o, in alternativa, della facoltatività di questo su di un piano di piena parità, salva la volontaria autolimitazione dell'Agenzia in sede di convenzione con l'Avvocatura, con l'avvalimento di avvocati del libero foro) è intervenuta a far chiarezza Sez. U, n. 30008/2019, De Stefano, Rv. 656068-01, onde chiarire che, ai fini della rappresentanza e difesa in giudizio, l'Agenzia delle Entrate–Riscossione, impregiudicata la generale facoltà di avvalersi anche di propri dipendenti delegati davanti al tribunale ed al giudice di pace, si avvale:

a) dell'Avvocatura dello Stato nei casi previsti come riservati ad essa dalla Convenzione intervenuta (fatte salve le ipotesi di conflitto e, ai sensi dell'art. 43, comma 4, r.d. n. 1611 del 1933, di apposita motivata delibera da adottare in casi speciali e da sottoporre all'organo di vigilanza), oppure ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici;

b) di avvocati del libero foro, senza bisogno di formalità, né della delibera prevista dall'art. 43, comma 4, r.d. cit. - nel rispetto degli articoli 4 e 17 del d.lgs. n. 50 del 2016 e dei criteri di cui agli atti di carattere generale adottati ai sensi dell'art. 1, comma 5 del d.l. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016 - in tutti gli altri casi ed in quelli in cui, pure riservati convenzionalmente all'Avvocatura dello Stato, questa non sia disponibile ad assumere il patrocinio. Quando la scelta tra il patrocinio erariale e quello di un avvocato del libero foro discende dalla riconduzione della fattispecie alle ipotesi previste dalla Convenzione tra l'Agenzia e l'Avvocatura dello Stato o di indisponibilità di questa ad assumere il patrocinio, la costituzione dell'Agenzia a mezzo dell'una o dell'altro postula necessariamente ed implicitamente la sussistenza del relativo presupposto di legge, senza bisogno di allegazione e di prova al riguardo, nemmeno nel giudizio di legittimità.

Tali principi sono stati puntualmente applicati da **Sez. U, n. 02087/2020, De Stefano, Rv. 656705-01**, la quale ha conseguente affermato che in tema di giudizio di legittimità, l'ultrattività del mandato in origine conferito al difensore dell'agente della riscossione, nominato e costituito nel giudizio concluso con la sentenza oggetto del ricorso per cassazione, non opera, ai fini della ritualità della notifica del ricorso avverso la sentenza pronunciata nei confronti dell'agente della riscossione originariamente parte in causa, poiché la cessazione di questo e l'automatico subentro del successore sono disposti da una norma di legge,

quale il d.l. n. 193 del 2016; pertanto, la notifica del ricorso eseguita al suo successore *ex lege* e, cioè, l'Agenzia dell'entrate - Riscossione, nei confronti di detto originario difensore è invalida ma tale invalidità integra una mera nullità, suscettibile di sanatoria, vuoi per spontanea costituzione dell'agenzia stessa, vuoi a seguito della rinnovazione dell'atto introduttivo del giudizio da ordinarsi – in caso carenza di attività difensiva della parte intimata – ai sensi dell'art. 291 c.p.c. presso la competente avvocatura dello Stato da indentificarsi nell'Avvocatura generale in Roma.

2.5. *Nova* in appello.

Gli artt. 57 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 ricalcano (pur non sovrapponendosi perfettamente ad esso) l'art. 345 c.p.c., prevedendo un doppio regime: è anzitutto confermato il divieto di *nova* in appello, con riferimento a domande ed eccezioni (cfr. l'art. 57, commi 1 e 2).

In particolare, **Sez. 5, n. 15730/2020, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 658550-01** chiarisce che si ha domanda nuova - inammissibile in appello anche per quanto concerne la posizione dell'Amministrazione finanziaria (**Sez. 5, n. 05160/2020, Federici, Rv. 657338-01**) - per modificazione della *causa petendi*, quando il diverso titolo giuridico della pretesa, dedotto innanzi al giudice di secondo grado, essendo impostato su presupposti di fatto e su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, comporti il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato e, introducendo nel processo un nuovo tema di indagine e di decisione, alteri l'oggetto sostanziale dell'azione e i termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio.

Relativamente al regime delle eccezioni, invece, **Sez. 5, n. 23862/2020, D'Auria, Rv. 659532-02**, pronunziatasi con riferimento al giudizio tributario promosso per conseguire il rimborso dell'Iva versata in eccesso, chiarisce come in tal caso il contribuente assuma la veste di attore anche in senso sostanziale, e non violano il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dall' art. 57, comma 2, cit., che grava anche sull'amministrazione finanziaria, le argomentazioni con le quali la stessa, soccombente in primo grado, neghi la sussistenza dei fatti costitutivi del proprio diritto addotti dal contribuente, o la qualificazione ad essi attribuita, costituendo esse mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, mentre, al contrario, costituisce eccezione in senso tecnico lo strumento processuale con il quale l'amministrazione

finanziaria faccia valere un fatto giuridico nuovo, avente efficacia modificativa ovvero estintiva della pretesa avanzata dal contribuente.

In applicazione di tale ultimo principio, ad esempio, **Sez. 5, n. 24220/2020, Di Marzio, Rv. 659485-01** chiarisce che, in tema di compensazione, i principi generali enunciati dall'art. 1242, comma 1, c.c., circa l'efficacia estintiva dei due debiti da essa derivante e la sua non rilevabilità d'ufficio dal giudice, sono applicabili anche al giudizio tributario, con la conseguenza che la relativa eccezione non può essere sollevata neppure dall'Amministrazione finanziaria in grado di appello ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, trattandosi di eccezione in senso proprio o stretto. Analogamente, l'irripetibilità delle imposte versate, in quanto fatto impeditivo della domanda di rimborso, costituisce un'eccezione in senso stretto e non può pertanto essere dedotta per la prima volta in appello (**Sez. 5, n. 05493/2020, Guida, Rv. 657364-01**).

Ove, poi, il contribuente abbia impugnato il silenzio rifiuto formatosi su un'istanza di rimborso d'imposta, **Sez. 5, n. 07661/2020, Guida, Rv. 657540-01**, ha affermato che l'Amministrazione finanziaria può eccepire per la prima volta anche in appello l'adesione del contribuente al condono ex art. 16 l. n. 289 del 2002, con conseguente preclusione del diritto al rimborso delle somme già versate ed effetto estintivo del relativo giudizio, trattandosi di questione di ordine pubblico, rilevabile d'ufficio dal giudice, senza che occorra una specifica deduzione a opera della parte interessata a farla valere (in applicazione del principio, pertanto, la S.C. ha ritenuto precluso il diritto al rimborso chiesto in dichiarazione da una fondazione bancaria in applicazione dell'agevolazione di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 per effetto della definizione della lite fiscale avente a oggetto l'avviso di accertamento in rettifica col quale l'Agenzia delle entrate aveva disconosciuto il credito IRPEG).

Quanto alle prove, invece, l'art. 58, oltre a consentire al giudice d'appello, nei limiti di cui al comma 1, l'assunzione di nuove prove, fa sempre salva la facoltà di produzione di nuovi documenti, anche preesistenti al giudizio di primo grado ed anche se la parte non dimostri di essere stata nell'impossibilità di produrli prima, ferma, però, la possibilità di considerare tale condotta ai fini della regolamentazione delle spese di lite, nella quale sono ricomprese, ex art. 15 del medesimo d.lgs., quelle determinate dalla violazione del dovere processuale di lealtà e probità (Sez. 5, n. 08927/2018, De Masi, Rv. 647710-01, la quale si pone nel solco, tra le altre, di Sez. 5, n. 27774/2017, Greco, Rv. 646223-01).

La libera producibilità di documenti in appello incontra, però, un limite nel rispetto del termine di decadenza per provvedere all'uopo, dovendo il relativo deposito avvenire, ai sensi dell'art. 32 del d.lgs. n. 546

del 1992, entro 20 giorni liberi antecedenti l'udienza e secondo quanto previsto dall'art. 24, comma 1, dello stesso decreto.

Il principio è stato ribadito da **Sez. 5, n. 26115/2020, Condello, Rv. 659877-01**, con riferimento all'utilizzabilità, da parte della C.T.R., di documentazione prodotta tardivamente in prime cure innanzi alla C.T.P.: giacché, infatti, nel processo tributario i fascicoli di parte sono inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio, fino al passaggio in giudicato della sentenza, ex art. 25 del d.lgs. n. 546 del 1992, e - diversamente da quanto avviene nell'ordinario giudizio di cognizione, ex art. 169 c.p.c. - non possono essere ritirati dalle parti, che possono solo acquisire copia autentica dei documenti e degli atti ivi contenuti, ne consegue che la documentazione depositata tardivamente nel giudizio di primo grado è utilizzabile in appello, ove acquisita al fascicolo processuale, purché depositata – rispetto al giudizio di gravame - entro il termine perentorio di cui all'art. 32, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992.

3. Il giudizio di cassazione.

Mentre il procedimento di appello è regolato da una disciplina composita, riveniente le proprie fonti nel d.lgs. n. 546 del 1992 e nel codice civile (in virtù del generale richiamo ad esso contenuto nell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992), il giudizio di legittimità è integralmente disciplinato dalle disposizioni dettate dal c.p.c., atteso il generale richiamo delle stesse da parte dell'art. 62, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e la mancanza, in detto decreto, di specifiche previsioni sul relativo procedimento, anche in ordine alle modalità di proposizione del ricorso (Sez. 5, n. 13126/2018, Fasano, Rv. 648515-01).

Rispetto alla necessità che anche in materia tributaria il ricorso per cassazione sia "assistito" da una procura speciale (cfr. gli artt. 366, comma 1, n. 5 ed 83, commi 3 e 4, c.p.c.), Sez. 5, n. 17963/2019, Condello, Rv. 654746-01 precisa, dunque, che non è necessario che questa sia integralmente trascritta nella copia notificata all'altra parte, ben potendosi pervenire, attraverso altri elementi, alla ragionevole certezza che il mandato sia stato conferito prima della notificazione dell'atto e dovendo la conformità del ricorso rispetto all'originale notificato dal contribuente all'Ufficio riguardare il contenuto dell'atto, essendo a tal fine pertanto sufficiente l'apposizione, nella copia, di una nota che attesti la presenza sull'originale del mandato rilasciato al difensore.

Allorché, invece, il ricorso sia proposto dall'Avvocatura dello Stato, in rappresentanza dell'Agenzia delle Entrate, **Sez. 5, n. 23865/2020, Federici, Rv. 659619-01** evidenzia come non occorra che del relativo incarico si faccia specifica menzione nel ricorso medesimo, atteso che l'art. 366, n. 5, c.p.c., inserendo tra i contenuti necessari del ricorso

"l'indicazione della procura, se conferita con atto separato", fa riferimento esclusivamente alla procura intesa come negozio processuale attributivo dello *ius postulandi*, peraltro non necessario quando il patrocinio sia assunto dall'Avvocatura dello Stato e non invece al negozio sostanziale attributivo dell'incarico professionale al difensore.

Avuto specifico riguardo alla fase introduttiva del giudizio di legittimità, **Sez. 5, n. 15582/2020, Crucitti, Rv. 658403-01** osserva che, ove vengano iscritti due ricorsi per cassazione di identico contenuto, proposti dalla stessa parte contro la medesima sentenza, uno in via principale e l'altro in via incidentale rispetto al ricorso principale di un'altra parte, qualora la loro notificazione sia stata coeva, in sede di loro riunione, deve essere data priorità di esame a quello iscritto per primo, e, se esso sia ammissibile e procedibile, la sua decisione rende inammissibile, in via sopravvenuta, l'altro ricorso.

È inoltre noto che, secondo un orientamento costante e granitico della giurisprudenza di legittimità (espresso da ultimo, *ex multis,* da Sez. 5, n. 29093/2018, Varrone, Rv. 651277-01), l'osservanza del principio di autosufficienza (cfr. l'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c.) impone che il ricorrente specifichi il contenuto della critica mossa alla sentenza impugnata indicando precisamente i fatti processuali alla base del vizio denunciato, producendo in giudizio l'atto o il documento della cui erronea valutazione si dolga, o indicando esattamente nel ricorso in quale fascicolo esso si trovi e in quale fase processuale sia stato depositato, nonché trascrivendone o riassumendone il contenuto nel ricorso, non potendo tali elementi (veri e propri requisiti di contenuto-forma dell'atto) essere ricavati *aliunde* e, in specie, dalla sentenza impugnata o dal controricorso. Il principio è arricchito dalle puntuali osservazioni di **Sez. 5, n. 08425/2020, Guida, Rv. 658196-01**, per la quale, ai fini del rispetto dei limiti contenutistici di cui all'art. 366, comma 1, n. 3) e 4), c.p.c., il ricorso per cassazione deve essere redatto in conformità al dovere processuale della chiarezza e della sinteticità espositiva, dovendo il ricorrente selezionare i profili di fatto e di diritto della vicenda *sub iudice* posti a fondamento delle doglianze proposte in modo da offrire al giudice di legittimità una concisa rappresentazione dell'intera vicenda giudiziaria e delle questioni giuridiche prospettate e non risolte o risolte in maniera non condivisa, per poi esporre le ragioni delle critiche nell'ambito della tipologia dei vizi elencata dall'art. 360 c.p.c.; l'inosservanza di tale dovere (nella specie ravvisata dalla S.C. a fronte di ricorso per cassazione di 239 pagine, nonostante la semplicità della questione giuridica alla base della decisione impugnata, illustrata in due pagine) pregiudica l'intellegibilità delle questioni, rendendo oscura l'esposizione dei fatti di causa e confuse le censure mosse alla sentenza gravata e, pertanto, comporta la declaratoria

di inammissibilità del ricorso, ponendosi in contrasto con l'obiettivo del processo, volto ad assicurare un'effettiva tutela del diritto di difesa (art. 24 Cost.), nel rispetto dei principi costituzionali e convenzionali del giusto processo (artt. 111, comma 2, Cost. e 6 CEDU), senza gravare lo Stato e le parti di oneri processuali superflui.

Quanto al contenuto del ricorso per cassazione, è inammissibile il motivo con cui si denunci un vizio dell'atto impugnato diverso da quelli originariamente allegati, censurando, altresì, l'omesso rilievo d'ufficio della nullità, atteso che nel giudizio tributario, in conseguenza della sua struttura impugnatoria, opera il principio generale di conversione dei motivi di nullità dell'atto tributario in motivi di gravame, sicché l'invalidità non può essere rilevata d'ufficio, né può essere fatta valere per la prima volta in sede di legittimità. In applicazione di tale principio, dunque, **Sez. 5, n. 19929/2020, Antezza, Rv. 659043-01** ha dichiarato inammissibile il ricorso con cui si era dedotta la nullità della sentenza e dell'intero processo per essere stati gli atti di contestazione di sanzioni sottoscritti da un funzionario incaricato e non da un dirigente munito del richiesto potere di firma, non avendo tale profilo mai costituito oggetto del *thema decidendum*. Analogamente, **Sez. 5, n. 15517/2020, Putaturo Donai Viscido di Nocera, Rv. 658556-01** evidenzia come la proposizione, mediante ricorso per cassazione, di censure prive di specifica attinenza al *decisum* della sentenza impugnata comporta l'inammissibilità del ricorso, risolvendosi in un "non motivo": l'esercizio del diritto di impugnazione, infatti, può considerarsi avvenuto in modo idoneo solo qualora i motivi con i quali è esplicato si traducano in una critica alla decisione impugnata e, quindi, nell'esplicita e specifica indicazione delle ragioni per cui essa è errata, da considerarsi in concreto e dalle quali non possano prescindere, dovendosi pertanto considerare nullo per inidoneità al raggiungimento dello scopo il motivo che difetti di tali requisiti. Osserva, inoltre, **Sez. 5, n. 17363/2020, Giudicepietro, Rv. 658701-01**, che, sebbene l'inammissibilità del ricorso introduttivo sia rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, la relativa eccezione non può essere però sollevata per la prima volta in Cassazione, allorché il suo esame implichi un accertamento in fatto (nella specie, l'esame di documenti riguardanti la notifica dell'atto impositivo in relazione alla data d'inoltro del ricorso), come tale rimesso al giudice di merito.

Con riferimento, poi, alle preclusioni gravanti sulle parti rispetto al deposito di documenti ex art. 372 c.p.c., va anzitutto chiarito che, nel giudizio di cassazione è ammissibile la produzione di documenti non prodotti in precedenza solo ove attengano alla nullità della sentenza impugnata o all'ammissibilità processuale del ricorso o del controricorso, ovvero al maturare di un successivo giudicato, mentre non è consentita la

produzione di documenti nuovi relativi alla fondatezza nel merito della pretesa, per far valere i quali, se rinvenuti dopo la scadenza dei termini, la parte che ne assuma la decisività può esperire esclusivamente il rimedio della revocazione straordinaria ai sensi dell'art. 395, n. 3), c.p.c.

Da tale principio di carattere generale consegue, pertanto, che: (a) la produzione di documenti nuovi relativi alla fondatezza nel merito della pretesa non è consentita neppure dall'art. 25 della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica tunisina per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, firmata a Tunisi il 16 maggio 1979, sia perché tale articolo riguarda solo le "autorità" e le "persone" che sono "incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte previste dalla presente Convenzione, delle procedure concernenti tali imposte", sia perché l'ultimo periodo dello stesso articolo - che fa riferimento alla possibilità, per dette "persone", di "servirsi di queste informazioni nel corso delle udienze pubbliche o nei giudizi" - non può certo derogare alle norme del processo civile di legittimità (**Sez. 5, n. 04415/2020, D'Orazio, Rv. 657334-02**); (b) in tema di violazioni in materia di IVA, è invece producibile in cassazione la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, relativa ai medesimi fatti oggetto della sanzione tributaria controversa, ove il contribuente intenda far valere l'improcedibilità, l'improponibilità o, comunque, l'estinzione, in tutto o in parte, del giudizio tributario per violazione - pur dedotta per la prima volta in sede di legittimità e sempreché pertinente alle questioni ritualmente in giudizio - di principi di ordine pubblico unionale (nella specie, del *ne bis in idem*); diversamente, tale produzione non è ammissibile ai fini delle contestazioni in materia di imposte dirette, per le quali non viene in rilievo l'esigenza di effettività del diritto unionale (**Sez. 5, n. 21694/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 659071-05**); (c) da ultimo, va prodotto nel rispetto delle regole valevoli per i documenti il cui deposito è ammissibile in sede di legittimità e, in particolare, in ossequio all'art. 372 c.p.c. il decreto del Ministro della giustizia che, attestando il periodo di mancato funzionamento di un pubblico ufficio, disponga la proroga dei termini per la notificazione del ricorso, trattandosi di atto avente natura amministrativa meramente ricognitivo delle circostanze a cui la legge ricollega la proroga, come tale privo di valore normativo e perciò sottratto all'operatività del principio *iura novit curia*.

L'emergenza epidemiologia ha poi determinato una vasta calendarizzazione dei giudizi di legittimità con il nuovo rito camerale "non partecipato", ai sensi degli artt. 375 e 380-*bis*.1 c.p.c., anziché in pubblica udienza: **Sez. 5, n. 26480/2020, Guida, Rv. 659507-01**, conferma la correttezza di tale impostazione, siccome determinata da particolari ragioni giustificative, obiettive e razionali, quale l'esigenza di evitare, nel

periodo di emergenza epidemiologica da Covid-19, assembramenti all'interno degli uffici giudiziari e contatti ravvicinati tra le persone, alla luce sia dell'art. 221, comma 4, del d.l. n. 34 del 2020, conv., con modif., in l. n. 77 del 2020 - che consente, fino a cessata emergenza sanitaria, la trattazione scritta delle cause civili (cd. udienza cartolare) - sia delle misure organizzative adottate dal Primo presidente della Cassazione, con propri decreti, al fine di regolamentare l'accesso ai servizi.

Lo svolgimento sempre più frequente del giudizio di legittimità nelle forme del rito camerale, dunque, ed il maggior uso degli strumenti telematici ha, però, posto, quale inevitabile corollario, la questione della esaminabilità della memoria ex art. 380-*bis*.1 c.p.c. consegnata alla cancelleria a mezzo PEC proveniente dall'indirizzo indicato dal difensore del ricorrente in sede di costituzione; sia **Sez. 5, n. 28174/2020, Condello, Rv. 659986-01** che **Sez. 5, n. 27672/2020, Nicastro, Rv. 659534-01**, chiariscono che, ove la consegna del messaggio contenente la memoria predetta avvenga tempestivamente, la contiguità cronologica tra la spedizione del messaggio e la sua consegna telematica alla Cancelleria consentono di ritenere che il relativo file sia regolarmente ricevuto, stampato e inserito dal cancelliere nel fascicolo d'ufficio, a disposizione del Collegio e delle parti, tenuto conto sia dell'equiparazione della PEC alla raccomandata, ex art. 6, comma 1, d.lgs. n. 82 del 2005 (già art. 48, comma 2, del medesimo decreto), sia dei principi generali della strumentalità delle forme degli atti processuali e del raggiungimento dello scopo degli stessi.

Sotto altro profilo, pur sempre attinente, però, al rito camerale di legittimità ex art. 380-*bis*.1 c.p.c., **Sez. 5, n. 05508/2020, Perrino, Rv. 657368-01**, reiterando l'insegnamento di Sez. 2, n. 12803/2019, Bertuzzi, Rv. 653817-01), ha affermato che, relativamente ai ricorsi già depositati alla data del 30 ottobre 2016 e per i quali venga successivamente fissata adunanza camerale, la parte intimata che non abbia provveduto a notificare e a depositare il controricorso nei termini di cui all'art. 370 c.p.c. ma che, in base alla pregressa normativa, avrebbe ancora la possibilità di partecipare alla discussione orale, per sopperire al venir meno di siffatta facoltà può presentare memoria, munita di procura speciale, nei medesimi termini entro i quali può farlo il controricorrente, trovando in tali casi applicazione l'art. 1 del Protocollo di intesa sulla trattazione dei ricorsi presso le Sezioni civili della Corte di cassazione.

Si è occupata, infine, dell'ipotesi di estinzione del giudizio di legittimità, a seguito di rinunzia al ricorso, **Sez. 5, n. 10140/2020, Succio, Rv. 657723-01**: è invero pacifico che, in assenza dei requisiti prescritti dall'art. 390 c.p.c. l'atto di rinuncia non è idoneo a determinare l'estinzione del processo e comporta una declaratoria di inammissibilità del ricorso per sopravvenuto difetto di interesse alla decisione (Sez. U, n. 03876/2010,

D'Alonzo, Rv. 611473-01); per contro, il rispetto delle formalità previste dall'art. 390 c.p.c. è condizione sufficiente per dichiarare l'estinzione, essendo inapplicabile al giudizio di legittimità la prescrizione dell'art. 306, comma 1, c.p.c. (secondo cui "il processo si estingue per rinuncia agli atti del giudizio quando questa è accettata dalle parti costituite che potrebbero aver interesse alla prosecuzione"), con la conseguenza che la rinunzia al ricorso per cassazione non deve essere necessariamente accettata dalle controparti per essere produttiva di effetti processuali e determina il passaggio in giudicato della sentenza impugnata, comportando il conseguente venir meno dell'interesse a contrastare l'impugnazione (Sez. 5, n. 09857/2011, Campanile, Rv. 617942-01). Orbene, nell'occasione la Corte chiarisce che, in tale ultima evenienza, pur a fronte dell'estinzione del giudizio di legittimità, è comunque fatta salva la condanna del rinunciante alle spese del giudizio.

4. Il giudizio di rinvio.

Regole «speciali» e, dunque, prevalenti rispetto alla disciplina dettata dall'art. 392 c.p.c. operano nel processo tributario in caso di riassunzione a seguito di cassazione con rinvio, trovando applicazione l'art. 63 del d.lgs. n. 546 del 1992 che detta, al riguardo, una compiuta ed esaustiva disciplina.

Anche in tale peculiare ambito resta, tuttavia, valido il principio per cui nel giudizio di rinvio, configurato dall'art. 394 c.p.c. quale giudizio ad istruzione sostanzialmente «chiusa», è preclusa l'acquisizione di nuove prove, e segnatamente la produzione di nuovi documenti, anche se consistenti in una perizia d'ufficio disposta in altro giudizio, salvo che la loro produzione non sia giustificata da fatti sopravvenuti riguardanti la controversia in decisione, da esigenze istruttorie derivanti dalla sentenza di annullamento della Corte di cassazione o dall'impossibilità di produrli in precedenza per causa di forza maggiore (Sez. 6-5, n. 26108/2018, La Torre, Rv. 651434-01).

Ai fini della validità dell'atto di riassunzione in sede di rinvio: a) Sez. 5, n. 08936/2018, Condello, Rv. 647822-01, non richiede una specifica indicazione del *petitum*, ritenendo sufficiente il richiamo al ricorso introduttivo del giudizio ed al contenuto del provvedimento in base al quale avviene la riassunzione; b) Sez. 5, n. 32276/2018, Nonno, Rv. 651789-01, precisa che l'omessa o tardiva riassunzione, nel termine di legge, del giudizio a seguito di rinvio dalla Corte di cassazione ne determina l''estinzione la quale, differentemente da quanto avviene nel giudizio ordinario, è rilevabile anche d'ufficio ex artt. 45, comma 3, e 63 del d.lgs. n. 546 del 1992, e comporta il venir meno dell'intero procedimento, con conseguente definitività dell'avviso di accertamento; c) Sez. 5, n. 11430/2019, Fraulini, Rv. 653669-01, indica come necessario il

conferimento di una nuova procura alle liti in favore del difensore che abbia già assistito la parte nel solo giudizio di legittimità, atteso che, per un verso, il giudizio di rinvio si configura quale prosecuzione non del giudizio di cassazione, ma di quello di primo o di secondo grado culminato nella sentenza cassata e, per un altro, il mandato conferito per il giudizio di legittimità, in quanto speciale, non può estendere i propri effetti anche alla successiva fase di rinvio.

Nel giudizio di rinvio successivo alla cassazione della sentenza impugnata, precisa inoltre **Sez. 5, n. 3250/2020, Catallozzi, Rv. 656965-01**, la riassunzione della causa deve essere preceduta, a pena di inammissibilità, dal deposito di copia autentica della sentenza di legittimità o dell'ordinanza decisoria che definisce il giudizio, dovendosi interpretare l'art. 63 del d.lgs. n. 546 del 1992 (nel testo *ratione temporis* vigente) alla luce delle successive modifiche al codice di rito hanno elevato l'ordinanza a modello decisionale dei giudizi di legittimità.

Quanto, infine, all'incidenza *ius superveniens* sul giudizio di rinvio, **Sez. 6-5, n. 22407/2020, Russo, Rv. 659358-01** rileva che, mentre nell'ipotesi di rinvio cd. prosecutorio (o proprio) ex art. 383, comma 1, c.p.c., il giudice non deve tener conto delle modifiche processuali *medio tempore* intervenute, vertendosi in una fase ulteriore dell'originario procedimento (introdotto secondo le regole in quel momento vigenti), nel caso rinvio cd. restitutorio (o improprio) ex art. 383, comma 3, c.p.c., le sopravvenienze normative incidono, al contrario, sul nuovo processo che si svolge dinanzi al primo giudice, cui la causa sia stata rimessa in conseguenza dell'annullamento dell'intero procedimento. Ne consegue che, in tale ultimo caso di annullamento dell'intero giudizio di merito, insieme con l'atto originario cade anche il collegamento col precedente regime processuale ed il nuovo giudizio che si instaura a seguito di rinvio restitutorio è sottoposto alle regole vigenti nel momento in cui, con la riassunzione, si rinnova l'atto introduttivo nullo, in virtù del principio del *tempus regit actum* (**Sez. 6-5, n. 22407/2020, Russo, Rv. 659358-02)**.

5. La revocazione.

L'istituto della revocazione è disciplinato agli artt. dal 64 al 67 del d.lgs. n. 546 del 1992 ed è stato novellato dal d.lgs. n. 156 del 2015.

Anche nel processo tributario la revocazione è regolata dalle previsioni afferenti il grado di giudizio nel quale fu emesso il provvedimento oggetto di revocazione, in quanto non derogate da norme specifiche, mentre i provvedimenti interessati da tale forma di impugnazione hanno subito una sostanziale modifica, essendosi passati dalla previsione originaria, contenuta al comma 1, dell'art. 64 del d.lgs. n. 546 del 1992, per cui «*contro le sentenze delle Commissioni tributarie che involgono*

accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile» a quella, attuale, in virtù della quale «*le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle commissioni tributarie possono essere impugnate ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile*».

Delle modifiche intervenute, *in parte qua,* con la richiamata riforma del 2015 da altresì conto Sez. 6-5, n. 00327/2018, Luciotti, Rv. 647097-01, la quale ha chiarito che, ai sensi dell'art. 64, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nel testo modif. dall'art. 9, comma 1, lett. cc), del d.lgs. n. 156 del 2015, applicabile ai ricorsi depositati a decorrere dal 1° gennaio 2016), la revocazione cd. ordinaria è ammissibile anche se la stessa sentenza sia stata oggetto di ricorso per cassazione, in conformità, peraltro, all'art. 398, comma 4, c.p.c. (secondo cui «*la proposizione della revocazione non sospende il termine per proporre il ricorso per cassazione o il procedimento relativo*»), norma operante nel processo tributario, stante il generale rinvio al codice di procedura civile di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Quanto ai requisiti necessari alla proposizione del ricorso per revocazione ordinaria nel processo tributario, **Sez. 5, n. 01233/2020, Condello, Rv. 656669-01,** precisa esser sufficiente l'indicazione degli estremi della sentenza oggetto di revocazione, senza che sia anche necessaria la sua allegazione, non essendo tale onere contemplato dagli artt. 64 e 65 del d.lgs. n. 546 del 1992, né essendo applicabile l'art. 399 c.p.c.; **Sez. 5, n. 19450/2020, Saija, Rv. 658872-01** evidenzia, poi, che l'atto introduttivo con cui la parte domanda la revocazione della sentenza d'appello ricomprende anche la richiesta di pronuncia sul merito della controversia (e, dunque, di pronuncia sul giudizio rescissorio, quand'anche quest'ultima non sia formulata in modo esplicito.

Perimetrano, invece, il campo dell'errore di fatto previsto dall'art. 395, n. 4, c.p.c., idoneo a costituire motivo di revocazione: a) **Sez. 5, n. 04985/2020, Taddei, Rv. 657353 - 01**, la quale evidenzia che in tema di revocazione delle sentenze delle commissioni tributarie ai sensi dell'art. 64 del d.lgs. n. 546 del 1992 (nel testo, applicabile *ratione temporis*, anteriore alla modificazione del comma 1 di tale articolo a opera dell'art. 9, comma 1, lett. cc. del d.lgs. n. 156 del 2015), la censura relativa alla pretesa illegittimità della notifica del gravame sulla decisione impugnata non è qualificabile come errore rilevante, non essendo ascrivibile al n. 4) dell'art. 395 c.p.c. in quanto costituente motivo di diritto; b) **Sez. 6-5, n. 04584/2020, Luciotti, Rv. 657316-01**, per la quale è inammissibile il ricorso al rimedio previsto dall'art. 391-*bis* c.p.c. nell'ipotesi in cui il dedotto errore riguardi norme giuridiche, atteso che la falsa percezione di queste, anche se indotta da errata percezione di interpretazioni fornite da precedenti indirizzi giurisprudenziali, integra gli estremi dell'*error iuris*, sia

nel caso di obliterazione delle norme medesime (riconducibile all'ipotesi della falsa applicazione), sia nel caso di distorsione della loro effettiva portata (riconducibile all'ipotesi della violazione).

CAPITOLO IV

LITISCONSORZIO NECESSARIO

(di Eleonora Reggiani)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La fondamentale pronuncia delle Sezioni Unite. – 3. Sintesi delle questioni affrontate. – 4. Le obbligazioni tributarie solidali. – 5. Gli atti di imposizione nei confronti delle società di persone e dei loro soci. – 5.1. Imposte sui redditi, IRAP e ILOR. – 5.2. l'IVA. – 6. Gli atti d'imposizione nei confronti delle società di capitali e dei loro soci. – 7. L'estinzione delle società nel corso del processo tributario. – 8. Crediti e debiti tributari di società estinte. – 9. Il consolidato nazionale. – 10. Gli atti di classamento di immobili. – 11. Litisconsorzio necessario e giudizi d'impugnazione. – 12. Altre questioni. Rinvio.

1. Premessa.

L'istituto del litisconsorzio necessario è tra quelli che, nell'ambito della disciplina processuale tributaria, ha creato e continua a creare molteplici problemi interpretativi.

La disposizione normativa di riferimento è l'art. 14 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, il quale stabilisce che: *«1. Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi. 2. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza. 3. Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso. 4. Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili. 5. I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente. 6. Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza».*

Con tale norma è stata introdotta per la prima volta una specifica disciplina del litisconsorzio nel processo tributario, perché il previgente d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 non conteneva alcuna disposizione in merito, anche se al suo interno effettuava richiami al processo con pluralità di parti (v. ad es. l'art. 34 d.P.R. cit.) e comunque consentiva, in via generale, di applicare al processo tributario le norme del libro I del codice di procedura civile, con il limite della compatibilità (art. 39 del d.P.R. cit.).

Occorre considerare che il d.lgs. n. 546 del 1992 è stato adottato, in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30, comma 1, lett. g), n. 2, della l. 30 dicembre 1991 n. 413, che stabiliva, tra i principi ed i

criteri direttivi da realizzare, un «*adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile*», facendo espresso riferimento alla necessità di una «*previsione e disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*».

La Relazione illustrativa, nel descrivere l'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992, ha evidenziato che, con esso, si è voluta introdurre una «*embrionale disciplina dei processi con pluralità di parti*», aggiungendo che, in mancanza di approfondite analisi dottrinali e giurisprudenziali, e seguendo la direttiva contenuta nella legge delega, «*si è aperta la via ad eventuali ipotesi di litisconsorzio o di intervento di terzi, da individuare necessariamente, sulla base della disciplina dei rapporti plurisoggettivi*».

Come sottolineato, nonostante gli sforzi compiuti dagli interpreti, è tuttora in corso un dibattito tra gli stessi in ordine alla portata della disposizione normativa in esame.

Possono essere a riguardo enucleate, essenzialmente, due tesi.

La prima ritiene che, nell'elaborare l'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992, il legislatore abbia voluto riprodurre pedissequamente la disciplina del codice di procedura civile e, assimilando tale disposizione all'art. 102 c.p.c., costituente una "norma in bianco", abbia lasciato all'interprete il compito di attribuire il significato e la definizione dei limiti di operatività.

La seconda sottolinea l'intento del legislatore di rendere, nel processo tributario, la materia del litisconsorzio autonoma rispetto a quella contenuta nel codice di procedura civile, esaltando gli aspetti peculiari della disciplina.

La giurisprudenza della S.C., pronunciandosi sul rapporto tra l'art. 102 c.p.c. e l'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, ha sostanzialmente ribadito quest'ultima soluzione.

2. La fondamentale pronuncia delle Sezioni Unite.

La Corte di legittimità per lungo tempo ha ritenuto di non dover applicare, salvo poche eccezioni, l'istituto del litisconsorzio necessario nella quasi totalità dei processi tributari con pluralità di parti coinvolte in un profilo unitario dal punto di vista sostanziale, in ragione del fatto che, nonostante l'unitarietà dell'oggetto dell'imposizione, a ciascuna di esse era consentito gestire autonomamente il rapporto con l'Amministrazione finanziaria (e quindi ciascuno poteva definire il dovuto in maniera diversa dagli altri).

In altre parole, si è ritenuto che, essendo autonomo il rapporto sostanziale, *a fortiori* dovesse reputarsi autonomo il corrispondente rapporto processuale.

In questo modo si è garantita un'agevole gestione amministrativa dei rapporti e delle relative controversie, ma si è andati incontro al concreto rischio della difformità degli esiti giudiziari.

Le multiformi fattispecie sulle quali la giurisprudenza si è dovuta pronunciare hanno provocato alcuni ripensamenti rispetto agli originari convincimenti.

Un ruolo fondamentale, nell'evoluzione della giurisprudenza sull'argomento, è stato assunto da Sez. U, n. 01052/2007, Botta, Rv. 595502-01.

In tale sentenza si afferma che il litisconsorzio necessario ha nel processo tributario una disciplina autonoma rispetto a quella del codice di procedura civile, perché l'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992 non costituisce, come l'art. 102 c.p.c., una "norma in bianco", ma individua espressamente nella inscindibilità della causa, determinata dall'oggetto del ricorso, il presupposto per l'operatività dell'istituto.

Si ritiene, pertanto, che il litisconsorzio tributario sussista ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere, o sia, unitario, coinvolgendo nella fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, sebbene proposto da uno solo o da alcuni degli obbligati, abbia ad oggetto, non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, ma quella inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ossia gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione.

La *ratio* della peculiarità dell'istituto, nel processo tributario, viene giustificata anche sul piano costituzionale, quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., perché si mostra funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati ed al rispetto della loro capacità contributiva.

Nella richiamata decisione, il giudice nomofilattico ha, in particolare, evidenziato che l'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992 colloca il litisconsorzio in una dimensione esclusivamente processuale, in quanto strutturalmente (e strettamente) collegato alla domanda proposta in giudizio, la quale, se raffrontata alle regole del processo civile, denota una "contaminazione" tra le disposizioni di cui agli artt. 102 e 331 c.p.c.

Considerato che il giudizio tributario è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi e che l'oggetto dello stesso è circoscritto al concreto atteggiarsi del rapporto tra atto autoritativo e relativa impugnazione, viene, quindi, precisato che l'oggetto del ricorso, cui fa riferimento l'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di imposizione e contestazione del contribuente, che consente di identificare concretamente *causa petendi* e *petitum* della domanda.

In tale quadro, anche l'inscindibilità dell'azione, richiesta dal medesimo articolo, viene valutata in relazione alla domanda, dovendo essere ritenuta sussistente tutte le volte in cui la fattispecie costitutiva dell'obbligazione: a) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti; b) siano proprio tali elementi ad essere posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati.

Qualora, invece, colui che ha proposto l'impugnazione abbia dedotto un profilo proprio della sua sola posizione debitoria, è escluso che si determini quella situazione di inscindibilità, cui, ai sensi dell'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, consegue il litisconsorzio necessario tra i soggetti obbligati, e potrà realizzarsi solo una ipotesi di intervento volontario, disciplinato dal successivo comma 3 dello stesso articolo.

A tale sentenza ne sono seguite molte altre, che hanno statuito in conformità (Sez. 6-5, n. 15189/2013, Di Blasi, Rv. 627166-01) o che, comunque, hanno fatto propri i principi espressi, per decidere questioni simili o connesse (v., tra le tante, Sez. 6-5, n. 07840/2017, Iofrida, Rv. 643638-01; Sez. 5, n. 24063/2011, Botta, Rv. 620274-01; Sez. 5, n. 14378/2010, Bisogni, Rv. 613579-01).

Peculiare rilevanza, tra queste, ha l'enunciazione del principio in virtù del quale, nel processo tributario, in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, è ammissibile l'intervento adesivo dipendente dei terzi che, pur non essendo destinatari dell'atto impositivo impugnato, potrebbero essere chiamati ad adempiere l'obbligazione tributaria, in quanto *ex lege* solidalmente responsabili perché, pur non avendo realizzato un fatto indice di capacità contributiva, la loro posizione è collegata con il fatto imponibile o con il contribuente, sulla base di un rapporto a cui il fisco resta estraneo (così Sez. 5, n. 00225/2012, Di Iasi, Rv. 621169-01, ove la S.C. ha ritenuto ammissibile l'intervento in appello dell'acquirente del ramo d'azienda destinataria dell'avviso opposto, responsabile in solido con il cedente, fatto salvo il beneficio di escussione di quest'ultimo *ex* art. 14 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

3. Sintesi delle questioni affrontate.

Vengono di seguito riportate, raggruppate per argomento, le decisioni della S.C. che, in tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, sono state adottate nel periodo in considerazione, precedute, ove opportuno, da una ricostruzione dell'orientamento giurisprudenziale esistente, al fine di evidenziarne più esattamente la collocazione nel quadro interpretativo complessivo.

In primo luogo, viene esaminato il tema delle obbligazioni tributarie solidali, in relazione al quale, pur essendovi poche pronunce da richiamare,

vengono esposte le ragioni della soluzione da tempo adottata dalla giurisprudenza, ancora oggetto di aspre critiche in dottrina.

Segue poi l'analisi, sotto diversi punti di vista, delle più numerose decisioni relative alle controversie in tema di atti impositivi nei confronti di società di persone e dei soci delle stesse, distinte, ove necessario, da quelle relative alle società di capitali.

È inoltre prestata attenzione a particolari questioni affrontale dalla S.C., legate al tema del litisconsorzio (in particolare, l'estinzione delle società di persone o di capitali in pendenza di giudizio o ancor prima dell'instaurazione del processo, il contenzioso in caso di consolidato nazionale e le controversie in materia di classamento).

Viene, infine, dedicato un paragrafo al tema del litisconsorzio nel processo tributario nei giudizi di impugnazione, con rinvio ad altre parti di questa Rassegna per l'esame di ulteriori questioni.

4. Le obbligazioni tributarie solidali.

La Corte di cassazione, anche prima di Sez. U, n. 01052/2007, cit., ha costantemente affermato l'applicabilità, in materia tributaria, dei principi civilistici sulle obbligazioni solidali (paritetiche o dipendenti), i quali, naturalmente, devono subire i necessari adattamenti, per l'influenza, sull'assetto del rapporto obbligatorio, degli effetti dell'accertamento e della particolare struttura del processo tributario (v., tra le tante, Sez. 5, n. 13800/2000, Altieri, Rv. 543295-01).

In particolare, secondo tale orientamento, così come l'Amministrazione finanziaria può esigere il pagamento dell'intera imposta da un singolo coobbligato, ciascuno di questi può autonomamente impugnare l'accertamento, il quale può diventare definitivo nei confronti di ogni obbligato.

La separatezza e autonomia dei singoli rapporti tra Amministrazione finanziaria e condebitori solidali si traduce, sul piano processuale, nella possibilità di instaurare distinti giudizi e dunque nell'esclusione dell'ipotesi di litisconsorzio necessario. Ciascun ricorso contro lo stesso accertamento instaura, dunque, rapporti processuali diversi, anche nel caso in cui vi sia stata trattazione unitaria.

Sez. U, n. 01052/2007, Botta, Rv. 595502-01, ha aggiunto argomenti di carattere processuale, forniti dalla lettura offerta dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Come affermato nella motivazione dalla sentenza richiamata – e poi ribadito da Sez. 5, n. 24063/2011, Botta, Rv. 620274-01 – nel processo tributario, l'art. 14, comma l, del d.lgs. n. 546 del 1992 indica, quale presupposto per l'operatività dell'istituto del litisconsorzio necessario, l'inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso.

L'oggetto del ricorso si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di imposizione e contestazione del contribuente, che consente di identificare concretamente *causa petendi* e *petitum* della domanda.

L'inscindibilità dell'azione viene valutata, anch'essa, in relazione alla domanda, sussistendo tutte le volte in cui la fattispecie costitutiva dell'obbligazione presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e siano proprio tali elementi ad essere posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati.

Tale impostazione si muove in una prospettiva del tutto diversa da quella nella quale si collocano le regole proprie dell'obbligazione solidale, la cui (eventuale) sussistenza non realizza, infatti, un presupposto per l'applicazione della norma in questione.

La questione della solidarietà dell'obbligazione è, infatti, ritenuta estranea al giudizio, con la precisazione che essa, piuttosto che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, pone problemi relativi al rapporto tra giudicati (ed eventualmente legittima un intervento nel processo ai sensi dell'art. 14, comma 3, del medesimo decreto).

A tali conclusioni sono pervenute anche le successive decisioni sull'argomento (v., tra le tante, Sez. 5, n. 24098/2014, Chindemi, Rv. 633091-01; Sez. 5, n. 15958/2015, Cosentino, Rv. 636111-01; Sez. 5, n. 20024/2017, Tedesco, Rv. 645298- 01).

Tra le pronunce più recenti occorre segnalare Sez. 5, n. 01698/2018, Stalla, Rv. 646921-01, la quale ha ribadito che, sul piano processuale, il rapporto di solidarietà passiva si risolve in un litisconsorzio meramente facoltativo.

5. Gli atti di imposizione nei confronti delle società di persone e dei loro soci.

In argomento, vi sono pronunce che hanno affrontato in generale la questione del litisconsorzio tra società e soci, nel processo tributario, quando si verte in materia di tributi dovuti da società di persone.

Ovviamente, come precisato da Sez. 5, n. 23261/2018, Catallozzi, Rv. 650689-01, la necessità di verificare la sussistenza o meno di una società di fatto comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti nel contenzioso tributario, il quale, ha ribadito la S.C., sussiste, oltre che nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, anche nei casi in cui, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio, e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti.

In senso analogo, Sez. 5, n. 24025/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651397-01, ha specificato che il giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento promosso dal socio di fatto di una società di persone, che pure contesti tale qualità, deve svolgersi nel contraddittorio tra la società e i soci della stessa, perché la relativa decisione non può conseguire il suo scopo, ove non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti.

In tema d'impresa familiare, invece, Sez. 5, n. 34222/2019, Condello, Rv. 656645-01, ha rilevato che la natura individuale di tale impresa comporta la titolarità esclusiva in capo all'imprenditore e che la posizione degli altri familiari, i quali forniscono il loro apporto lavorativo, assume rilevanza esclusivamente nei rapporti interni, restando esclusa la configurabilità, nel processo tributario, di un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra di essi.

Come precisato da **Sez. 6-5, n. 14227/2020, Conti, Rv. 658526-01**, l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci, comporta l'estensione del contraddittorio processuale a tutti i soci ai sensi dell'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992, ma non anche di quello endoprocedimentale, per il quale non sussiste un litisconsorzio necessario analogo a quello processuale.

La S.C. ha conseguentemente affermato che la proposizione tempestiva dell'istanza di adesione da parte del singolo socio, al quale sia stato notificato l'accertamento riguardante la società, non è idonea a rimettere in termini quest'ultima rispetto all'istanza di adesione dalla stessa non tempestivamente formulata, determinando la definitività dell'accertamento, diversamente da quanto accade, invece, in caso di tempestiva istanza di adesione proposta dal socio con riguardo al reddito di partecipazione allo stesso imputato per trasparenza, avendo egli, in tal caso, autonomo interesse ad attivare tale modalità alternativa di possibile definizione del contenzioso tributario, ancorché la società non si sia avvalsa della medesima opzione quanto al reddito ad essa contestato.

In argomento, particolare rilievo assume anche **Sez. 5, n. 20200/2020, P. Di Marzio, Rv. 658933-01**, ove si afferma che l'accertamento con adesione concluso nei confronti di una società di persone, diversamente dall'accertamento tributario sottoposto al vaglio giurisdizionale, non si estende automaticamente all'accertamento consequenziale nei confronti dei soci (nella specie, divenuto inoppugnabile quanto al maggior reddito conseguito personalmente dal contribuente), in difetto di un'espressa previsione legislativa e stante la finalità della procedura stragiudiziale, volta ad evitare il contenzioso

mediante strumenti equitativi che importano una riduzione degli importi altrimenti dovuti.

Nella stessa linea si pone Sez. 5, n. 12137/2019, D'Orazio, Rv. 653856-01, che, in tema di accertamento con adesione, esclude il litisconsorzio necessario tra la società di persone e i soci, con riferimento ai giudizi da questi ultimi instaurati contro gli atti di accertamento a loro notificati, perché assenti o non aderenti alla definizione agevolata scelta dalla società, posto che l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno a seguito di tale definizione, che, ai sensi dell'art. 41-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce titolo per l'accertamento nei confronti dei soci, con la conseguenza che ciascuno di essi può opporre solo ragioni di impugnazioni specifiche e quindi di carattere personale.

Tale pronuncia è, peraltro, espressione di un orientamento oramai consolidato (Sez. 5, n. 02827/2010, Bognanni, Rv. 611767-01; Sez. 5, n. 14926/2011, Terrusi, Rv. 618485-01; Sez. 5, n. 00222/2014, Crucitti, Rv. 629000-01), che ha superato quello ad esso contrario e oramai da tempo disatteso (da ultimo Sez. 5, n. 03576/2010, Magno, Rv. 611472-01).

Analizzando, poi, le pronunce di legittimità che hanno esaminato la questione con riferimento ai singoli istituti, occorre, senza dubbio, operare una distinzione tra giudizi relativi a fattispecie in cui opera la cd. tassazione "per trasparenza" e altre tipologie di controversie.

5.1. Imposte sui redditi, ILOR e IRAP.

Come è noto, Sez. U, n. 14815/2008, Merone, Rv. 603330-01, ha affermato che l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all'art. 5 T.U.I.R. e dei soci delle stesse, e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società, riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci – salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali – sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, perché la stessa non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario.

Secondo le Sezioni Unite, dunque, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone di integrare il contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992 (salva la possibilità di riunione, in

applicazione del successivo art. 29), e il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio.

Tale decisione (relativa ad atti impositivi inerenti l'ILOR della società di persone e l'IRPEF dei soci) ha dato attuazione al criterio generale, sancito da Sez. U, n. 01052/2007, Botta, Rv. 595502-01, sopra descritta, ponendo in evidenza l'esistenza di un accertamento unico, che riguarda inscindibilmente una pluralità di soggetti e che rientra, pertanto, nella specifica figura di litisconsorzio necessario originario, così come è stata ricostruita e definita nella citata pronuncia.

Sez. 6-5, n. 01472/2018, Napolitano L., Rv. 647100-01, ha ribadito che, in materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento del maggior reddito delle società di persone e dei soci delle stesse, *ex* art. 5 T.U.I.R., comporta un litisconsorzio necessario tra società e soci, in difetto del quale la sentenza, anche di appello, è affetta da radicale nullità ed il procedimento deve essere rinviato al giudice di primo grado.

Sez. 6-5, n. 15116/2018, Napolitano L., Rv. 649266-01, ha richiamato per intero il principio di diritto enunciato da Sez. U, n. 14815/2008, Merone, Rv. 603330-01, ritenendo che, nella specie, il litisconsorzio non era sussistente, perché il socio, nell'impugnare l'avviso di accertamento, aveva sollevato eccezioni personali (riferite alla motivazione dell'avviso di accertamento, alla decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio impositivo e alla prescrizione dei contributi previdenziali richiesti).

Anche Sez. 6-5, n. 16730/2018, Luciotti, Rv. 649377-01, ha affermato che il principio di unitarietà dell'accertamento, sul quale si basa la rettifica della dichiarazione dei redditi delle società di persone e dei relativi soci, comporta che il ricorso tributario proposto da uno di essi, o dalla società, riguarda inscindibilmente sia la società che i soci, i quali tutti devono quindi essere parti del procedimento. Nella medesima pronuncia è, poi, precisato che il ricorso proposto da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio nei confronti degli altri, ovvero, se possibile, la riunione dei processi separatamente instaurati dai litisconsorti necessari, posto che il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti è da ritenersi affetto da nullità assoluta, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento (sui cui v. *infra*).

Di recente, il giudice nomofilattico ha confermato l'estensione del principio appena enunciato ai processi in materia di IRAP.

Sez. U, n. 13452/2017, E. Cirillo, Rv. 644364-01, ha, infatti, affermato (sulla base di molteplici argomenti) che l'IRAP è un'imposta assimilabile all'ILOR e pertanto, essendo imputata per trasparenza ai soci, ai sensi dell'art. 5 T.U.I.R., richiede il litisconsorzio necessario di questi

ultimi nel giudizio di accertamento dell'imposta dovuta dalla società di persone.

Si pone nella stessa linea Sez. 5, n. 29128/2018, Fichera, Rv. 651279-01, ove la S.C. ha precisato che nelle controversie aventi ad oggetto l'IRAP dovuta da uno studio professionale associato, trattandosi di imposta imputata per trasparenza ai soci, sussiste il litisconsorzio necessario tra l'associazione e questi ultimi, aggiungendo però che, ove al giudizio abbiano partecipato tutti gli associati, il contraddittorio non deve essere integrato nei confronti dell'associazione, non avendo quest'ultima una distinta personalità giuridica.

Con riguardo ad altri aspetti della questione, deve essere richiamata Sez. 5, n. 07026/2018, D'Orazio, Rv. 647553-01, la quale, nell'affermare che, nel processo tributario, sussiste un litisconsorzio necessario tra società di persone e soci, compresi gli accomandanti, stante l'unitarietà dell'accertamento dei relativi redditi ai sensi dell'art. 5 T.U.I.R., ha aggiunto che non assume alcun rilievo la trasformazione, in corso di causa, dell'ente in società di capitali, perché – si legge in motivazione – si tratta di una vicenda sopravvenuta, che non incide sull'unitarietà dell'accertamento e, dunque, sulle indicate ragioni del litisconsorzio necessario originario tra società e soci.

5.2. L'IVA.

La Corte di legittimità ha anche esaminato fattispecie ove il contenzioso ha riguardato atti di accertamento nei confronti di società di persone, riferiti ad altre imposte, come l'IVA.

Sul punto, Sez. 5, n. 06303/2018, Triscari, Rv. 647467-01, ha affermato che l'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone, se autonomamente operato, non determina, in caso d'impugnazione, la necessità d'integrare il contraddittorio nei confronti dei soci, salvo che l'Ufficio abbia contestualmente proceduto, con un unico atto, ad accertamenti anche ai fini di altre imposte (nella specie, IRAP), fondati su elementi comuni, atteso che, in detta ipotesi, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA non si sottrae al vincolo necessario del *simultaneus processus* per l'inscindibilità delle due situazioni, in quanto insuscettibile di autonoma definizione (nello stesso senso, Sez. 5, n. 26071/2015, Perrino, Rv. 638421-01).

Di orientamento contrario si è mostrata Sez. 5, n. 06531/2018, Di Geronimo, Rv. 647469-01, ove, sempre in tema di accertamento ai fini IVA e IRAP di società di persone, ha, invece, affermato che la responsabilità solidale ed illimitata per i debiti della società, prevista dall'art. 2291 c.c., esclude la ricorrenza di un'ipotesi di litisconsorzio

necessario relativamente all'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, atteso che – come spiegato in motivazione – ogni singolo socio, unito agli altri dal vincolo di solidarietà tributaria, è singolarmente soggetto ai poteri di accertamento e riscossione dell'Amministrazione finanziaria, senza che sussista un'unica fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato (nello stesso senso Sez. 6-5, n. 25136/2013, Caracciolo, Rv. 628498-01 e Sez. 5, n. 09527/2016, Luciotti, Rv. 639771-01, che però ha motivato affermando che, in questo caso, i soci non sono litisconsorti necessari, perché l'atto impugnato non comporta alcuna rettifica dei redditi della società e conseguentemente neanche di quelli dei soci, per cui si pone solo una questione di solidarietà passiva *ex* art. 2313 c.c.).

6. Gli atti d'imposizione nei confronti delle società di capitali e dei loro soci.

È opportuno precisare che, come ha affermato Sez. 6-5, n. 20507/2017, Iofrida, Rv. 645046-01, nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio di società di capitali, non è configurabile litisconsorzio tra società e soci, perché, per i redditi da partecipazione società di capitali non sussiste il meccanismo di automatica imputazione dei redditi ai soci in proporzione alla partecipazione, previsto dal combinato disposto degli artt. 40, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 5 T.U.I.R., salvo che i soci non abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale, ai sensi dell'art. 116 T.U.I.R. (v., infatti, Sez. 6-5, n. 24472/2015, Caracciolo, Rv. 637559-01, ove, nel caso di rettifica delle dichiarazioni dei redditi di una società di capitali, in cui i soci hanno optato per il regime di trasparenza fiscale, si è affermato che il ricorso proposto da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio *ex* art. 14 del d.lgs n. 546 del 1992 nei confronti di tutti i soci e della società).

7. L'estinzione delle società nel corso del processo tributario.

Alcune pronunce hanno esaminato gli effetti dell'estinzione delle società di persone o di capitali, cancellate dal registro delle imprese in pendenza del processo tributario, riguardante gli atti di imposizione sopra menzionati.

Sez. 5, n. 06285/2018, Bernazzani, Rv. 647465-01, ha così ritenuto che, nel processo tributario, il principio secondo cui, in virtù dell'unitarietà dell'accertamento, sussiste litisconsorzio necessario tra soci e società di persone, opera anche ove quest'ultima si estingua per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, atteso che, a seguito di tale evento,

i soci succedono nella posizione processuale dell'ente estinto, venendosi a determinare, tra di essi, una situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale.

Con riferimento, poi, alla proposizione dell'appello, quando l'estinzione della società non è stata dichiarata in primo grado, Sez. 6-5, n. 06069/2018, Napolitano L., Rv. 647495-01, ha precisato che, qualora nel giudizio di primo grado la società in accomandita semplice, parte dello stesso, si sia estinta per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, e l'evento estintivo non sia stato dichiarato, l'atto di appello, proposto dall'*ex* socio accomandatario, deve essere notificato anche agli altri *ex* soci, in quanto sono tutti successori della società ai sensi dell'art. 110 c.p.c. In mancanza, la sentenza pronunciata all'esito del procedimento di gravame è affetta da nullità, rilevabile d'ufficio nel giudizio di cassazione, per violazione del principio del contraddittorio.

Diversamente, ma con riferimento al caso in cui l'estinzione della società intervenga prima dell'instaurazione del processo, Sez. 5, n. 20024/2017, Tedesco, Rv. 645298-01, ha ritenuto che l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all'art. 5 T.U.I.R. e dei soci delle stesse, e che giustifica il litisconsorzio necessario tra società e soci nei giudizi di impugnazione dei relativi atti di accertamento, non viene più in considerazione nel caso di intervenuta estinzione della società, atteso che i debiti sociali si trasferiscono ai soci illimitatamente responsabili (in applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto che correttamente la socia accomandataria della società estinta era stata ritenuta destinataria degli avvisi di accertamento senza necessità di integrare il contraddittorio nei confronti del socio accomandante, in quanto l'accertamento era stato originariamente compiuto nei confronti dello stesso).

Particolare è la fattispecie esaminata da Sez. 5, n. 28356/2019, D'Orazio, Rv. 655727-02, ove la S.C., nell'affermare che sussiste il litisconsorzio tra società consolidata e consolidante *ex* art. 40-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973, ha aggiunto che, in caso di estinzione della consolidata in corso di causa, occorre disporre l'integrazione del contraddittorio nei confronti dei soci della stessa.

8. Crediti e debiti tributari di società estinte.

La S.C. ha più volte esaminato la questione relativa alla sorte dei debiti e dei crediti di società (di persone o di capitali) ormai cancellate delle società dal registro delle imprese e, quindi, estinte.

Tra le ultime pronunce, Sez. 1, n. 17492/2018, Fraulini, Rv. 649892-

01, ha evidenziato che, con riferimento ai rapporti ancora pendenti di tali società, si determina un fenomeno successorio, rispetto al quale si devono distinguere due ipotesi: a) se l'*ex* socio agisce per un debito della società estinta non definito in sede di liquidazione, la successione interessa tutti i soci esistenti al momento della cancellazione, posto che essi succedono nei rapporti debitori già facenti capo alla società, sicché sussiste un litisconsorzio di natura processuale e tutti i soci debbono essere chiamati in giudizio, ciascuno quale successore della società e nei limiti della propria quota di partecipazione; b) se invece l'*ex* socio agisce per un credito della società estinta, pur rimanendo immutato il meccanismo successorio, la mancata liquidazione comporta soltanto l'instaurazione tra i soci medesimi di un regime di contitolarità o di comunione indivisa, onde anche la relativa gestione ne seguirà il regime proprio, con esclusione del litisconsorzio (così già Sez. U, n. 06070/2013, Rordorf, Rv. 625323-01).

Con riferimento al credito IVA, azionato (mediante richiesta di rimborso) da uno dei soci della società estinta, è poi intervenuta Sez. 5, n. 15637/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 654156-01, che ha confermato la ricostruzione sopra richiamata. In particolare, la S.C. ha ribadito che, in questi casi, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: 1) l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci; 2) i diritti e i beni, anche se non compresi nel bilancio finale di liquidazione della società, si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, e la relativa gestione segue il regime proprio della contitolarità o della comunione, ivi compresa l'esclusione del litisconsorzio processuale per il caso di azione individuale di uno dei contitolari.

In motivazione, la Corte ha anche evidenziato, da un lato, che è irrilevante, ai fini dell'esistenza del credito, la mancata iscrizione nel bilancio finale di liquidazione e, dall'altro, che il diritto al rimborso (insieme al diritto alla detrazione, nella specie non esperibile, attesa l'avvenuta estinzione della società) assolve alla funzione specifica di assicurare la neutralità dell'IVA, sicché, ove siano rispettate le condizioni sostanziali, l'eventuale inosservanza di adempimenti, che siano meramente formali, non può incidere sul riconoscimento del diritto alla detrazione e, correlativamente, del diritto al rimborso (cfr. Sez. 5, n. 19938/2018, Nonno, Rv. 649829-01; v. anche CGUE 12 maggio 2011, in C-107/10, *Enel Maritsa Iztok*; CGUE 6 luglio 2017, in C-254/16, *Glencoure*; CGUE 19 ottobre 2017, in C-101/16, *Paper Consult*).

Da ultimo, **Sez. 5, n. 16362/2020, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 658435-01**, ha confermato che l'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, determina un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i

rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono – venendo altrimenti sacrificato ingiustamente il diritto dei creditori sociali – ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti *pendente societate*. Da ciò discende che i soci, peculiari successori della società, subentrano *ex* art. 110 c.p.c. nella legittimazione processuale facente capo all'ente, in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale, dovendo invece escludersi la legittimazione *ad causam* del liquidatore della società estinta (nella specie destinatario di cartella di pagamento quale coobbligato ai sensi dell'art. 2495, comma 2, previgente art. 2456, comma 2, c.c.) il quale può essere destinatario di un'autonoma azione risarcitoria ma non della pretesa attinente al debito sociale.

9. Il consolidato nazionale.

Com'è noto, nelle ipotesi in cui sussiste il rapporto di controllo tra società, così come disciplinato dall'art. 2359, comma 1, n. 1), c.c., la società controllante e quella controllata, in presenza di determinati requisiti, possono esercitare congiuntamente l'opzione per la tassazione di gruppo.

Ai sensi dell'art. 40 *bis* d.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'art. 35 d.l. n. 78 del 2010, conv. con modif. in l. n. 122 del 2010 (in vigore dal 1° gennaio 2011), le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate.

Nella stessa norma, si precisa che la società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari.

La disposizione da ultimo richiamata è di grande rilievo.

In precedenza, era necessaria una verifica di doppio livello, con l'adozione di atti da parte di due Uffici diversi per competenza. Il primo livello di accertamento aveva ad oggetto la rettifica della dichiarazione della società consolidata, emesso dall'Ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione aveva il domicilio fiscale la consolidata. Il secondo livello aveva ad oggetto la rettifica della dichiarazione del consolidato emesso dall'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per la consolidante. Il tutto con un preciso nesso di consequenzialità, in quanto l'accertamento di primo livello era necessario, ma non sufficiente per l'emissione dell'atto impositivo nei confronti delle società coinvolte, se non accompagnato dall'accertamento di secondo livello. Il primo livello aveva ad oggetto la dichiarazione dei redditi della consolidata, ma non

comportava né la liquidazione della maggiore imposta, né l'irrogazione delle sanzioni, ma solo la determinazione della maggiore imposta "teorica", calcolata sul reddito imponibile, accertato in capo alla controllata, rappresentante la misura massima di responsabilità della singola consolidata a seguito della rettifica operata sul proprio reddito. Solo con l'accertamento di secondo livello si determinava la pretesa impositiva nei confronti del gruppo consolidato, con versamento da parte della consolidante e la previsione di un regime di responsabilità solidale tra la consolidante e la singola consolidata, oggetto di rettifica.

Come ricordato dalla S.C. (v., in motivazione, **Sez. 5, n. 04415/2020, D'Orazio, Rv. 657334-01**), il vecchio regime, anteriore all'entrata in vigore dell'art. 40 *bis* d.P.R. cit., valorizzava l'autonomia difensiva delle società coinvolte rispetto alla partecipazione unitaria al processo (in tal senso anche Circolare Agenzia delle entrate n. 60/E del 2007), in quanto la soggettività fiscale restava incardinata in capo alle singole società facenti parte del gruppo. Ovviamente, il fisco poteva notificare l'accertamento di primo livello non solo alla consolidata ma anche alla consolidante, cui poteva conseguire la successiva impugnazione dell'atto notificato da parte di entrambe. Il ricorso proposto anche da una soltanto delle società interessate non comportava, tuttavia, un giudizio necessariamente collettivo, come previsto invece in caso di imposizione per trasparenza.

Con l'introduzione dell'avviso di accertamento "unico", le fasi restano due, ma sfociano in un unico atto, emesso dall'Ufficio della Agenzia delle entrate competente nei confronti della consolidata, notificato sia a quest'ultima che alla consolidante. Solo nel caso previsto dall'art. 40 *bis*, comma 4, d.P.R. n. 600/1973, riguardante le ipotesi in cui la rettifica riguardi esclusivamente errori commessi nella dichiarazione di consolidamento, non conseguenti a controlli eseguiti sulle dichiarazioni delle consolidate, l'Ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento "unico" è quello del domicilio fiscale della consolidante.

Ha dato subito applicazione all'art. 40 *bis* d.P.R. cit., **Sez. 5, n. 01329/2020, Napolitano, Rv. 656710-01**, nella parte in cui ha affermato che, nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento, con cui è stato rettificato il reddito complessivo proprio di ciascuno dei partecipanti al gruppo, sussiste il litisconsorzio necessario tra la società consolidata e la consolidante (nello stesso senso, v. anche Sez. 5, n. 28356/2019, D'Orazio, Rv. 655727-02, che ha statuito sulle conseguenze dell'estinzione in corso di causa della consolidata).

Diverso è tuttavia il discorso nel caso di impugnazione del diniego di rimborso di imposta.

In proposito, **Sez. 5, n. 04415/2020, D'Orazio, Rv. 657334-01**, ha

affermato che nel giudizio di impugnazione promosso dalla consolidante avverso il rifiuto del richiesto rimborso di IRES, non sussiste il litisconsorzio necessario della società consolidata, anche se l'imposta indebitamente liquidata, e versata, scaturisce dalla dichiarazione dei redditi di quest'ultima.

La pronuncia riguarda una fattispecie precedente all'entrata in vigore dell'art. 40 *bis* d.P.R. cit., ma la Corte sembra enunciare un principio destinato a valere anche successivamente.

Nella decisione viene evidenziato che, nel bilancio consolidato, il gruppo non ha soggettività giuridica, ma le società che lo compongono conservano la loro soggettività, sia ai fini della determinazione del reddito che della responsabilità in caso di rettifica.

La società consolidata, che esercita l'opzione per la tassazione di gruppo è tenuta a presentare la propria dichiarazione dei redditi, mentre la consolidante provvede a presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato e alla liquidazione della imposta del gruppo. La dichiarazione della consolidata non prevede la liquidazione del tributo, ma solo la quantificazione del proprio imponibile, spettando alla consolidante determinare l'imponibile complessivo, compiendo anche altre operazioni.

In tale quadro, la Corte di cassazione ha escluso il litisconsorzio della consolidata, in relazione al contenzioso sorto a seguito del diniego di rimborso d'imposta, tenuto conto che – alla luce degli effetti dell'opzione per la tassazione di gruppo – la soggettività tributaria delle consolidate deve ritenersi "incompleta", non estendendosi alla fase di liquidazione e di versamento del tributo, che spetta solo alla consolidante.

10. Gli atti di classamento di immobili.

Come sopra accennato, vi sono fattispecie in cui vi è una ineludibile unitarietà dell'oggetto dell'imposizione, che comporta la necessità del litisconsorzio nel processo.

Il caso al quale fare sicuro riferimento è quello della determinazione della rendita catastale di terreni o di immobili appartenenti a più proprietari.

L'inscindibilità dell'oggetto, in tal caso, non consente fratture tra il piano sostanziale e quello processuale.

La determinazione della rendita è, infatti, necessariamente unica e inscindibile, coinvolgendo automaticamente tutti i proprietari, e l'accertamento deve necessariamente essere notificato a tutti.

Se anche uno solo dei proprietari non è attinto ritualmente dal provvedimento di determinazione della nuova rendita, quest'ultima non può essere efficace e giuridicamente operante nei confronti di nessuno, non essendo possibile che vi sia una efficacia (soggettivamente) parziale

della stessa.

Anche l'omessa impugnazione del relativo avviso di accertamento da parte di uno solo dei proprietari non comporta la definitività della rendita nei suoi confronti, se anche uno solo degli altri destinatari lo impugna e il relativo giudizio deve essere celebrato chiamando in causa tutti i proprietari.

In tale ottica, deve essere richiamata **Sez. 6-5, n. 01272/2020, Delli Priscoli, Rv. 656721-01**, ove la S.C. ha precisato che l'impugnazione dell'atto di classamento di un immobile in comproprietà tra più soggetti dà luogo ad un litisconsorzio necessario tra tutti i comproprietari, non potendosi ammettere che tale accertamento – vincolante ai fini del potere impositivo da parte del Comune in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI) – possa condurre a valutazioni diverse in ordine alla natura dell'immobile medesimo (nello stesso senso, v. Sez. 5, n. 15489/2010, Altieri, Rv. 613909-01).

A diverse conclusioni, la Corte è pervenuta nel caso in cui l'accertamento riguardi un immobile demaniale, e dunque di proprietà pubblica, che sia dato in concessione ad un privato.

Sez. 5, n. 06821/2020, Martorelli, Rv. 657452-01 ha, infatti, ritenuto che il concessionario subentra nei poteri e nelle funzioni dell'Amministrazione concedente, divenendo l'unico soggetto tenuto al pagamento delle imposte relative al bene, e acquisisce la facoltà di agire a tutela degli stessi ai sensi dell'art. 823, comma 2, c.c., senza che la partecipazione al processo dell'Amministrazione comporti alcun risultato utile e pratico alla risoluzione della controversia, ove è necessario e sufficiente che partecipi il concessionario (nella specie, la S.C. ha cassato la decisione di merito, che aveva annullato la sentenza appellata e rimesso la causa al primo giudice, ritenendo che fosse stato pretermesso lo Stato, in un giudizio promosso dal concessionario autostradale contro l'accertamento catastale relativo a nuove costruzioni realizzate in una stazione).

Nello stesso senso, **Sez. 5, n. 01326/2020, Mondini, Rv. 656709-01**, ha affermato che, nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento catastale relativo ad immobili insistenti su suolo del demanio marittimo, realizzati dal concessionario in funzione dell'attività svolta, lo Stato non è parte necessaria, non avendo esso alcun diritto su tali beni, realizzandosi l'eventuale accessione *ex* art. 49 c. nav. *ipso iure* soltanto al termine del periodo di concessione, salva la facoltà dell'autorità concedente di ordinarne la demolizione ovvero diversa previsione contenuta nella concessione.

11. Litisconsorzio necessario e giudizi d'impugnazione.

In generale, con riferimento al litisconsorzio in appello, Sez. 5, n. 04597/2018, Delli Priscoli, Rv. 647273-01, ha evidenziato che anche nel processo tributario l'art. 331 c.p.c. trova applicazione non solo nelle ipotesi di cause inscindibili, ossia di litisconsorzio necessario sostanziale, ma anche in quelle di cd. cause dipendenti che, riguardando due o più rapporti scindibili ma logicamente interdipendenti tra loro o dipendenti da un presupposto di fatto comune, meritano, per esigenze di non contraddizione, l'adozione di soluzioni uniformi nei confronti delle diverse parti che abbiano partecipato al giudizio di primo grado.

Sez. 5, n. 27616/2018, Dell'Orfano, Rv. 651077-01, ha poi precisato che l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice tributario di ordinare l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 331 c.p.c., nei confronti della parte pretermessa, pena la nullità del procedimento di secondo grado e della sentenza che l'ha concluso, rilevabile anche d'ufficio anche in sede di legittimità.

Sez. 6-5, n. 03789/2018, E. Cirillo, Rv. 647118-01, ha ritenuto, in una controversia relativa alla rettifica del reddito di una società di persone, che l'inosservanza del litisconsorzio necessario tra la società e i soci non spiega effetti, quando le pronunce rese sui ricorsi siano sostanzialmente identiche e adottate dallo stesso collegio nel contesto di una trattazione unitaria. Ne deriva che la riunione dei giudizi può avvenire anche in sede di gravame, atteso che il rinvio al giudice di primo grado non sarebbe giustificato dalla necessità di salvaguardare il contraddittorio e si porrebbe in contrasto con il principio della ragionevole durata del processo.

La decisione non è isolata, posto che, ad esempio, già Sez. 6-5, n. 12375/2016, Caracciolo, Rv. 640036-01, aveva ritenuto possibile la riunione "sanante" in appello.

Con riguardo al processo di cassazione, Sez. 5, n. 29843/2017, Greco, Rv. 646522-01 (conforme a numerosi altri precedenti, tra i quali, tra i primi, Sez. 5, n. 03830/2010, D'Alonzo, Rv. 611765-01) ha, poi, affermato che – in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio – non deve essere dichiarata la nullità dei giudizi, per essere stati celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione, quando la complessiva fattispecie, oltre ad essere caratterizzata dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte, sia contraddistinta da:

1) identità oggettiva quanto a *causa petendi* dei ricorsi;

2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese;

3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito;

4) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici.

In tal caso, ha evidenziato la S.C., la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall'art. 111, comma 2, Cost. e dagli artt. 6 e 13 CEDU), evitando che con la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali nell'osservanza di formalità superflue, perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio.

Analogamente, Sez. 5, n. 32220/2019, P. Di Marzio, Rv. 656109-01, ha ritenuto che, nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito (nella specie relative, rispettivamente, alla rettifica dei redditi di una società di persone e alla conseguente automatica imputazione degli stessi a ciascun socio), la nullità dei giudizi relativi agli accertamenti nei confronti dei soci, per essere stati celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, non deve essere dichiarata, qualora sia divenuto ormai definitivo, in conseguenza della formazione del giudicato, l'annullamento dell'accertamento nei confronti della società.

Secondo la Corte di cassazione, anche in questo caso, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, che hanno fondamento costituzionale. È per questo che ha ritenuto di poter definire i giudizi in sede di legittimità con decisione nel merito di annullamento anche dell'accertamento nei confronti del socio.

Sempre con riguardo al giudizio di legittimità, Sez. 5, n. 28356/2019, D'Orazio, Rv. 655727-02, una volta affermato che, in forza del litisconsorzio esistente tra società consolidata e consolidante *ex* art. 40 *bis* d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di estinzione della consolidata, occorre disporre l'integrazione del contraddittorio nei confronti dei soci della stessa (v. *supra*), ha aggiunto che, in difetto, la parte che formuli per la prima volta, in sede di legittimità la relativa eccezione – rilevabile anche d'ufficio – ha l'onere di indicare le persone che dovrebbero partecipare al giudizio, quali litisconsorti necessari, e di provarne l'esistenza, nonché di

indicare gli atti del processo di merito, da cui si evincono i presupposti di fatto che giustificano l'eccezione stessa.

Deve essere menzionata anche Sez. 5, n. 26141/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655450-01, ove la S.C. ha rilevato che l'errore di fatto, quale motivo di revocazione della sentenza, non sussiste allorché la parte abbia denunciato l'erronea presupposizione dell'inesistenza di un litisconsorzio necessario (nella specie risultante da denunciati vizi della cartella di pagamento riguardanti sia la competenza dell'Agenzia delle entrate che del concessionario della riscossione), poiché la sua interpretazione non si esaurisce in un giudizio di fatto, ma attiene all'interpretazione delle norme giuridiche.

12. Altre questioni. Rinvio.

Il problema della configurabilità di ulteriori ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ha interessato anche altre fattispecie, trattate in diversi Capitoli della presente Rassegna. Si rinvia, in particolare, al Cap. III, sul tema del litisconsorzio tra sostituto e sostituito di imposta, e al Cap. VIII, sulla questione del litisconsorzio tra ente impositore ed agente della riscossione.

CAPITOLO V

IL GIUDICATO

(di Rosaria Castorina)

SOMMARIO: 1. Profili generali. – 1.1. Limiti oggettivi. – 1.2. Limiti soggettivi.

1. Profili generali.

Nel processo tributario, come in quello civile, occorre distinguere il giudicato nei suoi due aspetti, formale e sostanziale.

Il giudicato formale si realizza quando una sentenza o un provvedimento decisorio su un diritto non è più soggetto alle impugnazioni ordinarie.

Il giudicato sostanziale riguarda, invece, gli effetti che il provvedimento passato in giudicato formale produce sul diritto sostanziale oggetto del giudizio. Tali effetti sono indicati dall'art. 2909 c.c., ai sensi del quale «L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa».

Pertanto, ciò che fa stato è l'accertamento sul rapporto sostanziale, ossia gli effetti giuridici dei fatti sottoposti alla cognizione del giudice, ma non l'accertamento sulla singola questione di diritto o di fatto in sé considerata.

In particolare, Sez. 5, n. 00003/2019, Napolitano, Rv. 653736-01, ha precisato, sull'assunto per il quale nel processo tributario, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto decisivo comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto già accertato e risolto, anche laddove il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle costituenti lo scopo ed il petitum del primo ed ha conseguentemente cassato la sentenza di merito che, nell'affermare la legittimità di un avviso di accertamento, ai fini IRPEF, basato sulla natura edificabile di un terreno, aveva trascurato l'effetto preclusivo derivante da altro giudizio ove, con sentenza passata in giudicato, ne era stata esclusa l'edificabilità ai fini dell'imposta di registro.

Sez. 6 - 5, n. 19632/2019, Castorina, Rv. 654968-01, ha precisato che il giudicato sostanziale può estendersi anche alle questioni non

controverse, ma è necessario che su queste ultime il giudice abbia compiuto un vero e proprio accertamento, così necessariamente e inscindibilmente collegato con il dictum finale, da non costituire la semplice affermazione, incidenter tantum, di uno dei presupposti logici della decisione, bensì l'oggetto, esso stesso, della statuizione finale. Nella specie, la Corte, in applicazione del principio, ha escluso che fosse invocabile dal contribuente l'esistenza di un giudicato sulla validità della notifica della cartella tenuto conto che la pronuncia divenuta definitiva era di contenuto meramente processuale e nessuna statuizione era intervenuta sulla regolarità della notifica.

Nel processo tributario, che pure ha carattere impugnatorio, la disciplina dettata per la «cosa giudicata» segue le stesse regole previste per il giudizio civile, per effetto del rinvio – di portata generale - operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché dall'art. 49 del decreto cit. che rinvia, più specificamente, alle norme del codice di procedura civile dedicate alle impugnazioni, ovvero gli artt. 323-338 c.p.c.

Rispetto alla certificazione del passaggio in giudicato della sentenza emessa nel processo tributario Sez. 5, n. 03621/2019, Crucitti, Rv. 652341-01, ha chiarito, in mancanza di una previsione ad hoc, che deve essere applicato analogicamente, come da previsione dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 124 disp. att. c.p.c. È pertanto necessario che il segretario della C.T.P. o C.T.R. certifichi, in calce alla copia della sentenza contenente la relazione della notificazione alla controparte o alla copia della sentenza non notificata, che nei termini di legge non è stata proposta impugnazione, mentre non può ritenersi equipollente l'attestazione della C.T.P. secondo cui, ad una data posteriore alla scadenza del termine per la proposizione dell'appello di una sua sentenza, non è stata chiesta dalla C.T.R. la trasmissione del fascicolo di primo grado prevista dall'art. 53, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992.

1.1. Limiti oggettivi.

Secondo una definizione corrente, il giudicato copre "il dedotto ed il deducibile": mediante tale espressione, si intende che il giudicato determina un accertamento incontrovertibile sull'oggetto del giudizio, individuato dalla domanda o dalle domande delle parti.

A propria volta, gli elementi identificativi della domanda giudiziale sono costituiti, sul piano oggettivo, dal petitum mediato, i.e. l'oggetto materiale del diritto soggettivo e dalla causa petendi, ovvero la ragione giuridica del chiedere, coincidente con i fatti costitutivi del diritto.

L'estensione degli effetti del giudicato anche al deducibile comporta che lo stesso impedisca di far valere, in un altro giudizio, tutte le questioni

oggetto di quello precedente definito con un accertamento incontrovertibile, che non sono state sollevate nell'ambito dello stesso.

In linea generale è consolidato nella giurisprudenza della Corte di legittimità il principio per il quale, ove due giudizi tra le medesime parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della decisione, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo (Sez. L, n. 16688/2018, Arienzo, Rv. 649315-01).

Sulla questione, in relazione ai tributi periodici, si è posto il problema del coordinamento tra tale principio e quello di autonomia dei periodi di imposta.

Le Sez. Unite della Corte di cassazione, intervenendo sulla problematica, sono partite dalle seguenti premesse di carattere generale:

a) il processo tributario non è un giudizio sull'atto, ma si estende al merito e, dunque, anche all'accertamento del rapporto;

b) deve conseguentemente escludersi che il giudicato (salvo che il giudizio non si sia risolto nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione) esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e se ne deve ammettere una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti, secondo regole non dissimili - nei limiti della specificità tributaria - da quelle che disciplinano l'efficacia del giudicato esterno nel processo civile;

c) sebbene l'autonomia dei periodi d'imposta comporti l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori del periodo considerato, tale indifferenza trova ragionevole giustificazione solo in relazione a quei fatti che non abbiano caratteristica di durata e che comunque siano variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), mentre vi possono essere elementi costitutivi della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi di imposta (così lo sono, ad esempio, le qualificazioni giuridiche che individuano vere e proprie situazioni di fatto - ente commerciale, ente non commerciale, soggetto residente, soggetto non residente, bene di interesse storico-artistico, ecc. - assunte dal legislatore quali elementi «preliminari» per l'applicazione di una specifica disciplina tributaria e per

la determinazione in concreto dell'obbligazione per una pluralità di periodi d'imposta).

In ragione di tali articolate premesse, le Sez. U hanno statuito che l'efficacia del giudicato, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente (Sez. U, n. 13916/2006, Botta, Rv. 589696-01).

Il principio è stato più di recente puntualizzato da Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, Rv. 635058-01, all'esito di un'articolata ricostruzione fondata su un attento esame della giurisprudenza successiva al richiamato intervento delle Sezioni Unite.

In particolare, Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit., ha evidenziato che, oltre alla pacifica esclusione della configurabilità del giudicato esterno in relazione a controversie relative ad imposte diverse nonché a quelle concernenti l'IVA quando ciò impedisca il contrasto dell'abuso del diritto (in applicazione della giurisprudenza della Corte di giustizia), è stato precisato che la sentenza del giudice tributario che definitivamente accerti il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore condizionante inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, sicché, laddove risolva una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorché siano coinvolti tratti storici comuni

È stato inoltre affermato, come rilevato dalla stessa Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit., che l'efficacia preclusiva del giudicato esterno trova ostacolo in relazione alla interpretazione giuridica della norma tributaria, ove intesa come mera argomentazione avulsa dalla decisione del caso concreto, in quanto detta attività, compiuta dal giudice e consustanziale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale, non può mai costituire un limite all'esegesi esercitata da altro giudice, né è

suscettibile di passare in giudicato autonomamente dalla domanda e dal capo di essa cui si riferisce, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione (Sez. 5, n. 23723/2013, Olivieri, Rv. 628972-01).

Nella giurisprudenza della S.C. (Sez. 5, n. 25762/2014, Olivieri, Rv. 633463-01), è stata poi riconosciuta efficacia preclusiva nel giudizio concernente l'irrogazione delle sanzioni, in tema di IVA, al giudicato formatosi sulla qualificazione giuridica del rapporto contrattuale, ad esecuzione prolungata, intercorso tra due società, in ragione della invarianza nel tempo di tale elemento comune ad entrambi i giudizi. Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit., ha richiamato, infine, l'indirizzo giurisprudenziale in virtù del quale il giudicato formatosi con riguardo all'illegittimità dell'attività investigativa svolta dalla Guardia di finanza o dall'Ufficio (ad esempio, per illegittima acquisizione della documentazione contabile) posta a base di un avviso di accertamento relativo ad un'annualità d'imposta, e dalla quale attività siano scaturiti avvisi di accertamento relativi ad altre annualità, è efficace nei giudizi concernenti questi ultimi, se ed in quanto la detta illegittimità sia tale da renderne del tutto inutilizzabili i risultati (v., tra le altre, Sez. 5, n. 22036/2006, D'Alessandro, Rv. 595459-01).

In ragione di tali articolate premesse di carattere ricostruttivo, Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit., ha precisato l'effettiva portata della richiamata sentenza delle Sezioni Unite tenendo conto della successiva giurisprudenza della sezione tributaria.

Nella delineata prospettiva, la S.C. ha ribadito, in primo luogo, che il giudicato si forma sul rapporto d'imposta, come configurato dalla pretesa fatta valere dall'Amministrazione con l'atto (lato sensu) impositivo e dai motivi di impugnazione dedotti dal contribuente, nonché sull'applicazione e interpretazione di una norma in relazione ad una specifica fattispecie accertata dal giudice (e non sull'affermazione di un principio astratto avulso da un caso concreto).

Ne consegue, in primo luogo, che non può formarsi alcun giudicato esterno allorché i giudizi abbiano ad oggetto tributi diversi, stante la diversità strutturale delle varie imposte, anche nell'ipotesi in cui la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto.

In secondo luogo, in omaggio al primato del diritto unionale su quello nazionale incompatibile, la Corte di legittimità ha evidenziato che deve negarsi l'efficacia espansiva del giudicato nei casi in cui ciò impedisca al giudice di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate all'IVA (CGUE 3 settembre 2009, in causa C-2/08, Fallimento Olimpiclub) oppure non consenta il recupero di un aiuto di Stato dichiarato incompatibile con il mercato comune da una decisione

della Commissione europea divenuta definitiva (entrando in tal caso in questione i principi di ripartizione delle competenze tra gli Stati membri e l'Unione europea (CGUE 18 luglio 2007, in causa C-19/05, Lucchini).

Ciò premesso, la più volte citata Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, ha sottolineato che l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche (come le imposte sui redditi, IVA, vari tributi locali, ecc), è limitato ai soli casi nei quali vengano in esame fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale, fatti, cioè, che, pur essendo unici, producono, per previsione legislativa, effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta, e rispetto ai quali l'elemento della pluriennalità, costituisce un elemento caratterizzante della fattispecie normativa, che unifica più annualità d'imposta in una sorta di maxiperiodo: gli esempi tipici sono quelli delle esenzioni o agevolazioni pluriennali, o della spalmatura in più anni dell'ammortamento di un bene o, in generale, della deducibilità di una spesa. E a tali casi può equipararsi quello in cui l'accertamento concerna la qualificazione di un rapporto contrattuale ad esecuzione prolungata. Al di fuori di dette ipotesi, deve essere invece esclusa l'efficacia estensiva del giudicato e ciò anche per quelle fattispecie che Sez. U, n. 13916/2006, Botta, Rv. 589696-01, definisce tendenzialmente permanenti (come le «qualificazioni giuridiche»), ma che, proprio per essere tali, possono variare di anno in anno e delle quali, quindi, per ciascun anno deve essere accertata la persistenza (come ad es., la natura di un ente può essere «commerciale» in un anno e non in un altro, un soggetto può essere «residente» in un anno e poi perdere tale requisito, ecc). Ciò in quanto, la stessa sentenza delle Sezioni Unite precisa che l'efficacia preclusiva del giudicato opera fino a quando quella qualificazione non sia venuta meno fattualmente o normativamente, il che equivale a dire che il giudice tributario deve comunque accertarne l'esistenza in relazione all'annualità d'imposta in considerazione, senza essere vincolato da un giudicato concernente un periodo diverso (Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit.: fattispecie nella quale, in applicazione di tale principio, la S.C., in controversia concernente avvisi di accertamento emessi nei confronti di una USL, per IRPEG ed ILOR, in relazione ad immobili posseduti dall'Ente, ha escluso l'efficacia espansiva del giudicato ad una controversia analoga, tra le stesse parti e in relazione ad una precedente annualità, ricorrendo l'elemento variabile della sussistenza o meno del diritto di proprietà o di altro diritto reale sugli immobili). Coerentemente Sez. 5, n. 01300/2018, Fasano, Rv. 646807-01, ha successivamente precisato che, in materia di ICI, la sentenza che abbia deciso con efficacia di giudicato relativamente ad alcune annualità fa stato con riferimento anche ad annualità diverse, in relazione a quei fatti che appaiano elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente

permanente ma non con riferimento ad elementi variabili (come, ad es., il valore immobiliare ex art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, che, per sua natura, con riferimento ai diversi periodi di imposta, è destinato a modificarsi nel tempo e non è equiparabile a quelle qualificazioni giuridiche o a quegli elementi preliminari comuni ed immutabili negli anni).

Nel periodo oggetto della presente rassegna **Sez. 5 - , n. 5766/2021, Balsamo (Rv. 660691 - 01)** ha puntualizzato, con riferimento a una sentenza che aveva escluso l'estensione del giudicato all'anno di imposta in esame, in quanto fondato sul vizio motivazionale dell'atto opposto, che la questione non involgeva il merito della pretesa. La Corte richiamando i suoi principi consolidati per i quali l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, opera soltanto quando riguardi fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie, che abbiano carattere tendenzialmente permanente o pluriennale, ha affermato che non si applica quando la controversia venga risolta sotto il profilo formale dell'atto opposto o attenga a elementi variabili, destinati a modificarsi nel tempo.

Sez. 5, n. 01300/2018, Fasano, Rv. 646807-01, ha inoltre precisato che, in materia di ICI, la sentenza che abbia deciso con efficacia di giudicato relativamente ad alcune annualità non fa stato con riferimento ad elementi variabili (come, ad es., il valore immobiliare ex art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, che, per sua natura, con riferimento ai diversi periodi di imposta, è destinato a modificarsi nel tempo e non è equiparabile a quelle qualificazioni giuridiche o a quegli elementi preliminari comuni ed immutabili negli anni).

Coerentemente, ha escluso che la pronuncia resa in altra controversia tra le stesse parti su precedenti annualità ICI potesse avere efficacia di giudicato circa l'accertamento sull'inedificabilità del terreno oggetto di tassazione, in considerazione della possibile adozione di atti amministrativi incidenti sullo sfruttamento urbanistico del bene.

In omaggio allo stesso principio, Sez. 5, n. 33572 /2018, Condello, Rv. 651914-02, decidendo in materia di determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'applicazione di imposte periodiche ha affermato che il giudicato esterno formatosi in relazione a un determinato anno d'imposta sull'inerenza tra la spesa sostenuta e l'attività dell'impresa spiega efficacia vincolante nel giudizio relativo a un successivo anno d'imposta quando siano rimasti immutati gli elementi fattuali rilevanti ai fini della verifica dell'inerenza stessa, come nel caso dei canoni di leasing relativi al medesimo immobile di cui sia chiesta la deducibilità per più annualità.

Diversamente, nel caso di deduzione di costi relativi a prestazioni di servizi, potendo gli stessi variare per qualità, modalità e quantità di anno

in anno, Sez. 5, n. 32254/2018, Federici, Rv. 651786-01, ha escluso l'effetto vincolante del giudicato esterno intervenuto su altre annualità, il quale fa stato solo in relazione a quei fatti che, per legge, hanno efficacia tendenzialmente permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata.

Sez. 5, n. 26437/2018, Fracanzani, Rv. 651401-01, si è inoltre occupata di un contrasto tra giudicati in materia tributaria e, in particolare, di quello tra l'ordinanza (avente contenuto decisorio e suscettibile di passare in giudicato) con la quale il giudice, ai sensi dell'art. 34 della l. n. 413 del 1991, aveva pronunciato l'estinzione del giudizio per sopravvenuta carenza di interesse a seguito di condono fiscale e una successiva pronuncia, passata in giudicato tra le parti sullo stesso oggetto, la quale, rigettando l'impugnazione del contribuente, aveva statuito che gli atti di accertamento dei tributi oggetto di sanatoria fiscale erano divenuti definitivi prima della promulgazione della normativa sul condono, affermando che il contrasto si risolve in base al criterio temporale in favore dell'ultima pronuncia adottata.

Pronunciando sulla compatibilità del giudicato esterno e il diritto unionale Sez. 5, n. 18642/2018, Perrino, Rv. 649770-01, ha affermato che l'intangibilità del giudicato, come affermato anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, non impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne dalle quali deriva l'autorità di cosa giudicata di una pronuncia, nemmeno quando ciò consentirebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto unionale, salva la peculiare ipotesi di contrasto con una decisione definitiva della Commissione europea emessa prima della formazione del giudicato.

La Corte di cassazione è tornata ad occuparsi della problematica anche nel corso del 2000.

In particolare **Sez. 5 - n. 5939/2021, Putaturo, Rv. 660663 - 01** occupandosi di operazioni imponibili, ai fini IVA, di rifornimento di prodotti petroliferi a bordo di imbarcazione da diporto concessa in locazione pluriennale, ha ribadito che in materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata; né il diritto dell'Unione europea, così come costantemente interpretato dalla Corte di Giustizia, impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne da cui deriva l'autorità di cosa giudicata di una

decisione, con riguardo al medesimo tributo, in relazione ad un diverso periodo di imposta, nemmeno quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione, salvo le ipotesi, assolutamente eccezionali, di discriminazione tra situazioni di diritto comunitario e situazioni di diritto interno, ovvero di pratica impossibilità o eccessiva difficoltà di esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario ovvero di contrasto con una decisione definitiva della Commissione europea emessa prima della formazione del giudicato.

Nello stesso senso in precedenza si era pronunciata Sez. 5, n. 31084/2019, Putaturo, Rv. 656084-01).

Sez. 5 - , n. 15374/2020, Gori, Rv. 658430 – 01, in una controversa in cui, in assenza di deduzione di abuso del diritto, il giudice di appello aveva riconosciuto l'effetto di cosa giudicata sostanziale ai fini della diversa annualità IVA, senza automatismo, dopo aver accertato l'identità di soggetti, del "petitum" e della "causa petendi", delle circostanze fattuali e delle questioni di diritto del p.v.c. alla base della ripresa a tassazione, ha precisato che l'effetto vincolante del giudicato esterno previsto dall'art. 2909 c.c., in relazione alle controversie in materia di IVA, è soggetto alla primazia del diritto unionale (come interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpiclub), anche con riferimento alla sua proiezione oltre il periodo di imposta, allorquando affiori una questione di contrasto a pratiche abusive, sicché ove esse non sussistano, il giudicato formatosi su diverso anno di imposta richiede l'esame delle questioni e dei presupposti di fatto per la diversa annualità e la sua efficacia dipende dalle concrete circostanze accertate.

Sotto un distinto profilo, occorre segnalare Sez. 5, n. 09710/2018, Nonno, Rv. 647717-01, la quale ha ribadito che, sebbene il vincolo oggettivo derivante dal giudicato, in relazione alle imposte periodiche, debba essere riconosciuto nei casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione del rapporto, in materia di IVA, non può ammettersi l'estensione ad altri periodi di imposta di un giudicato in contrasto con la disciplina comunitaria, avente carattere imperativo, compromettendone l'effettività.

Su un piano più generale, Sez. 5, n. 16010/2019, Condello, Rv. 654385-01, ha evidenziato che le controversie in materia di IVA sono soggette a norme comunitarie imperative la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c., e dall'eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove gli stessi impediscano -

secondo quanto stabilito dalla giurisprudenza unionale (CGUE 3 settembre 2009, in causa C-2/08) - la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza unionale come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato di imposta; il giudicato formatosi in materia di tributi diretti non è, pertanto, preclusivo delle questioni concernenti il diverso rapporto giuridico d'imposta sul valore aggiunto, anche se relativo alla stessa annualità e scaturente dalla medesima indagine di fatto.

1.2. Limiti soggettivi.

Ai sensi dell'art. 2909 c.c., l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato estende i suoi effetti non solo alle parti processuali, ma anche ai loro eredi ed aventi causa.

Il giudicato, quindi, ha riguardo alle parti in senso sostanziale, cioè, oltre a quelle che sono indicate come formalmente tali nella decisione, ai successori a titolo universale (eredi) e quelli a titolo particolare (aventi causa) delle stesse che subentrano nella situazione di diritto sostanziale quando l'accertamento è già stato compiuto.

Più complessa è la questione - peraltro non infrequente in materia tributaria - afferente l'efficacia del giudicato sostanziale nei confronti dei terzi.

Sulla dibattuta problematica, la S.C. ha affermato che il giudicato spiega efficacia riflessa nei confronti di soggetti estranei al rapporto processuale, quando questi siano titolari di un diritto dipendente dalla situazione definita in quel giudizio o, comunque, di un diritto subordinato a tale situazione (cfr., tra le altre, Sez. L, n. 25161/2015, Patti, Rv. 637927-01).

Il tema dei limiti soggettivi del giudicato tributario è stato discusso nella giurisprudenza della Corte di cassazione specialmente rispetto all'applicabilità, alla solidarietà tributaria, dell'art. 1306, comma 2, c.c., che, derogando espressamente alla regola enunciata dall'art. 2909 c.c., consente al condebitore di opporre al creditore il giudicato intervenuto nel giudizio tra il creditore ed un altro condebitore.

In particolare, l'art. 1306, comma 2, c.c. prevede che i debitori, i quali non hanno partecipato al processo, possono opporre al creditore la sentenza favorevole ottenuta da un altro condebitore (salvo che sia fondata su ragioni personali).

La giurisprudenza di legittimità ritiene applicabile l'art. 1306 c.c. anche in favore del coobbligato che non ha impugnato l'accertamento, facendo prevalere l'effetto del giudicato (riguardante un condebitore) sull'avviso di accertamento divenuto definitivo, fermo restando che il giudicato non può esser fatto valere dal coobbligato nei cui confronti si sia

direttamente formato un giudicato (cfr., tra le altre, Sez. 1, n. 07255/1994, Baldassarre, Rv. 487654-01, la quale ha precisato che la facoltà del singolo condebitore, che non abbia impugnato l'avviso di accertamento di maggior valore, di opporre all'Amministrazione finanziaria, in sede di ricorso contro l'avviso di liquidazione, il giudicato favorevole intervenuto a favore di altro coobbligato, sussiste anche se il giudicato sopravvenga nelle more del processo contro l'avviso di liquidazione, vertendosi in materia di condizione del diritto fatto valere in giudizio, da riscontrarsi con riferimento all'epoca della decisione).

In sostanza, la facoltà per il coobbligato d'imposta di avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da un altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 c.c., opera, come riflesso dell'unicità dell'accertamento e della citata estensibilità del giudicato, purché non si sia già formato un giudicato contrario sul medesimo punto, sicché il coobbligato non può invocare a proprio vantaggio la diversa successiva pronuncia emessa nei riguardi di altro debitore in solido, nel caso in cui egli non sia rimasto inerte, ma abbia a propria volta promosso un giudizio già conclusosi, in modo a lui sfavorevole, con una decisione avente autonoma efficacia nei suoi confronti (Sez. 5, n. 14814/2011, Sambito, Rv. 618590-01: fattispecie nella quale si è ritenuto che non potesse avvalersi del giudicato favorevole formatosi a favore di un istituto di credito mutuante, coobbligato in solido, il mutuatario che, avendo impugnato, in uno al predetto istituto, un avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta ipotecaria e di bollo, non aveva appellato la sentenza a lui sfavorevole, gravata invece con successo dalla banca). Nella delineata prospettiva si è ritenuto che l'annullamento dell'avviso di accertamento nei confronti di una società di persone, con sentenza passata in giudicato, avendo carattere pregiudiziale, spiega i suoi effetti anche a favore dei soci, sebbene non abbiano partecipato al giudizio presupposto ed è pertanto opponibile all'Amministrazione finanziaria, in quanto parte in causa nel processo con la società (Sez. 5, n. 04580/2018, Scarano, Rv. 647212-01; per le differenti conclusioni alle quali si deve pervenire, non ricorrendo litisconsorzio necessario tra società e soci, nell'ipotesi di accertamento in tema di IVA ed IRAP, Sez. 5, n. 06531/2018, Di Geronimo, Rv. 647409-01).

Sez.5, n. 13989/2019, Balsamo, Rv. 654000-01, ha affermato che nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo al socio di una società di capitali a ristretta base sociale ha efficacia riflessa il giudicato, formatosi nel processo tra l'Agenzia delle entrate e la società, con il quale sia stata accertata la insussistenza di utili extracontabili della società medesima, ovvero la minor consistenza di detti utili, in quanto tale

accertamento negativo rimuove, in tutto o in parte, il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal socio.

Tuttavia, il giudicato sfavorevole non può produrre effetti nei confronti dei coobbligati in solido che non abbiano partecipato al giudizio nel quale si è formato.

Si è pertanto ritenuto che, ad es., in tema di dichiarazione congiunta dei redditi da parte dei coniugi, la moglie co-dichiarante è legittimata ad impugnare autonomamente l'avviso di accertamento notificato al marito, ancorché divenuto definitivo nei confronti di quest'ultimo (anche per intervenuto giudicato), proponendo ricorso avverso la cartella di pagamento, atteso che, pur non essendo necessario, affinché ne insorga la responsabilità, che le sia notificato l'avviso di accertamento, il suo diritto di difesa non può essere pregiudicato ed, in virtù della regola generale di cui all'art. 1306 c.c., il giudicato intervenuto tra l'Amministrazione finanziaria ed uno dei debitori solidali non ha effetto contro l'altro debitore solidale (Sez. 5, n. 00462/2018, Locatelli, Rv. 646909-01).

Per altro verso è stato precisato che l'acquirente di un immobile, al quale sia stato notificato avviso di liquidazione dell'imposta di registro, sul presupposto che il valore dichiarato nell'atto fosse inferiore a quello reale, può - impugnando il suddetto avviso di liquidazione - opporre all'Erario il giudicato riduttivo del maggior valore ottenuto dal venditore (coobbligato in solido con l'acquirente), anche se non abbia impugnato l'avviso di rettifica propedeutico a quello di liquidazione, ed ancorché egli abbia pagato l'imposta non per spontanea adesione alla pretesa tributaria, solo in quest'ultimo caso essendo irripetibile quanto versato, ma per evitare l'esecuzione a seguito della notifica della cartella di pagamento (Sez. 5, n. 02231/2018, Campanile, Rv. 646704-01; nello stesso senso Sez. 5, n. 03105/2019, Stalla, Rv. 652340-01, ha affermato che l'effetto espansivo del giudicato tributario opera in favore anche del coobbligato solidale che abbia adempiuto dopo la notifica della cartella, non trattandosi di pagamento spontaneo bensì finalizzato ad evitare la riscossione forzata).

Tuttavia la Corte di cassazione ha precisato che nell'ipotesi in cui, in presenza di più coobbligati solidali, uno solo di essi impugni l'avviso di accertamento, mentre la sentenza che rigetti il ricorso non ha effetti nei confronti degli altri, ex art. 1306, comma 1, c.c., al contrario, la pronunzia favorevole, con la quale venga annullato, anche parzialmente, l'unico atto impositivo, esplica i propri effetti verso tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato, poiché il processo tributario è di natura costitutiva e volto all'annullamento di atti autoritativi e, pertanto, di essa potrà giovarsi anche il condebitore rimasto processualmente inerte per opporsi alla pretesa di pagamento (Sez. 5, n. 03204/2018, Castorina, Rv. 646938-01, fattispecie nella quale è stata riformata la decisione impugnata che, nonostante

l'avvenuta rideterminazione, con sentenza passata in cosa giudicata, del valore attribuito, ai fini del pagamento delle imposte di registro, catastale ed ipotecaria, ad un compendio immobiliare oggetto di compravendita, aveva escluso che di tale giudicato potesse avvantaggiarsi il venditore, rimasto estraneo a quel processo, in sede di impugnazione della cartella esattoriale).

Nello stesso senso, Sez. 5, n. 33436/2018, Castorina, Rv. 652122-01, sul presupposto della natura costitutiva delle decisioni rese al termine del processo tributario, ha affermato che la sentenza, la quale accogliendo il ricorso proposto da uno dei coobbligati solidali abbia annullato - anche parzialmente - l'atto impositivo, esplica i suoi effetti nei confronti di tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato, con la conseguenza che della statuizione favorevole intervenuta inter alios potrà avvalersi anche il condebitore che abbia impugnato il medesimo atto in un diverso giudizio, ove non si sia formato il giudicato nell'ambito dello stesso.

Nel periodo oggetto della presente rassegna, **Sez. 5 6411/2021, Mondini, Rv. 660770 – 01,** ha affermato la facoltà per il coobbligato, destinatario di un atto impositivo da lui impugnato, di avvalersi del giudicato favorevole formatosi in un giudizio promosso da altro coobbligato. La Corte ha rilevato che la regola generale stabilita dall'art. 1306 c.c., non è preclusa per il solo fatto che il contribuente ha autonomamente impugnato l'avviso di accertamento, essendo di ostacolo al suo esercizio la definitiva conclusione del giudizio da lui instaurato con sentenza sfavorevole passata in giudicato atteso che, ex 324 c.c., solo il giudicato stacca il rapporto tra il contribuente ed il fisco dalla propria causa originaria, integrandone una nuova, riguardante esclusivamente la parte a cui la decisione definitiva si riferisce.

Nello stesso senso **Sez. 5 - , 4989/2020, Taddei, Rv. 657354 - 01,** ha affermato l'operatività del principio che il coobbligato d'imposta può avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da un altro obbligato, anche se non vi abbia partecipato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 c.c., salvo che non si sia già formato un diverso giudicato. Nella specie il coobbligato non era rimasto inerte, ma aveva a propria volta promosso un giudizio concluso in modo a lui sfavorevole, con una decisione passata in giudicato

Infatti Sez. 5, n. 31807/2019, Capriolo, Rv. 656015-01, aveva precisato che il coobbligato solidale può far valere in giudizio contro l'ente impositore il giudicato a lui favorevole formatosi nel diverso giudizio tra detto Ufficio e l'altro condebitore, sempre che la sentenza non sia fondata su ragioni personali e non siano intervenute preclusioni processuali a carico del soggetto che intende esercitare questo diritto, non essendo tale efficacia extrasoggettiva del giudicato rilevabile d'ufficio.

Sotto diverso profilo **Sez. 5 - , n. 15026 /2020, Rv. 658341 – 01, Nicastro**, pronunciando in una controversia tra l'Agenzia delle entrate e un comproprietario di terreno ceduto avente ad oggetto la plusvalenza da cessione di immobile ex art. 67 TUIR, ha chiarito che l'efficacia del giudicato "esterno" presuppone necessariamente l'identità, oltre che del "petitum" e della "causa petendi", anche delle parti dei due giudizi, sicché va esclusa ove ciascun contribuente sia tenuto, secondo la struttura delle obbligazioni divisibili di cui all'art. 1314 c.c., solo per la propria parte "pro quota", con conseguente inapplicabilità dell'art. 1306, comma 2, c.c., escludendo l'efficacia di giudicato della sentenza che, nel giudizio tra la medesima Agenzia ed altro comproprietario dello stesso terreno, aveva deciso circa la commisurazione di detta plusvalenza.

È stato inoltre chiarito, dalla medesima Corte di legittimità, che, nel processo su avviso di accertamento, notificato a un socio, relativo al reddito da partecipazione scaturente a seguito di rettifica operato nei confronti della società, l'annullamento per motivi attinenti al merito della pretesa tributaria dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, sancito con sentenza passata in giudicato, avendo carattere pregiudicante, spiega i suoi effetti a favore di tutti i soci (Sez. 5, n. 27895/2018, Dell'Orfano, Rv. 651097-01).

In coerenza con quanto sopra richiamato, ma sotto una diversa prospettiva, Sez. 5, n. 32229/2019, Di Marzio, Rv. 656109-01, con riferimento a cause decise separatamente nel merito relative alla rettifica dei redditi di una società di persone e alla conseguente automatica imputazione degli stessi a ciascun socio, ha affermato che la nullità dei giudizi relativi agli accertamenti nei confronti dei soci, celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci), in violazione del principio del contraddittorio, non va dichiarata qualora sia divenuto ormai definitivo, in conseguenza della formazione del giudicato, l'annullamento dell'accertamento nei confronti della società; in tale caso, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo; pertanto tali giudizi sono definibili in sede di legittimità con decisione nel merito di annullamento anche dell'accertamento nei confronti del socio.

Inoltre, Sez. 5, n. 33095/2019, Nonno, Rv. 656372-01, con specifico riferimento alla responsabilità solidale nel pagamento dei dazi doganali, premesso che questi ultimi sono imposte non periodiche ma riguardanti le singole importazioni, ha affermato che il principio ricavabile dall'art. 1306, comma 2, c.c., per il quale il condebitore in solido può opporre al creditore il giudicato intervenuto tra quest'ultimo e altro condebitore solidale, sul medesimo avviso di rettifica non è idoneo a compromettere l'applicazione del diritto unionale.

CAPITOLO VI

IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

(di Rosaria Giordano)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Presupposti per la proposizione del ricorso. – 3. Oggetto del giudizio di ottemperanza. – 4. Procedimento. – 5. Regime dei provvedimenti pronunciati nel giudizio di ottemperanza.

1. Premessa.

L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie è disciplinata dagli artt. 69 e 70 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che, nel sistema vigente, a seguito delle innovazioni introdotte dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dalla data del 1° giugno 2016, è stato regolato nel senso di far venir meno la «concorrenza» con l'esecuzione civile di cui agli artt. 474 ss. c.p.c., lasciando al contribuente la sola possibilità di adire il giudice tributario in sede di ottemperanza.

L'ottemperanza può avere attualmente ad oggetto le decisioni di condanna emanate nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, anche se non passate in giudicato: per vero, come ha precisato Sez. 6-5, n. 11135/2019, Dell'Orfano, Rv. 653683-01, l'art. 69, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, laddove ha previsto la provvisoria esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente ha natura immediatamente precettiva, senza che assuma rilevanza a tal fine la mancata emanazione del d.m. n. 22 del 2017 alla cui adozione l'art. 12 del d.lgs. n. 156 del 2015 subordinava l'entrata in vigore della modifica apportata all'art. 69 cit. con prestazione di idonea garanzia.

Peraltro non tutte le sentenze pronunciate dal giudice tributario necessitano di un'attività di attuazione materiale, riconducibile a quella esecutiva. L'esempio canonico è costituito dalle pronunce di rigetto del ricorso proposto dal contribuente contro un atto impositivo, che hanno natura dichiarativa e consentono, in base alla disciplina dettata dall'art. 68 dello stesso d.lgs. n. 546 del 1992, all'Amministrazione di riscuotere progressivamente il tributo nel corso del giudizio.

Analogamente sono «autoesecutive» le decisioni di totale accoglimento di un ricorso avverso un atto impositivo o della riscossione, avendo portata immediatamente caducatoria (Sez. 5, n. 31601/2018, Fracanzani, Rv. 652055-01, in fattispecie relativa all'annullamento di una

cartella di pagamento; cfr. anche le precisazioni rese da Sez. 5, n. 10299/2019, Fasano, Rv. 653652-01).

2. Presupposti per la proposizione del ricorso.

L'art. 9, comma 1, lett. *gg)*, del d.lgs. n. 156 del 2015, intervenendo sull'art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992, ha previsto, modificando la disciplina precedente per la quale era a tal fine necessario il passaggio in giudicato della decisione, che le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2, sono immediatamente esecutive.

In tale prospettiva, è stato realizzato un sostanziale «allineamento» alla regolamentazione introdotta nel codice di procedura civile, con l'odierno art. 282 c.p.c., sin dalla riforma realizzata dalla l. 26 novembre 1990, n. 353, in ordine alla provvisoria esecutività delle sentenze di primo grado.

Tuttavia si è previsto, a tutela dell'Erario, che il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di un'idonea garanzia.

Viene inoltre specificato, per dare all'Amministrazione finanziaria un congruo termine al fine di assumere le relative determinazioni di spesa, che la stessa è tenuta ad adempiere entro il termine di novanta giorni decorrente dalla notifica della sentenza di condanna (ovvero dall'eventuale prestazione della disposta garanzia).

Ne deriva che il giudizio di ottemperanza, ove proposto prima del decorso di tale termine, dovrà essere dichiarato inammissibile.

Per le pronunce diverse da quelle aventi ad oggetto il pagamento di una somma di denaro in favore del contribuente ovvero contro gli atti relativi alle operazioni catastali, è invece necessario, per incardinare il giudizio di ottemperanza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che le stesse siano passate in giudicato e che sia scaduto il termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento a carico dell'Ente impositore, dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, degli obblighi derivanti dalla sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla messa in mora degli stessi a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto.

L'ultimo comma dell'art. 69 del d.lgs. n. 542 del 1996 demanda in via generale la competenza per il giudizio di ottemperanza alla C.T.P. ed alla C.T.R. ove il giudizio penda nei gradi successivi.

3. Oggetto del giudizio di ottemperanza.

Il contribuente destinatario di una decisione giurisdizionale favorevole rispetto al proprio ricorso può, inoltre, adire in sede di ottemperanza, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, lo stesso giudice tributario.

Il giudizio in esame ha ad oggetto «*l'ottemperanza degli obblighi*» derivanti da una decisione del giudice tributario passata in giudicato.

A riguardo, nella giurisprudenza della Corte di cassazione è stato più volte affermato il principio per il quale il giudizio di ottemperanza alle decisioni tributarie, ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia dell'Amministrazione rispetto al giudicato o la difformità specifica dell'atto posto in essere dalla stessa con riferimento all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire, si differenzia dal concorrente giudizio esecutivo civile, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nel giudicato, ma di rendere effettivo quel comando, anche e specialmente se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo (Sez. 5, n. 20202/2010, Marigliano, Rv. 615306-01).

Tuttavia, nel giudizio di ottemperanza dinanzi alle commissioni tributarie il potere del giudice sul comando definitivo inevaso deve essere esercitato entro i confini invalicabili dell'oggetto della controversia definita con il giudicato, atteso che non possono essere attribuiti alle parti diritti nuovi ed ulteriori rispetto a quelli riconosciuti con la sentenza da eseguire (cfr. Sez. 5, n. 14642/2019, D'Angiolella, Rv. 654130-01), ma solo enucleati e precisati gli obblighi scaturenti dalla sentenza emessa in sede di cognizione, chiarendone il reale significato (v., tra le altre, Sez. 5, n. 16735/2019, Guida, Rv. 654596 - 01; Sez. 6-5, n. 19346/2018, Mocci, Rv. 649809-01, la quale ha annullato la sentenza della C.T.R. emanata in sede di ottemperanza, in quanto la stessa aveva individuato limiti per la piena realizzazione del diritto del contribuente non risultanti dalla relativa decisione di accertamento).

Peraltro, secondo Sez. 5, n. 16569/2019, Condello, Rv. 654387-01, il giudizio di ottemperanza è ammissibile anche a fronte di comandi privi dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo esecutivo in quanto tale giudizio presenta connotati diversi dall'esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione, bensì quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza della quale si chiede l'esecuzione. Di conseguenza la S.C. ha ritenuto ammissibile il ricorso al giudice dell'ottemperanza a fronte di una

pronuncia che riconosceva il diritto al rimborso del contribuente, senza provvedere alla sua quantificazione.

Rispetto all'oggetto del giudizio di ottemperanza nella giurisprudenza della Corte di legittimità è stato, tra l'altro, precisato che:

il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze della commissione tributaria è ammesso solo in presenza di una decisione esecutiva di carattere condannatorio, con la conseguenza che è inammissibile il ricorso di ottemperanza volto ad ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica in base al quale era stata richiesta al contribuente la restituzione del rimborso stesso (Sez. 5, n. 26433/2018, Crucitti, Rv. 651400-01);

il giudice adito per l'ottemperanza di una sentenza con la quale era stato accolto il ricorso avverso il silenzio-rifiuto formatosi su di un'istanza di rimborso non ha il potere di escludere parzialmente il rimborso medesimo, avendo accertato che la ritenuta che si chiedeva di restituire non era, in realtà, mai stata operata (Sez. 5, n. 00646/2012, Valitutti, Rv. 621288-01);

in tema di giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni tributarie, la domanda di corresponsione degli interessi ad un tasso maggiore di quello applicato dal commissario *ad acta* deve ritenersi attinente all'esecuzione del giudicato, ove questo si sia formato su una domanda avente ad oggetto, oltre che la restituzione di somme indebitamente versate, il pagamento degli interessi legali maturati e maturandi, atteso che scopo del giudizio di ottemperanza non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione passata in giudicato, ma quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza di cui si chiede l'esecuzione (Sez. 5, n. 15246/2012, Valitutti, Rv. 623762-01);

il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle Commissioni tributarie è consentito unicamente in presenza di una sentenza esecutiva che, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed Erario, abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire, sicché è inammissibile il ricorso alla suddetta procedura per ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica in base al quale era stata richiesta al contribuente la restituzione del rimborso stesso (Sez. 5, n. 28286/2013, Conti, Rv. 629560-01);

nel giudizio di ottemperanza alle decisioni emesse dalle commissioni tributarie, il giudice non può dichiarare l'estinzione per

compensazione del credito pecuniario accertato dalla sentenza in favore del contribuente, tale statuizione presupponendo un'attività di accertamento del controcredito del Fisco (con riferimento alla relativa sussistenza, liquidità, esigibilità, epoca di insorgenza) che travalica i limiti fissati dal giudicato ed eccede l'ambito della cognizione fissato dall'art. 70, comma 7, del d.lgs. n. 546 del 1992, pur fatta salva la possibilità di dichiarare la predetta compensazione se sul punto non sia necessaria alcuna attività cognitiva, in quanto accettata sia dal Fisco che dal contribuente, con riguardo alle reciproche pretese creditorie, ovvero quando il credito opposto dal Fisco promani a sua volta da sentenza passata in giudicato (Sez. 5, n. 11450/2011, Cosentino, Rv. 618174-01);

in sede di ottemperanza al giudicato tributario, sono inammissibili le domande di compensazione, di pagamento degli interessi anatocistici e di riconoscimento della rivalutazione monetaria sulle somme dovute a titolo di rimborso d'imposta, presupponendo le stesse un accertamento del giudice che travalica i limiti fissati dal giudicato (Sez. 5, n. 25696/2009, Bognanni, Rv. 610503-01).

Il giudizio di ottemperanza si rende necessario, invece, per ottenere un rimborso di imposta corrisposto in eccedenza rispetto all'importo accertato come dovuto dal giudice tributario. Ne consegue l'inammissibilità della relativa istanza ove proposta nel giudizio ordinario (Sez. 5, n. 28367/2018, Putaturo Donato Viscido di Nocera, Rv. 651226-01).

4. Procedimento.

Il ricorso volto all'ottemperanza della decisione tributaria deve essere indirizzato al Presidente della Commissione e contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a norma del comma precedente, se necessario.

Entro venti giorni dalla comunicazione del ricorso, l'Ufficio può trasmettere le proprie osservazioni alla Commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.

Il Presidente della Commissione tributaria assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza, nell'ambito della quale viene fissato il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso e ne viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria.

Il Collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'Ufficio che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione, oppure nomina un commissario *ad acta*, determinandone il compenso spettante secondo le disposizioni del Titolo VII del Capo IV del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia approvato con d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

5. Regime dei provvedimenti pronunciati nel giudizio di ottemperanza.

Ai sensi dell'art. 70, comma 10, del d.lgs. n. 546 del 1992 le decisioni rese nell'ambito del giudizio di ottemperanza possono essere impugnate con ricorso per cassazione esclusivamente per violazione di norme sul procedimento.

A riguardo, la S.C. ha precisato che, in tema di processo tributario, contro le sentenze pronunciate in sede di ottemperanza dalle C.T.P. (così come per quelle delle C.T.R.), è ammesso quale mezzo d'impugnazione, ai sensi dell'art. 70, comma 10, del d.lgs. n. 546 del 1992, soltanto il ricorso per cassazione, anche quando tali decisioni non siano di accoglimento ma di rigetto o d'inammissibilità, atteso che, non essendo l'appello compatibile con le pronunce della C.T.R., una diversa interpretazione creerebbe un sistema processuale disarmonico (Sez. 5, n. 20639/2015, Virgilio, Rv. 636649-01).

Per altro verso è stato chiarito che il richiamato comma 10 dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, laddove prevede che il ricorso per cassazione contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di ottemperanza è ammesso per «*violazione delle norme del procedimento*», deve essere interpretato nel senso che è possibile denunciare alla S.C. non soltanto la violazione delle norme disciplinanti il predetto giudizio, ma anche ogni altro *error in procedendo* nel quale sia incorso il giudice dell'ottemperanza e, in particolare, il mancato o difettoso esercizio del potere - dovere di interpretare ed eventualmente integrare il *dictum* costituito dal giudicato cui l'Amministrazione non si sia adeguata o l'omesso esame di una pretesa che avrebbe dovuto trovare ingresso in quella sede (Sez. 5, n. 23487/2018, Rv. 650511-01).

L'art. 70, comma 8, del d.lgs. n. 546 del 1992, stabilisce, poi, che il Collegio, eseguiti i provvedimenti di cui al comma precedente, preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.

Rispetto al regime di tale provvedimento, la Corte di cassazione ha più volte ribadito che, avendo lo stesso un contenuto meramente ordinatorio, che si limita a dichiarare chiuso il procedimento, una volta preso atto dell'avvenuta esecuzione dei provvedimenti emessi con la sentenza che ha precedentemente pronunciato sulla richiesta di ottemperanza, ex art. 70, comma 7, del decreto cit., e di quelli eventualmente adottati nella successiva fase esecutiva, il medesimo di regola, non è impugnabile per difetto di contenuto decisorio, come si desume dall'art. 70, comma 10, del d.lgs. n. 546 del 1992, che limita l'esperibilità del ricorso per cassazione (per inosservanza delle norme sul procedimento) alla sola sentenza emessa ai sensi del comma 7 del medesimo articolo (Sez. 5, n. 03804/2018, La Torre, Rv. 649607-01).

Peraltro, è stato al contempo precisato che, qualora la stessa ordinanza assuma un contenuto decisorio e definitivo, contro di essa è proponibile ricorso straordinario per cassazione, per violazione di legge, ex art. 111 Cost., in applicazione del principio secondo cui ogni provvedimento giudiziario, ancorché emesso in forma di ordinanza o di decreto, che abbia carattere decisorio e definitivo, può essere oggetto di ricorso alla stregua della detta disposizione costituzionale (Sez. 5, n. 16086/2017, Locatelli, Rv. 644699-01).

A quest'ultimo riguardo si è, ad esempio, ritenuto che l'ordinanza con la quale, ai sensi dell'art. 70, comma 8, del d.lgs. n. 546 del 1992, si dichiara chiuso il procedimento di ottemperanza assume contenuto decisorio ed è suscettibile di ricorso straordinario per cassazione, per violazione di legge, ex art. 111 Cost., qualora, senza limitarsi alla mera presa d'atto dell'avvenuta esecuzione dei provvedimenti emessi con la sentenza che ha precedentemente pronunciato sulla richiesta di ottemperanza, per converso contenga un giudizio sulla correttezza dell'operato del commissario *ad acta* nell'interpretazione e nell'attuazione del *decisum* (Sez. 5, n. 22877/2017, La Torre, Rv. 645646-01) ovvero una decisione sulle spese del giudizio di ottemperanza, sulle quali abbia già provveduto la sentenza adottata ai sensi dell'art. 70, comma 7, dello stesso decreto, statuizione da considerarsi abnorme (Sez. 5, n. 29300/2018, Giudicepietro, Rv. 651547-01).

Quanto al termine di prescrizione si segnala, nel periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 33039/2019, Fraulini, Rv. 656469 – 01**, secondo cui la prescrizione decennale da *actio iudicati* ex art. 2953 c.c. decorre dal passaggio in giudicato della sentenza e, se appellata, dalla declaratoria giudiziale che rende definitiva la decisione, effetto questo che, rispetto al giudizio di ottemperanza ex art. 70 d.lgs. n. 546 del 1992, si produce anche con riguardo ad una pronuncia di rito, in quanto idonea a chiudere il

processo in senso sfavorevole a una parte, fondando la definitività della pretesa avanzata dall'altra.