



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO

RASSEGNA DELLE PRONUNCE
DELLA CORTE DI CASSAZIONE
IN MATERIA TRIBUTARIA

Anno 2022



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO

**Rassegna delle pronunce della
Corte di cassazione in materia tributaria**

Anno 2022

DIRETTORE: *Maria Acierno*

AUTORI: *Francesco Agnino, Cecilia Bernardo, Stefania Billi, Gian Andrea Chiesi, Lorenzo Delli Priscoli, Giovanni Fanticini, Alessandro Farolfi, Francesco Federici, Rosaria Giordano, Pierpaolo Gori, Francesco Graziano, Annachiara Massafra, Stefano Pepe, Valeria Pirari, Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera, Eleonora Reggiani, Salvatore Saija, Giacomo Stalla, Roberto Succio, Giancarlo Triscari.*

A CURA DI: *Giovanni Fanticini*

INDICE GENERALE

INDICE GENERALE

PREFAZIONE	XXI
------------------	-----

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.	XXIII
2. Le ragioni di una rassegna semestrale della giurisprudenza della Corte di cassazione specificamente dedicata alla materia tributaria.	XXVII
3. Le principali caratteristiche della rassegna giurisprudenziale in presentazione.	XXX

PARTE PRIMA

QUESTIONI DI CARATTERE GENERALE

CAPITOLO I

LE FONTI INTERNAZIONALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

(di *Pierpaolo Gori*)

1. Premessa.	3
2. Il diritto convenzionale: la CEDU.	3
2.1. Tutela sostanziale.	6
2.2. Tutela procedurale e processuale.	8
2.2.1. Art. 6 CEDU e contrasto pandemia Covid-19.	13
2.2.2. Rapporto tra procedimento penale e processo tributario.	14
2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU.	16
3. Convenzioni contro la doppia imposizione.	17
4. Fonti consuetudinarie.	20
4.1. Il segreto bancario.	20
4.1.1. Utilizzabilità nel processo tributario della prova acquisita <i>aliunde</i>	21
5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni.	22
6. Il diritto UE: il Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE).	23
6.1. Principi generali e Carta dei diritti fondamentali (CDFUE).	26
6.1.1. L'art. 41 CDFUE e il diritto di parità delle armi.	27
6.1.2. L'art. 47 CDFUE e il rapporto con il diritto al contraddittorio endoprocedimentale.	28
6.1.3. L'art. 50 CDFUE e il principio del <i>ne bis in idem</i>	30
6.1.4. Il giudicato e i diritti fondamentali.	31
7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU).	33
7.1. La tutela procedurale.	33
7.2. La tutela sostanziale.	36
8. Principali direttive in materia tributaria.	37

8.1. Sesta direttiva IVA.....	37
8.2. Direttiva di rifusione.....	41
8.3. Direttive <i>self-executing</i>	46
8.4. Altre Direttive.....	46
9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria.....	48
9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di cassazione e condizioni per il rinvio.....	50
9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi.....	53
10. Interpretazione conforme e disapplicazione.....	56

CAPITOLO II

LA DICHIARAZIONE

(di Giovanni Fanticini)

1. Premessa.....	61
2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione.....	61
3. Natura ed emendabilità della dichiarazione.....	62
4. Termini e modalità di presentazione.....	65
5. Controllo formale e liquidazione.....	68

CAPITOLO III

L'ACCERTAMENTO

(di Roberto Succio)

1. Premessa.....	71
2. Accertamento con adesione.....	72
3. Accertamento induttivo.....	72
4. Accertamento sintetico.....	73
5. Aliquote e loro indicazione nell'avviso di accertamento.....	74
6. Avviso di accertamento emesso o notificato “ante tempus”.....	75
7. Atto di recupero di crediti indebitamente compensati.....	77
8. Avviso di accertamento e annullamento in via di autotutela.....	78
9. Accertamento e studi di settore: la c.d. “rinnovazione del contraddittorio” in caso di sostituzione dello studio applicato.....	79
10. Termine di decadenza applicabile agli atti di recupero di crediti d'imposta indebitamente compensati.....	79
11. Avviso di accertamento e delega di firma.....	80
12. Impugnazione dell'avviso di accertamento: effetti solo favorevoli in capo ai condebitori in solido.....	81
13. Annullamento dell'avviso di accertamento e potere del giudice in ordine alla pretesa.....	82
14. Difetto di legittimazione ad impugnare l'avviso di accertamento per l'amministratore di fatto di società di capitali.....	83
15. Margine e percentuale di ricarico nel contesto dei principi in tema di onere della prova nell'accertamento fondato su studi di settore.....	83
16. Obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento.....	84
17. Notificazione dell'avviso di accertamento.....	85
18. La prova nell'accertamento sintetico del reddito <i>ex</i> art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: primo cenno alle modifiche introdotte dalla l. 31 agosto 2022, n. 130.....	88
19. Il c.d. “raddoppio” dei termini per l'accertamento.....	89
20. L'indicazione nell'avviso di accertamento c.d. “impoesattivo” del responsabile del procedimento.....	90

CAPITOLO IV

L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

(di Annachiara Massafra)

1. Premessa.	93
2. Il quadro normativo di riferimento e la sua ultraventennale evoluzione.	94
3. Ambito di applicazione.	96
4. L'effetto della non impugnabilità dell'accertamento.	98
5. L'istanza del contribuente: la sospensione del termine per impugnare ed il contraddittorio endoprocedimentale.	100
6. La produzione degli effetti.	102

CAPITOLO V

LA RISCOSSIONE

(a cura di Francesco Agnino e Stefano Pepe)

1. Premessa.	107
2. Attività di riscossione mediante ruolo.	112
2.1 Ruolo ed estratto del ruolo e tutela giurisdizionale del contribuente.	116
2.2 Le diverse forme di riscossione coattiva, questioni processuali.	118
3. La cartella di pagamento.	121
3.1. Contenuto.	128
3.2. Notificazione.	142
3.2.1 Le modalità della notifica.	157
3.2.2 Notifica: società e solidarietà.	170
4. La decadenza <i>ex art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973</i>	174
5. L'avviso di intimazione.	177
6. Il preavviso di fermo amministrativo.	180
7. L'iscrizione ipotecaria.	186

CAPITOLO VI

I RIMBORSI

(di Stefano Pepe)

1. Premessa: presupposti e limiti dei rimborsi d'imposta.	191
2. Rimborso delle imposte dirette.	194
3. Rimborso delle imposte indirette.	194
4. Profili processuali.	198

CAPITOLO VII

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

(di Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera)

1. Profili generali.	201
2. La responsabilità delle persone giuridiche.	204
3. La responsabilità dei soggetti agenti in nome e per conto delle associazioni non riconosciute.	205
4. Concorso di violazioni e regime del cumulo.	206
5. Cause di non punibilità.	208
6. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni.	211
7. Ravvedimento operoso.	212
8. Definizione agevolata.	213

9. Le varie sanzioni amministrative.	213
---	-----

CAPITOLO VIII

I CONDONI

(di Salvatore Saija)

1. La <i>ratio</i> dell'istituto.	217
2. Ambito applicativo.	218
3. Profili processuali.	222

CAPITOLO IX

LE AGEVOLAZIONI

(di Francesco Agnino)

1. Definizione.	224
2. Interventi normativi di carattere generale.	225
3. Principi costituzionali di riferimento.	228
4. Delimitazione dell'ambito di osservazione.	231
5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta.	231
5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale.	231
5.2. Credito d'imposta e condono tombale.	234
5.3. Il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive.	236
5.4. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica.	237
5.5. Gli incentivi fiscali per il commercio.	239
5.6. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese.	240
5.7. Il credito d'imposta per l'attività di ricerca e di sviluppo.	241
5.7.1. <i>Segue</i> . L'introduzione del tetto massimo al credito di imposta fruibile.	243
5.8. Il credito d'imposta per incremento occupazionale.	245
5.9. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate.	248
5.10. Il credito d'imposta per gli esercenti attività di trasporto.	251
5.11. Il credito d'imposta per il costo del carburante e la gestione di alcuni impianti di riscaldamento.	254
5.12. Il credito d'imposta per gli esercenti di sale cinematografiche.	255
6. Agevolazioni nella forma di esenzioni ovvero di riduzioni dell'imposta o della base imponibile.	256
6.1. Alcune esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche.	256
6.2. Esenzioni e riduzioni di imposta in favore dello Stato, degli enti pubblici territoriali, di altri enti e delle fondazioni bancarie.	258
6.2.1. Le associazioni sportive dilettantistiche.	263
6.3. Le agevolazioni in favore della cooperazione.	265
6.4. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine.	269
6.5. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare.	270
6.6. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero.	272
6.7. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati.	274
6.7.1. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore.	277
6.8. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia.	279
6.9. Agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina e altre provvidenze nel settore agricolo.	281
6.10. L'esenzione dalle tasse automobilistiche per determinate categorie di veicoli nonché nei confronti di portatori di "handicap".	293
6.11. Le agevolazioni fiscali per l'industria nel Mezzogiorno.	294

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.	303
6.14. Le esenzioni riguardanti gli interessi delle obbligazioni pubbliche.	304
6.15. Le esenzioni per gli atti relativi allo scioglimento o alla cessazione degli effetti civili del matrimonio.	305
6.16. Lo "scudo fiscale" al rimpatrio di denaro o di altre attività finanziarie.	306
6.17. Agevolazioni e dazi <i>antidumping</i>	308
6.18. Riqualificazione energetica e detrazioni d'imposta.	308
7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali.	310
7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia.	310
7.2. Le ulteriori misure in favore dei soggetti colpiti dall'eruzione dell'Etna del 2001 e del 2002.	314
7.3. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise.	316
7.4. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 2009 in Abruzzo.	317
7.5. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994.	317
7.6. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi.	318
8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA.	318
9. Contributi alla editoria.	319
10. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese.	320
11. Il recupero degli aiuti di Stato.	327

PARTE SECONDA

LE IMPOSTE DIRETTE

CAPITOLO I

L'IRPEF

(di Francesco Graziano)

1. IRPEF, residenza fiscale e presupposto dell'imposta.	332
2. I redditi da lavoro autonomo.	335
3. I redditi da lavoro dipendente.	338
4. I redditi d'impresa.	342
5. (segue) Poste deducibili e norme agevolative.	346
6. I redditi di capitale.	352
7. I redditi diversi.	356
8. (segue) Plusvalenze.	356
9. I redditi fondiari.	357

CAPITOLO II

IRPEG ED IRES

(di Francesco Graziano)

1. Introduzione.	359
2. Determinazione del reddito e poste deducibili.	360
3. Consolidato.	362
4. Operazioni tra società "madre" e "figlia".	364

CAPITOLO III

L'IRAP

(di Cecilia Bernardo)

1. Premessa.	367
2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea.	369
3. Presupposto applicativo del tributo.	371
4. Determinazione della base imponibile.....	375
5. Profili procedurali.	378

PARTE TERZA

LE IMPOSTE INDIRETTE

CAPITOLO I

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

(di Francesco Federici)

1. Premessa.	383
2. Operazioni imponibili.....	385
2.1. Determinazione della base imponibile ed aliquota applicabile.....	392
2.2. Il regime speciale del margine.	397
3. Neutralità dell'imposta e diritto alla detrazione.	398
3.1. Le operazioni inesistenti.	405
4. Operazioni non imponibili: in particolare le cessioni all'esportazione.	412
5. Operazioni esenti e il calcolo del cd. <i>pro-rata</i>	418
6. <i>Reverse charge</i>	420
7. Cessioni intracomunitarie.	425
8. I rimborsi.	427

CAPITOLO II

L'IMPOSTA DI REGISTRO

(di Lorenzo Delli Priscoli e Giacomo Stalla)

1. Struttura del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro (T.U.I.R.) e funzione dell'imposta.	432
2. Provvedimenti giudiziali e lodi arbitrali.	433
3. Prescrizione e decadenza.	438
4. Eliminazione della presunzione legale di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore nominale degli stessi.	439
5. Sanzioni.	439
6. Agevolazioni fiscali.	439
6.1. Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa.....	439
6.2. Agevolazioni fiscali a favore di imprese il cui oggetto sia la rivendita di beni immobili.	442
6.3. Agevolazioni fiscali a favore di chi esercita direttamente l'attività agricola.	442
6.4. Agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi nei piani di recupero o in piani di edilizia residenziali.....	443
6.5. Agevolazioni fiscali a favore di ONLUS.....	444
7. Esenzioni a favore dello Stato.....	444
8. Nullità o annullabilità dell'atto da registrare.	444

9. Acquisto per usucapione.....	445
10. Procedure concorsuali.....	446
11. Trasferimento di immobili.....	448
11.1. Trasferimento di immobili ex art. 2932 c.c. e la regola del cd. “prezzo valore”.....	448
11.2. Trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati.....	449
11.3. Trasferimento di immobili con sovrastante fabbricato vetusto.....	450
11.4. Trasferimento di immobili abusivi.....	450
11.5. Trasferimento di immobili soggetti a vincoli.....	451
11.6. Trasferimento di immobili per un valore dichiarato inferiore a quello reale.....	451
11.7. Trasferimento di immobili e solidarietà per il pagamento dell’imposta tra compratore e venditore.....	452
11.8. Trasferimento di immobili altrui.....	452
11.9. Trasferimento di immobili solo in parte edificabili.....	453
11.10. Trasferimento di immobili a titolo gratuito.....	453
12. Contratti.....	453
12.1. Contratti preliminari e per persona da nominare.....	453
12.2. Contratti di locazione.....	454
13. Potere delle Commissioni Tributarie di modificare la stima operata dall’Ufficio.....	455
14. Fideiussioni.....	455
15. Trust.....	456
16. Giurisdizione del giudice tributario per le controversie aventi ad oggetto la richiesta di rimborso dell’imposta di registro.....	460
17. Cessione d’azienda.....	460
18. Divisione ereditaria.....	462
19. Obbligazioni solidali.....	462
20. Tassazione per enunciazione e finanziamento della società da parte dei soci.....	463
21. Procedura di registrazione telematica.....	463
22. Espropriazione e retrocessione.....	464
23. Gruppo europeo di interesse economico.....	465
24. Cessione di cubatura.....	465
25. Lastrico solare.....	465
26. Responsabilità del notaio.....	466
27. Principio di alternatività tra imposta di registro e IVA.....	466
28. Patrocinio a spese dello Stato.....	468
29. Transazione.....	468
30. Scissione societaria.....	468
31. Società di servizi.....	469
32. Permuta.....	469
33. L’art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l’interpretazione dell’atto da registrare.....	469
33.1. La (superata) rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale.....	469
33.2. 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.....	475
33.3. 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.....	476
33.4. Le questioni di legittimità costituzionale del novellato art. 20 d.P.R. n. 131 del 1986.....	478
33.5. La riquilificazione ex art. 20 ed i criteri ermeneutici in materia contrattuale.....	481
33.6. La ‘nuova’ giurisprudenza sull’art. 20.....	484

CAPITOLO III

L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE

(di Valeria Pirari)

2. La dichiarazione di successione.....	494
3. Soggetti passivi.....	495
4. Il calcolo dell'imposta.....	496
5. Le donazioni.....	498
6. Liberalità indirette.....	499

CAPITOLO IV

I DAZI DOGANALI

(di Alessandro Farolfi)

1. Le fonti.....	502
2. Dazi doganali: generalità.....	505
2.1. La natura privilegiata dei crediti relativi ai dazi doganali.....	507
3. Presupposto impositivo: la dichiarazione doganale.....	509
3.1. (Segue) I regimi doganali.....	513
3.2. Sanzioni connesse alla dichiarazione doganale.....	515
4. Soggetti passivi dell'obbligazione doganale: importatore, rappresentante diretto e indiretto.....	517
5. Base imponibile.....	520
5.1 Classificazione tariffaria e nomenclatura combinata.....	523
5.2 Origine delle merci: l'origine preferenziale.....	526
5.3. <i>Royalties</i> e valore doganale.....	528
5.4. Dazi <i>antidumping</i> e dazi agevolati.....	531
6. Obbligazione da fatto illecito: introduzione di merce irregolare e sottrazione al controllo doganale.....	533
7. Procedimento tributario doganale: l'accertamento.....	534
7.1 Contestazione a posteriori e buona fede.....	538
7.2 Contraddittorio doganale e prova di resistenza.....	541
7.3 Riscossione.....	544
7.4 Rimborso.....	546
7.5 Prescrizione e decadenza.....	547

CAPITOLO V

LE ACCISE

(di Annachiara Massafra)

1. Premessa.....	551
2. Ambito applicativo.....	552
3. Esigibilità dell'imposta.....	554
4. Esenzioni.....	558
5. Agevolazioni.....	561
6. Il rimborso delle accise.....	563
7. La prescrizione.....	566
8. Sanzioni.....	567
9. Accertamento e questioni procedurali.....	571

PARTE QUARTA

LE IMPOSTE LOCALI

CAPITOLO I

L'ICI E L'IMU

(di Stefania Billi)

1. ICI. Inquadramento normativo e sistematico.	575
2. Elementi costitutivi: presupposto del tributo, l'oggetto, la base imponibile.....	576
2.1. I soggetti.	581
2.2. Casistica.....	584
3. Le rendite catastali e la procedura DOCFA.	586
4. L'obbligo della dichiarazione e la decadenza dal potere impositivo.	590
5. I vincoli di inedificabilità.....	592
6. Le aree pertinenziali.	597
7. Le agevolazioni.	598
8. Le esenzioni: fabbricati rurali; unità collabente, abitazione principale; l'esenzione <i>ex art. 7, comma 1, lett. a)</i> del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione <i>ex art. 7, lett. b)</i> del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione <i>ex art. 7, comma 1, lett. i)</i> , del d.lgs. n. 504 del 1992.....	603
9. ICI ed aree demaniali, zone portuali e parchi eolici.	614
10. L'avviso di liquidazione ed accertamento.	615
11. L'ICI ed il giudicato.	617
12. ICI e rimborsi.	618
13. Le sanzioni.....	618
14. L'IMU.....	620

CAPITOLO II

LA TARSU, LA TARES, LA TIA E LA TARI

(di Stefania Billi)

1. Inquadramento.	629
2. La TARSU: presupposti.	632
2.1. Modalità di calcolo e liquidazione dell'imposta, accertamento e riscossione.	635
3. TARSU: casistica.	636
3.1. Esercizi alberghieri.....	636
3.2. Porti turistici.....	638
3.3. Depositi temporanei.	639
3.4. Garage.	640
3.5. Strutture penitenziarie.	640
3.6. Stabilimenti balneari.....	640
3.7. Consorzi.....	641
4. Esenzioni.	642
5. Rifiuti speciali non assimilati.	644
6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani.	646
7. Imballaggi terziari e secondari.....	647
8. La TIA.....	650
9. Natura dell'imposta e questioni di giurisdizione.	652
10. La TIA-2.	653

11. La TARES.	655
12. La Tari.	655

CAPITOLO III

L'IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E I DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI

(di Stefania Billi)

1. Imposta comunale sulla pubblicità: cenni sulla disciplina.	659
2. Caratteri dell'imposta: il presupposto, la soggettività attiva e passiva.	661
3. La base imponibile e la superficie tassabile.	664
4. Il marchio commerciale. Le esenzioni.	665
5. Tariffe.	668
6. Diritti sulle pubbliche affissioni.	669

PARTE QUINTA

IL PROCESSO

CAPITOLO I

LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

(di Rosaria Giordano e Giacomo Stalla)

1. Premessa.	673
2. Tributo - non tributo.	674
3. Atti della fase della riscossione.	676
4. Esecuzione forzata.	678
5. Atti di classamento catastale.	683
6. Casistica.	685
7. Profili processuali.	689

CAPITOLO II

IL PROCESSO DI PRIMO GRADO

(di Giancarlo Triscari)

1. Gli atti impugnabili.	693
1.2. Atti tipici e atti atipici.	695
1.3. L'interpello disapplicativo.	697
1.4. Gli atti non impugnabili.	697
1.5. Gli atti impugnabili secondo la giurisprudenza della Corte.	699
1.6. L'estratto di ruolo.	701
1.6. Gli atti di diniego espresso o tacito e le richieste di rimborso.	703
1.7. L'impugnazione per violazione delle regole del procedimento.	706
1.8. L'accertamento nei confronti dei soci e del cessionario di azienda.	708
1.9. L'azione esecutiva e il riparto di giurisdizione.	710
2. Il ricorso.	712
2.1. L'inammissibilità del ricorso.	716
2.2. Il ricorso e i limiti della domanda.	717
2.3. Le parti del processo. La legittimazione sostanziale e processuale.	718
3. La difesa tecnica.	723
4. Le notificazioni.	725

5. Costituzione in giudizio e poteri delle parti.....	729
6. Competenza.....	735
7. Istruttoria.....	737
7.1. i poteri del giudice in materia di prova.....	737
7.2. Il principio della parità delle armi e il riparto dell'onere della prova.....	738
7.3. Il giudizio tributario e la natura di impugnazione-merito.....	739
7.4. Il potere di disapplicazione del giudice tributario.....	740
7.5. L'onere di prova a carico delle parti e i limiti processuali.....	741
7.6. I limiti della domanda e la valutazione delle prove.....	743
7.6.1. Le prove presuntive.....	744
7.6.2. Le presunzioni legali relative.....	744
7.6.3. Le presunzioni di formazione giurisprudenziale.....	745
7.6.4. Il regime della prova in particolari ipotesi.....	746
7.6.5. Le dichiarazioni di terzi.....	748
7.6.6. Il giudicato e il potere decisorio del giudice di merito.....	749
7.6.7. Il principio di non contestazione.....	750
8. Decisione.....	750
9. Ulteriori vicende processuali.....	753

CAPITOLO III

LE IMPUGNAZIONI E L'OTTEMPERANZA

(di Gian Andrea Chiesi)

1. Profili generali.....	763
1.1. La notifica degli atti di impugnazione.....	764
1.2. Termini per la proposizione.....	766
2. Appello.....	768
2.1. La specificità dei motivi.....	771
2.2. Riproposizione delle difese assorbite.....	772
2.3. <i>Nova</i> in appello.....	773
3. Il giudizio di cassazione.....	775
4. Il giudizio di rinvio.....	776
5. La revocazione.....	778
6. Il giudizio di ottemperanza.....	780

CAPITOLO IV

LITISCONSORZIO NECESSARIO

(di Eleonora Reggiani)

1. Premessa.....	783
2. La fondamentale pronuncia delle Sezioni Unite.....	784
3. Sintesi delle questioni affrontate.....	787
4. Le obbligazioni tributarie solidali.....	787
5. Gli atti di imposizione nei confronti delle società di persone e dei loro soci.....	789
5.1. Imposte sui redditi, ILOR e IRAP.....	791
5.2. L'IVA.....	793
6. Gli atti d'imposizione nei confronti delle società di capitali e dei loro soci.....	794
7. L'estinzione delle società nel corso del processo tributario.....	795
8. Crediti e debiti tributari di società estinte.....	796

9. Il consolidato nazionale.....	798
10. Gli atti di classamento di immobili.	800
11. Litisconsorzio necessario e giudizi d'impugnazione.	801

CAPITOLO V
IL GIUDICATO

(di Stefania Billi)

1. Profili generali.	805
2. Limiti oggettivi. Il giudicato esterno.	806
2.1. I rapporti tra il giudicato esterno e il diritto dell'Unione europea.	813
2.2. L'eccezione di giudicato nei giudizi di impugnazione e nei rapporti tra causa pregiudicante e causa pregiudicata.	815
2.3. Il rapporto tra il giudicato tributario e le pronunce della Corte cost.	818
2.4. Gli effetti del giudicato sui condoni fiscali, sulle agevolazioni e sulle definizioni agevolate.	819
3. Il giudicato implicito.	820
4. Giudizio di ottemperanza e autotutela in relazione al giudicato.	822
5. Limiti soggettivi del giudicato. Giudicato favorevole. Giudicato sfavorevole.	824

PREFAZIONE

La rassegna tributaria annuale 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 di anni precedenti.

Sorta da una felicissima intuizione di Camilla Di Iasi, direttrice qualche anno fa dell'Ufficio del Massimario, allo scopo di fornire uno strumento agile e completo di aggiornamento costante e di formazione, la Rassegna è diventata una produzione "continuativa" molto attesa e diffusa anche tra i giudici tributari di merito.

Ancora una volta è stato possibile avvalersi della collaborazione, oltre che dei magistrati addetti all'Ufficio del Massimario, anche dei consiglieri o ex-consiglieri della Sezione Tributaria.

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. Molti 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.

Le esigenze crescenti di efficienza ed efficacia dell'esercizio della funzione nomofilattica della Corte rendono specie in questo settore, caratterizzato da numeri davvero elevati, essenziale la creazione di un sistema di precedenti coerenti e stabili, indispensabili anche per i gradi di merito.

L'introduzione di Camilla Di Iasi alla prima edizione, che conserviamo anche in quest'ultima rassegna 2022, esprime in modo esemplare la genesi e le ragioni dell'impegno scientifico di tutti gli autori, che è bene menzionare singolarmente e a cui rivolgo un sincero ringraziamento; aggiungo il sostegno e l'incoraggiamento del Presidente Biagio Virgilio, che ha collaborato e fornito preziose indicazioni sull'aggiornamento dell'indice e alla individuazione e persuasione dei collaboratori consiglieri della Sezione:

Giovanni Fanticini, che, con il suo infaticabile lavoro di sollecitazione, revisione, coinvolgimento nell'opera e coordinamento finale, ha consentito di realizzare il volume;

Francesco Agnino, Cecilia Bernardo, Alessandro Farolfi, Francesco Graziano, Annachiara Massafra, Stefano Pepe, Valeria Pirari, magistrati dell'Ufficio del Massimario.

Un ringraziamento particolare ai consiglieri della Corte che hanno voluto collaborare alla Rassegna: Stefania Billi, Gian Andrea Chiesi, Lorenzo Delli Priscoli, Francesco Federici, Rosaria Giordano, Pierpaolo Gori, Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera, Eleonora Reggiani, Salvatore Saija, Giacomo Stalla, Roberto Succio, Giancarlo Triscari.

Infine, desidero ringraziare per l'assistenza informatica e la realizzazione grafica l'operatore giudiziario Giulio Angeloro, che con la sua professionalità e competenza ha collaborato alla rifinitura dell'*editing*, e la Segreteria del Massimario per l'immane supporto amministrativo.

Roma, dicembre 2023

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 Italgire.

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 *Italgjure*, 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 *Italgjure* 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 sopravvenuti 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 variegata 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 esplicitare 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 scolasti 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, Annamaria 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

LE FONTI INTERNAZIONALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

(di Pierpaolo Gori)

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Il diritto convenzionale: la CEDU. - 2.1. Tutela sostanziale. - 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 imposizione. - 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 diritto 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*. - 8.4. Altre Direttive - 9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria. - 9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di cassazione e condizioni per il rinvio. - 9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi. - 10. Interpretazione conforme e disapplicazione.

1. Premessa.

Il diritto tributario in Italia, nel rispetto della riserva di legge - relativa - dell'art. 23 Cost. è per una 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 del 1999).

Con le sentenze gemelle n. 348 e n. 349 del 2007 la Corte cost. 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 del 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).

Il quadro, alla data di redazione della presente rassegna, non è stato modificato, anche per effetto della mancata adozione da parte dell'Italia dello 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 la Repubblica italiana ha firmato, ma non ancora ratificato. In forza del Protocollo n. 16: *«le più alte giurisdizioni, di un'alta parte contraente (...), possono presentare alla Corte delle richieste di pareri consultivi su questioni di principio relative all'interpretazione o all'applicazione dei diritti e delle libertà definiti dalla Convenzione e dai suoi protocolli»*. Si tratta di un dispositivo affine al rinvio pregiudiziale di interpretazione che potrebbe produrre conseguenze anche sul piano del collocamento nel panorama delle fonti di diritto internazionale, riducendo le distanze tra lo strumento internazionale della Convenzione e l'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. 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 dalla Camera dei Deputati è stato reso noto che il d.d.l. relativo al Protocollo n. 16 (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, ritenuti da approfondire e, alla data di redazione del presente contributo (**settembre 2023**), la ratifica non è intervenuta.

I principi affermati dalla Corte di Strasburgo nell'applicare la Convenzione EDU conformano anche i requisiti formali del ricorso in Cassazione (Corte EDU *Succi e altri c. Italia*, 28 ottobre 2021), con i quali

deve confrontarsi l'attuale giurisprudenza della Corte di cassazione, in particolare evitando inutili formalismi, profili per i quali si rinvia alla Relazione tematica del Massimario n. 116 del 30 novembre 2021. Basti qui ricordare che sentenza da ultimo citata ha riconosciuto la legittimità di filtri o meccanismi articolati su requisiti di accesso anche rigorosi, purché applicati in modo non eccessivamente formalistico, al punto di precludere il diritto di accesso al giudice *ex art. 6 § 1 CEDU*, essendo richiesto allo Stato responsabile di garantire che le procedure per le impugnazioni siano chiare, prevedibili e proporzionate.

In applicazione di questo insegnamento la Corte a Sezioni Unite (**Sez. U, n. 08950/2022, Conti, Rv. 664409-01**) ha precisato la portata del principio di autosufficienza e specificità, escludendo che possa essere applicato in modo da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e statuendo che non può tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove nel ricorso sia puntualmente indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure, e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito.

Sempre in coerenza con la giurisprudenza sovranazionale, le Sezioni Unite della Corte (*Sez. U, n. 06460/2020, 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. Del resto, 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 F.M., Rv. 659662-01*).

Nel 2020 la S.C. ha operato un rinvio pregiudiziale di 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 S.U. e la Corte cost. CGUE, Grande sezione, 21 dicembre 2021, C-497/20, *Randstad Italia SpA*, ha risposto nel senso che, alla luce dell'articolo 47 CDFUE, il diritto eurounitario non osta a una disposizione del diritto interno di uno Stato membro che,

secondo la giurisprudenza nazionale, produce l'effetto che i singoli, quali gli offerenti che hanno partecipato a una procedura di aggiudicazione di un appalto pubblico, non possono contestare la conformità al diritto dell'Unione di una sentenza del supremo organo della giustizia amministrativa di tale Stato membro nell'ambito di un ricorso dinanzi all'organo giurisdizionale supremo di detto Stato membro, in quanto tale limite non viola il principio della *primauté*.

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 contro 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.). In tal senso, è consolidata la giurisprudenza di Strasburgo che applica l'art. 6 della Convenzione anche in materia tributaria (Corte EDU 14 dicembre 2021, *Melgarejo Martínez Abellanos c. Spagna*, n. 11200/19).

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 S.C. 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 tributaria (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 sulla 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 interessanti casi pendenti a Strasburgo a **fine 2022** si segnalano i ricorsi *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. 09903/2020, Condello). Infatti, nel processo tributario la dichiarazione del terzo, sostitutiva di atto notorio, non è assimilabile alla prova testimoniale - preclusa dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, come interpretato dalle sentenze della Corte cost. nn. 18 del 2000 e 395 del 2007 - ma costituisce un indizio ammissibile ed utilizzabile tanto dall'Amministrazione quanto dal contribuente nel rispetto del principio della parità delle armi di cui all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, espressione del principio di uguaglianza ai fini dell'art. 3 Cost. (Sez. 5, n. 31588/2021, Gori, Rv. 662787-01). Da ultimo la Sezione (Sez. 5, n. 08221/2023, Caradonna, Rv. 667096-02) ha ulteriormente sviluppato il filone giurisprudenziale suddetto, precisando che le dichiarazioni extraprocessuali di terzi sono ammissibili ed utilizzabili con valore indiziaro nel processo tributario sia dall'Amministrazione, sia dal contribuente, nel rispetto dell'art. 6 CEDU e del principio di parità delle armi di cui all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Un'altra decisione della Sezione Quinta (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, del d.P.R. n. 546 del 1992 con l'art. 6 Convenzione EDU. È 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 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, le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica, di cui all'art. 6, comma 3, del d.l. n. 511 del 1988, conv. con modif. dalla l. n. 20 del 1989 (applicabile "*ratione temporis*"), alla stregua delle accise, sono dovute, al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale, dal fornitore, il quale, in caso di pagamento indebito, è l'unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria, mentre il consumatore finale, al quale il fornitore abbia addebitato le suddette imposte, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela, può: a) esercitare nei confronti di quest'ultimo l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito; b) eccezionalmente chiedere direttamente il rimborso all'amministrazione finanziaria nel caso in cui dimostri l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di tale azione - da riferire alla situazione in cui si trova il fornitore e non al fatto che il pagamento indebito dell'imposta derivi dalla contrarietà alla direttiva n. 2008/118/CE della norma interna in tema di accise; c) eventualmente esercitare azione nei confronti dello Stato per ottenere il risarcimento del danno subito per mancato adeguamento del diritto nazionale al diritto dell'Unione Europea (**Sez. 5, n. 31609/2022, Nonno, Rv. 666099-01**).

Ancora, in caso di notifica di un ricorso in appello a mezzo operatore privato privo di titolo abilitante, nulla perché non sanata dalla costituzione della parte appellata, è stato statuito che è superfluo concedere un termine per la rinnovazione, atteso che alla mancanza di certezza legale della data di consegna dell'atto al destinatario, dovuta all'assenza di poteri certificativi dell'operatore, consegue la palese inammissibilità dell'impugnazione per tardività, sicché la concessione di tale termine si tradurrebbe, oltre che in un aggravio di spese, in un allungamento dei termini per la definizione del giudizio, in violazione dei principi del giusto processo e della durata ragionevole dei giudizi *ex art.* 111 Cost. e 6 CEDU, senza comportare alcun beneficio per la garanzia dell'effettività dei diritti processuali delle parti. (Sez. 5, n. 19019/2021, d'Oriano, Rv. 661808-01)

Sotto altro profilo, con riferimento ai tributi armonizzati, 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. Secondo la medesima logica, pur quando il litisconsorzio necessario è stato violato la nullità dei giudizi di merito non va dichiarata qualora il ricorso per cassazione dell'Amministrazione finanziaria risulti inammissibile o "prima facie" infondato, atteso che in tal caso, non derivando ai litisconsorti pretermessi alcun danno dalla detta pronuncia, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, che hanno fondamento nell'art. 111, comma 2, Cost. e nell'art. 6, par. 1, CEDU (Sez. 5, n. 18890/2021, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 661760-01).

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, si 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, *Zednik 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, non massimata).

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, principio affermato recentemente anche da Corte EDU 14 dicembre 2021, *Melgarejo Martínez Abellanos c. Spagna*, n. 11200/19, e con potenziali ricadute sul diritto al contraddittorio endoprocedimentale e orale processuale (*right to be heard*) e sulla durata del

processo. È stata in effetti superata la risalente 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). Infatti, 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. Nello stesso senso in una fattispecie avente ad oggetto anche riprese per tributi armonizzati la S.C. (Sez. 5, n. 39660/2021, Gori, Rv. 663206-01) ha ritenuto che in ragione della natura di impugnazione-merito del processo tributario e del rispetto dei principi della ragionevole durata del giusto processo (artt. 111 Cost., 47 CDFU e 6 CEDU), il giudice, adito in una causa di opposizione di cartella di pagamento, ove sia accertata l'esistenza di un titolo giudiziale definitivo che abbia ridotto la pretesa impositiva originariamente contenuta nell'avviso di accertamento presupposto, con conseguente insussistenza parziale, rispetto alle originarie pretese, del suo presupposto legittimante, non può invalidare "in toto" la cartella, ma è tenuto a ricondurre la stessa nella misura corretta, annullandola solo nella parte non avente più titolo nell'accertamento originario. La Corte (**Sez. 5, n. 34723/2022, Gori, Rv. 666401-02**) ha anche stabilito che, dal momento che il processo tributario è diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia, eventualmente, dell'avviso di accertamento o di rettifica dell'ufficio, il giudice, ove ritenga in tutto o in parte invalido l'atto per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad

accertare genericamente la debenza dell'imposta demandandone la sua successiva quantificazione ad una parte del giudizio, sia pure sulla base di alcuni criteri, atteso che l'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, come interpretato alla luce degli artt. 111 Cost., 6 CEDU e 47 CDFUE, esclude la pronuncia di condanna indeterminata, rendendo necessario l'esame nel merito della pretesa, entro i limiti posti dalle domande di parte.

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

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., dalla 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. Sempre avuto riguardo al diritto di difesa e agli artt. 6 CEDU e 47 CDFUE la Sezione (Sez. 5, n. 06033/2023, La Rocca, Rv. 667099-02) ha da ultimo stabilito in tema di processo tributario che, durante l'emergenza da Covid-19, la decisione del giudice di disporre, ai sensi dell'art. 27, comma 2, del d.l. n. 137 del 2020, la trattazione scritta, nonostante la richiesta della parte di discussione in pubblica udienza o con collegamento a distanza, è legittima, ove carenze organizzative all'interno dell'ufficio impediscano il collegamento da remoto, poiché le parti non hanno un diritto pieno e incondizionato all'udienza pubblica e la trattazione scritta garantisce le essenziali prerogative del diritto di difesa, assicurando l'interesse pubblico all'esercizio della giurisdizione anche in periodo emergenziale.

2.2.2. Rapporto tra procedimento penale e processo tributario.

Come visto, superando un primo indirizzo interpretativo secondo il quale l'art. 6 della Convenzione non si applicherebbe ai processi tributari ordinari i quali non hanno una connotazione penale (Corte EDU 12 luglio 2001 *Ferrazzini c. Italia*, n. 44759/98, § 20), ormai 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). In tal senso si è allineata Sez. 5, n. 37366/2021, D'Aquino, Rv. 663144-01 stabilendo che in tema di violazioni tributarie, il d.lgs. n. 472 del 1997 e il d.lgs. n. 471 del 1997, qualificano le relative sanzioni di natura amministrativa considerato che esse hanno ad oggetto una obbligazione, di carattere civile, che spiega efficacia sul patrimonio del trasgressore obbligandolo al pagamento di una somma di denaro; non può, infatti, fondarsi l'eventuale natura penale di tali sanzioni in ragione dell'entità delle stesse in concreto irrogata, assumendo all'uopo rilievo, secondo la giurisprudenza della Corte EDU, il massimo edittale applicabile a priori e la funzione afflittiva e deterrente della sanzione rispetto a quella compensativa del danno erariale. La pronuncia merita di essere confrontata con Corte EDU, 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia* e Corte EDU 23 luglio 2002, *Västberga Taxi Aktiebolag e Vulic c. Svezia* sulla reale afflittività delle sanzioni amministrative ai fini della Convenzione.

Più in generale, 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. 21694/2020, 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. n. 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 (**Sez. 5, n. 32387/2022, Gori**, in parte motiva). Né il diritto convenzionale (Corte EDU 15 novembre 2016, *A. e B. c. Norvegia*, nn. 24130/11 e 29758/11, § 130) 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, condizioni che permettono la coesistenza e la complementarità delle sanzioni (Corte EDU 31 agosto 2021, *Bragi c. Islanda*, no. 12951/18, §§ 22 e ss.). 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* citato.

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'infissione di una sovrattassa pari al 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).

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 del 2018), la Corte è sempre più consapevole, come nel caso della pronuncia della Sez.

5, n. 34219/2019, Condello, non massimata, la quale in ultima analisi ha ritenuto che la fattispecie non costituisse violazione del *ne bis in idem*.

Il diritto fondamentale garantito all'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in combinato disposto con l'articolo 52, paragrafo 1, della stessa, è stato interpretato da **CGUE 5 maggio 2022 nella causa C-570/20**, nel senso che esso non osta a che la limitazione del cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale in caso di dissimulazioni fraudolente o di omissioni dichiarative in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA), previsto da una normativa nazionale, ai casi più gravi, risulti solo da una giurisprudenza consolidata che interpreta, in maniera restrittiva, le disposizioni di legge che definiscono le condizioni di applicazione di tale cumulo, a condizione che sia ragionevolmente prevedibile, al momento in cui il reato è commesso, che tale reato può comportare un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale, ma osta a una normativa nazionale che, in caso di cumulo di una sanzione pecuniaria e di una pena detentiva, non garantisce con norme chiare e precise, eventualmente quali interpretate dai giudici nazionali, che l'insieme delle sanzioni inflitte non ecceda la gravità del reato accertato.

In materia, il 2 settembre 2021, sono state pubblicate le conclusioni avanti alla **Corte di Giustizia, causa C-151/20, Nordzucker**, che hanno originato la sentenza della **Grande Camera del 22 marzo 2022**, la quale ha chiarito che l'avvio di procedimenti penali può rientrare, in quanto tale, nell'ambito di applicazione del principio del *ne bis in idem*, a prescindere dal fatto che tali procedimenti si concludano effettivamente con l'imposizione di una sanzione.

2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU.

La S.C. 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, Rv. 658996-02).

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 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). Ad esempio, in questa ottica è stato 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. 02313/2020, *Venegoni*, Rv. 656781-01; conforme, Sez. 5, n. 13845/2021, *Federici*, Rv. 661232-01).

La Convenzione Italia-Paesi Bassi contro la doppia imposizione è al centro di una pregevole pronuncia rese del periodo, relativa, tra l'altro, al caso di versamenti effettuati dalla società controllata italiana (figlia) alla società controllante (madre) con sede nei Paesi Bassi (**Sez. 5, n. 05154/2022, D'Orazio, Rv. 663913-01**), secondo cui è dovuta la ritenuta alla fonte sulle somme distribuite a titolo di dividendi, in base alla Direttiva madre-figlia (n. 90/435/CEE), in forza della clausola di salvaguardia contenuta nell'art. 7, comma 2, che rimanda alla Convenzione Italia-Paesi Bassi (art. 10, commi 1 e 2, della l. n. 306 del 1993), mentre non è dovuta tale ritenuta per le somme distribuite a titolo di maggiorazione da conguaglio, *ex art.* 2 della l. n. 349 del 1983 (confluito nell'art. 105 del d.P.R. n. 917 del 1986 e poi abrogato dal 1998 a seguito del d.lgs. n. 467 del 1997), laddove queste ultime risultino suscettibili di essere parificate ai dividendi, in base alla decisione del 24 giugno 2010 della Corte di giustizia UE in cause riunite C-338/08 e C-339/08.

Nel contesto di tali convenzioni, 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 subito (Sez. 5, n. 10706/2019, *D'Orazio*, Rv. 653542-01). In particolare, l'art. 25, par. 3, della Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni, dev'essere interpretato secondo il principio generale di buona fede, di cui all'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, ed in conformità al Commentario OCSE al relativo modello convenzionale (**Sez. 5, n. 19722/2022, Cataldi, Rv. 664939-01**).

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 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, 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 dalla 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.

Sez. 5, n. 26307/2020, Napolitano L., 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, quindi, 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 peggiore, ovvero un beneficio

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

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 S.C. 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 del 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 è rafforzato dal fatto che, a partire dal 2017-2018, nel quadro OCSE ben 97 Stati (**aprile 2022**) hanno assunto l'impegno di attuare lo scambio automatico delle informazioni finanziarie (*Common Reporting Standard*, CRS), quadro ulteriormente evoluto nell'**agosto 2022** con l'approvazione del "*Crypto-Asset Reporting Framework*" che investe lo scambio automatico di informazioni fiscali sulle transazioni in cripto valute. 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). Con riferimento al diritto al silenzio, di grande rilievo per le sue ricadute in materia tributaria è l'ordinanza della Consulta del 10 maggio 2019 n. 117 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 risposto a tale quesito e, al proposito, ha affermato che alla luce degli artt. 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.

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 P., 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. 04984/2020, Napolitano L.; in linea, Sez. 5, n. 11162/2021, Condello, Rv. 661227-01; **Sez. 5, n. 27528/2022, De Rosa**).

La piena utilizzabilità dei dati così acquisiti è quasi sempre un approdo sicuro, dal momento che la S.C. 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 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 conclusa il 24 aprile 1963 sulle relazioni consolari, resa esecutiva in Italia con l. n. 804 del 1967 (sulla giurisdizione italiana e l'immunità "ristretta" si veda da ultimo Sez. U, n. 36207/2021, Mancino, non massimata) 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 conclusa 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 (recente, 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 così che venga meno l'indebito vantaggio acquisito a danno dei suoi concorrenti nel mercato comune (Sez. 1, n. 04860/2019, Terrusi, Rv. 652806-01). L'azione di ripetizione è soggetta al termine di prescrizione decennale, non trovando applicazione la decadenza, di cui all'art. 25, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 602 del 1973 - nonostante il rinvio dell'art. 24, comma 4, della l. n. 29 del 2006, anche alle norme in materia di riscossione - senza che tale disapplicazione si ponga in contrasto con il principio del legittimo affidamento del contribuente illegittimamente beneficiato, il quale, in mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, cessa di trovarsi in una situazione di incertezza non appena la Commissione dichiara l'incompatibilità dell'aiuto, ordinandone il recupero (**Sez. 5, n. 20173/2022, Cataldi, Rv. 665025-01**).

La S.C. si è anche pronunciata sulla natura del termine per il recupero di aiuti di Stato (Sez. 5, n. 21080/2018, D'Orazio, Rv. 649974-01) ed 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*).

Con riferimento alle imposte sui redditi, la Sezione Quinta ha statuito che le vincite da giochi d'azzardo realizzate in case da gioco situate in altri Stati dell'UE non possono essere assoggettate a tassazione come redditi diversi ai sensi degli artt. 67, comma 1, lett. d) e 69, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione "*ratione temporis*" vigente),

dovendosi escludere qualsivoglia restrizione discriminatoria, rispetto a redditi simili provenienti da case da gioco situate nel territorio nazionale, della libera prestazione dei servizi, quale garantita dall'art. 56 TFUE, nei confronti non soltanto dei prestatori, ma anche dei destinatari di tali servizi, giustificandosi un diverso trattamento solo in presenza di comprovati motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza o di sanità pubblica di cui all'art. 52 TFUE (Sez. 5, n. 13038/2021, Giudicepietro, Rv. 661261-01).

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 Sez. 5, n. 29365/2020, Nicastro, Rv. 659988-01 ha ritenuto che il beneficio di cui all'art. 6, commi da 13 a 19, della 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; conforme, Sez. 6-5, n. 39515/2021, Crolla, non massimata) 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. 05549/2015/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.

La libera circolazione dei capitali consacrata dall'art. 63 TFUE è venuta recentemente in rilievo in relazione alla riduzione dell'aliquota della ritenuta d'imposta sugli utili versati ai fondi pensione istituiti negli Stati

membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo inclusi in apposita lista con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, e la Sezione (**Sez. 5, n. 25963/2022, Cortesi, Rv. 665871-01**) ha ritenuto che la misura può configurare un'indebita restrizione della libera circolazione dei capitali, nella parte in cui non assoggetta allo stesso trattamento fiscale gli utili corrisposti ai fondi istituiti negli Stati Uniti d'America, ove non si accerti che le due situazioni siano oggettivamente non comparabili, senza che a tal fine sia rilevante il riferimento al regime fiscale (cd. ETT) cui sono assoggettati i fondi pensione italiani, diverso da quello (cd. EET) cui sono assoggettati i fondi pensione statunitensi.

Anche la limitazione del beneficio del dimezzamento dell'imposta ipotecaria e catastale per le cessioni di immobili strumentali in favore dei soli fondi di investimento immobiliare chiusi e non anche di quelli aperti, in presenza di situazioni oggettivamente comparabili ai fini in esame, si pone in conflitto con l'art. 65 TFUE e la libertà di circolazione dei capitali, cosicché l'esclusione dei fondi aperti dall'agevolazione non può trovare plausibile giustificazione nell'obiettivo di limitare rischi sistemici sul mercato immobiliare, con conseguente necessità di disapplicazione della norma interna da parte del giudice nazionale (**Sez. 5, n. 28595/2022, Stalla, Rv. 666046-01**).

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.

Significativa è la 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 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 *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 S.C. ha fatto applicazione di tale giurisprudenza, distinguendo il caso italiano dalla normativa ungherese ivi in giudizio (e la relativa prassi amministrativa) che, da un lato, vincolava l'Amministrazione finanziaria alle constatazioni di fatto e alle qualificazioni giuridiche già effettuate nell'ambito di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei fornitori del soggetto passivo; dall'altro, esonerava la stessa dal far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova a suo carico, inclusi quelli tratti dai procedimenti connessi a causa del carattere definitivo delle decisioni così adottate; escludeva, infine, la possibilità per il giudice di riesaminare e

mettere in discussione le prove e gli accertamenti già eseguiti (Sez. 5, n. 20439/2021, Perrino, in parte motiva).

Del resto, 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.

Nel periodo in disamina è stato anche affermato dalla Sezione (**Sez. 5, n. 10878/2022, Gori, Rv. 664284-01**) che, in tema di verifica fiscale IVA, ai fini del rispetto dei principi di parità delle armi e del diritto di difesa nel procedimento tributario *ex artt.* 41 CDFUE e 6 della l. n. 212 del 2000, dal momento che la società semplice agricola può assolvere gli obblighi di presentazione delle dichiarazioni di cui all'art. 35, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo applicabile "*ratione temporis*", anche presso l'ufficio del registro delle imprese, cui è obbligatoriamente iscritta in una sezione speciale *ex art.* 2, comma 1, del d.P.R. n. 558 del 1999, l'Agenzia è tenuta a fare una ricerca nel registro delle imprese al fine di controllare l'identità attuale del legale rappresentante in presenza del quale effettuare la verifica, salvo delega, ed a cui eventualmente consegnare il processo verbale di constatazione.

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

Di recente la S.C. (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.

Inoltre, vi sono materie sottratte a tale obbligo, ad esempio, in tema di catasto dei fabbricati, qualora per la determinazione della rendita

catastale il contribuente si sia avvalso della c.d. procedura DOCFA, l'Amministrazione finanziaria, che intenda discostarsi dalla relativa proposta, non è tenuta, in assenza di disposizioni in tal senso, ad attivare preventivamente il contraddittorio endo-procedimentale, senza che ciò contrasti con gli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, posto che un tale obbligo sussiste soltanto per i tributi armonizzati, ma non anche per quelli non armonizzati, per i quali non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo vincolo generalizzato, sicché esso ricorre soltanto per le ipotesi per le quali risulti specificamente sancito (Sez. 5, n. 04752/2021, Cavallari, Rv. 660667-02).

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.

Nel periodo in esame la Sezione (Sez. 5, n. 37234/2022, Gori, Rv. 666592-01) ha anche affermato che l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale con riferimento alle imposte armonizzate, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto in giudizio all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa. La Corte si è così sforzata di definire in positivo il contenuto della c.d. «prova di resistenza», il quale può essere desunto anche dal comportamento tenuto dall'Amministrazione finanziaria nel caso concreto successivamente alla notifica dell'atto impositivo.

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 S.C. 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 L.*, 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* § 2.2.2), cui si rinvia.

6.1.4. Il giudicato e i diritti fondamentali.

Sotto diverso aspetto la disciplina eurounitaria, 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. Nondimeno, la possibilità di sentenze tra loro in contrasto è una possibilità intrinseca, che si può verificare in qualsiasi ordinamento giuridico e di per sé non può essere considerata una violazione della Convenzione (Corte EDU 12 gennaio 2021 *Svilengacánin e altri c. Serbia*).

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. 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. Nondimeno, l'effetto vincolante del giudicato esterno non pone necessariamente problemi di frizione con il diritto eurounitario che impongano la disapplicazione della normativa interna.

Ad esempio, in tema di imposte dirette e di IVA oggetto di verifica nei confronti di associazioni culturali non riconosciute, cui sia contestato lo svolgimento di attività commerciale, l'invocato giudicato esterno *ex art.* 2909 c.c., relativo a precedente anno di imposta non spiega automaticamente effetto per gli anni successivi, in particolare con riferimento alla natura non commerciale della associazione accertata con la sentenza definitiva, in quanto è onere di parte contribuente dimostrare l'identità delle questioni e dei presupposti di fatto alla base delle riprese per le diverse annualità, in presenza di questioni e presupposti che non possono essere considerati accertati una volta per sempre, nel pieno rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e, con riferimento all'imposizione indiretta, anche del diritto unionale come interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08, *Olimpiclub* (**Sez. 5, n. 29992/2022, Gori, Rv. 666029-01**). Ancora, Sez. 5, n. 05939/2021, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 660663-01 ha riaffermato che in relazione alle imposte periodiche, l'effetto del giudicato 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.

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 S.C. 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, Rv. 659648-01), 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.

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. 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, *Catalozzi*, Rv. 659616-01) ha 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 (Sez. 5, n. 40145/2021, Castorina, non massimata), 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, Rv. 656392-01).

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 partecipato 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 l. n. 66 del 1992, da spedizionieri doganali (Sez. 5, n. 01856/2020, 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). Un significativa interpretazione pregiudiziale resa dai giudici del Lussemburgo nel periodo in rassegna, la sentenza **24 marzo 2022, nella causa C-711/20, *Generální ředitelství***, ha riguardato la direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, come modificata dalla direttiva 94/74/CE del Consiglio, del 22 dicembre 1994, che è stata interpretata nel senso che una spedizione, da parte di un depositario autorizzato, di prodotti sottoposti ad accisa, muniti di un documento di accompagnamento e di una garanzia obbligatoria, costituisce una circolazione dei prodotti in regime sospensivo dei diritti di accisa, ai sensi dell'articolo 4, lettera c), della stessa, nonostante il fatto che, a causa di un comportamento fraudolento di terzi, il destinatario indicato in tale documento di accompagnamento e in tale garanzia non sia a conoscenza del fatto che gli sono spediti tali prodotti, fintantoché tale fatto o un'altra irregolarità o infrazione non siano stati accertati dalle autorità competenti dello Stato membro interessato. La circostanza che la garanzia obbligatoria costituita dal depositario autorizzato ai fini di tale spedizione precisi il nome del destinatario autorizzato, ma non la sua qualità di operatore registrato, non incide sulla regolarità di tale circolazione.

8.1. Sesta direttiva IVA.

Resta centrale 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 statuito (CGUE 1° ottobre 2020, C-405/19, *BVBA*) che l'art. 17, par. 2, lett. 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, nel periodo in commento, la Corte (Sez. 5, n. 00529/2021, Perrino, Rv. 660235-02) ha statuito in tema di Iva che il distacco di personale dalla società controllante a quella controllata costituisce un'operazione economica inerente all'esercizio dell'attività di impresa ed in particolare una prestazione di servizi che, secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia in causa C-94/19 dell'art. 1, par. 2, della sesta direttiva 77/388/CEE, deve ritenersi onerosa e quindi imponibile purché sussista un nesso di corrispettività tra il servizio reso e la somma ricevuta, anche in mancanza di lucratività. Ancora, in tema di condono fiscale, va disapplicato - perché in contrasto con la sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06 della Corte di Giustizia, avuto riguardo agli artt. 2 e 22 della cd. Sesta Direttiva IVA e 10 Trattato CE - l'art. 9 della legge n. 289 del 2002, nella parte in cui consente al contribuente, che abbia omesso di presentare le dichiarazioni IVA negli esercizi d'imposta coinvolti dal condono, di fruire per questa imposta della definizione agevolata con conseguente riespansione dei poteri di accertamento dell'Ufficio (Sez. 5, n. 11589/2021, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 661338-02). Inoltre (Sez. 5, n. 24403/2020, D'Orazio, in parte motiva, non massimata) 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 distorto 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".

Un'interessante decisione resa in tema di abuso del diritto ha precisato che, per la configurazione di una pratica elusiva, secondo l'ordinamento dell'Unione europea e la giurisprudenza della Corte di Giustizia, è necessaria, oltre alla sussistenza dell'elemento oggettivo del mancato raggiungimento dell'obiettivo perseguito dalla normativa unionale (pur nel formale rispetto delle condizioni da essa previste), quella di un elemento soggettivo, dovendo risultare, da un insieme di circostanze, che lo scopo essenziale delle operazioni controverse è conseguire un risparmio di imposta, il quale è sempre illecito quando rappresenti la parte preponderante e comunque prevalente dell'oggetto del contratto o degli accordi nel loro complesso, in quanto le ragioni economiche dell'operazione negoziale, valutata secondo la sua essenza, appaiano meramente marginali o teoriche e tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o comunque irrilevanti rispetto alla finalità di ottenere un (indebito) vantaggio fiscale (Sez. 5, n. 09135/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661166-01).

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, si 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. (Sez. 6-5, n. 33542/2019, Gori). Sempre in tema di neutralità e di interpretazione della Direttiva, nel periodo in commento è stato stabilito che in tema di IVA, le prestazioni per cure mediche e paramediche rese nell'esercizio delle professioni ed arti sanitarie, in virtù dell'art. 10, n. 18, del d.P.R. n. 633 del 1972, sono esenti dall'imposta solo se effettuate da soggetti abilitati al rispettivo esercizio, trattandosi di requisito espressamente contemplato dalla norma, in mancanza del quale la prestazione non assume, sul piano normativo, carattere sanitario. Deve inoltre escludersi che siffatta norma sia in contrasto con la direttiva CE n. 388 del 1977, in quanto la normativa comunitaria in tema di neutralità dell'IVA, e l'interpretazione offertane dalla Corte di Giustizia della Comunità europea, non impongono di riconoscere l'esenzione dalla succitata imposta per le prestazioni che, secondo la legge nazionale, possono essere effettuate soltanto da soggetti titolari di determinati requisiti di idoneità professionale (Sez. 5, n. 09076/2021, Succio, Rv. 661211-01).

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 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.

Infine, in tema di IVA, la Corte (Sez. 5, n. 07533/2021, Triscari, Rv. 660779-01) ha stabilito che l'esenzione prevista dall'art. 8*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 - anche nel testo previgente alle modifiche apportate dall'art. 8, comma 2, lett. e) n. 1, della l. n. 217 del 2011 - opera a condizione che la cessione o l'acquisto abbia ad oggetto navi destinate all'esercizio di attività commerciale che siano anche adibite alla navigazione d'alto mare, in conformità all'interpretazione dell'art. 15, n. 4, lett. a) della sesta direttiva n. 77/388/CEE, fornita dalla Corte di Giustizia CE con ordinanza 14 settembre 2006, in cause da C-181/04 a C-183/04, di cui l'art. 8*bis* citato costituisce norma di attuazione.

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 si collochi fuori campo IVA, come nel caso delle cessioni di denaro o di crediti, oppure costituisca un'operazione soggetta ad IVA, in quanto imponibile, perché avente ad oggetto 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. Talvolta l'interpretazione chiarificatrice proviene nettamente dal Giudice europeo, il quale recentemente con sentenza **CGUE 17 novembre 2022 nella causa C-607/20, GE Aircraft Engine Services**, ha statuito che non rientra nel campo di applicazione IVA l'erogazione di buoni acquisto ai dipendenti, nell'ambito di un programma istituito per gratificare e premiare i dipendenti più meritevoli ed efficienti. Altre volte, è la S.C. a fornire la necessaria chiarificazione, ad esempio affermando che l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, di cui al d.lgs. n. 504 del 1998, non ha il carattere di imposta sul volume d'affari per le plurime ragioni che essa: riguarda unicamente operazioni relative all'esercizio delle scommesse, irrilevanti ai fini dell'IVA; non tiene conto del valore aggiunto di ciascuna, difettando nel sistema il meccanismo della detrazione IVA e applicandosi il tributo all'importo scommesso; è calcolata senza alcun riconoscimento di deduzione degli acquisti di beni e servizi inerenti effettuati nel periodo in cui sono poste in essere le operazioni di scommessa. Per tali ragioni Sez. 5, n. 25450/2021, Manzon, Rv. 662232-

01 ha escluso che la previsione di detta imposta unica contrasti con l'art. 401 della direttiva 2006/112/CE.

La Corte di Giustizia (CGUE, 18 novembre 2020, C-77/19, *Kaplan*) ha inoltre statuito che l'art. 132, par. 1, lett. 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'art. 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 allorché, 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'art. 146, par. 1, lett. 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.

È così che la Corte (Sez. 5, n. 21659/2021, Nonno, Rv. 661951-02), in tema di IVA, ha da ultimo affermato come l'art. 10, comma 1, n. 11, d.P.R. n. 633 del 1972 - recante l'esenzione generale dall'imposta dell'oro da investimento - vada interpretato, in conformità a quanto incondizionatamente previsto dall'art. 346 della direttiva n. 2006/112/CE, nel senso che l'importazione dell'oro da investimento è sempre esentata dal pagamento dell'IVA indipendentemente dal rispetto dei requisiti formali posti, in sede di dichiarazione doganale, dall'art. 68, lett. c), del cit. d.P.R., come modif. dall'art. 3, l. n. 7 del 2000, disposizione rispondente unicamente ad esigenze di controllo dei traffici doganali.

Una recente precisazione interpretativa importante della direttiva di rifusione, con riferimento all'articolo 168, lettera a), è stata fornita da **CGUE 15 settembre 2022 nella causa C-227/21, HA.EN.**, con cui

sono state confermate le conclusioni rese dall'Avvocato Generale in data **5 maggio 2022**, escludendo che l'Amministrazione finanziaria possa negare il diritto alla detrazione dell'IVA esercitato dal cessionario che sapesse o dovesse sapere che il cedente non avrebbe versato l'imposta all'Erario, essendo sottoposto a una procedura di risanamento aziendale dovuta al proprio stato in insolvenza. La difficoltà finanziaria affrontata dal cedente, anche se conosciuta dal cessionario, non consente infatti di escludere la detrazione, non avendo questi certamente partecipato ad una frode IVA o commesso un abuso di diritto.

Sul versante interpretativo nazionale, è opportuno considerare che, al fine di determinare la base imponibile IVA, la S.C. 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, incluse 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.

In tema di tassazione del reddito d'impresa di soggetto non residente in Italia, l'unicità della prestazione e la sede o il luogo di stabilimento di un'agenzia di viaggi con sede all'estero ai sensi della Direttiva n. 2006/112/CE possono assumere rilievo con riguardo alla territorialità delle prestazioni di servizi e all'imponibilità ai fini IVA, ma non con riferimento all'accertamento dell'esistenza di una stabile organizzazione, come individuata dalla disciplina convenzionale internazionale e dall'art. 162 TUIR, ai cui fini rileva il cd. criterio dell'attività, ovvero se, mediante la sede fissa di affari, tale agenzia svolga nel territorio italiano un'attività economicamente rilevante (Sez. 5, n. 01301/2021, *Condello*, Rv. 660269-01).

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'art. 168, lett. 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 S.C. ha evidenziato come la Corte di Giustizia abbia chiarito che l'esercizio del diritto di detrazione è possibile, ai sensi dell'art. 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, Catalozzi, Rv. 657730-01 e in parte motiva).

Nel periodo in disamina la sentenza **CGUE 27 ottobre 2022 nella causa C-641/21, *Climate Corporation***, ha fornito un'ulteriore precisazione nel contrasto alle frodi intraunionali in relazione alla 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, stabilendo che devono essere interpretate nel senso che esse ostano a che, nel caso di una prestazione di servizi fornita da un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro a un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, le autorità del primo Stato membro ritengano che il luogo di tale prestazione, che è situato, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2008/8, in tale altro Stato membro, sia nondimeno situato nel primo Stato membro se il prestatore sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite detta prestazione, a una frode in materia di imposta sul valore aggiunto commessa dal destinatario della stessa prestazione nell'ambito di una catena di operazioni.

Infine, il giudice del Lussemburgo (**CGUE, 12 maggio 2022, nella causa C-714/20, U.I. Srl**) ha interpretato l'articolo 201 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nel senso che non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta. Il principio di diritto sancito dalla Corte di Giustizia è stato già

applicato dalla S.C. con la pregevole sentenza **Sez. 5, n. 20076/2022, Perrino**, non massimata.

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 attribuiscono 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).

La Sezione (**Sez. 5, n. 35989/2022, Lo Sardo, Rv. 666516-01**) ha espressamente escluso che la Direttiva 2002/30/CE del 26 marzo 2002, che istituisce norme e procedure per l'introduzione di restrizioni operative ai fini del contenimento del rumore negli aeroporti della Comunità, sia provvista di auto-esecutività (non "self-executing") per carenza della necessaria dettagliatezza e di indicazioni specifiche con riguardo alla materia fiscale, con conseguente insussistenza di un obbligo di disapplicazione della norma tributaria interna, di livello statale o regionale, da parte del giudice nazionale e, per l'effetto, non ha ritenuto in contrasto l'art. 5 della l.r. Lazio n. 2 del 2013, che disciplina l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA).

8.4. Altre Direttive.

Benché le più frequenti applicazioni di Direttive in materia tributaria riguardino le Direttive concernenti i tributi armonizzati, non mancano i casi giurisprudenziali che investono altre Direttive settoriali. In particolare, in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Francia,

il credito d'imposta previsto dall'art. 10 comma 4, lett. b), della Convenzione contro le doppie imposizioni, firmata tra Italia e Francia il 5.10.1989 e ratificata dalla Repubblica Italiana con l. n. 20 del 1992, non è escluso dal riconoscimento dell'esenzione dalla ritenuta prevista dalla Direttiva madre-figlia n. 453 del 1990 (attuata con il d.lgs. n. 136 del 1993), atteso che secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, *Brussels Securities*), questo secondo beneficio non elimina necessariamente il rischio di doppia imposizione economica né di violazione del principio di neutralità fiscale. Peraltro, ai fini del corretto coordinamento dei due meccanismi di tutela dagli effetti distorsivi della doppia imposizione (esenzione e credito d'imposta), la necessaria verifica in concreto della eliminazione effettiva di detto rischio in danno della società madre francese - a tutela da trattamenti fiscali deteriori rispetto alla disciplina applicabile ad una società madre sedente in Italia - deve essere compiuta mediante l'accertamento che il dividendo distribuito dalla società figlia italiana sia compreso, una volta assegnato alla società madre francese, nel coacervo dei redditi imponibili in quello Stato, senza che rilevi se nel concreto quel reddito sia ivi assoggettabile ad aliquota pari, inferiore o superiore a quella altrimenti applicabile in Italia, riconducendosi la disciplina nel principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale (Sez. 5, n. 13845/2021, *Federici*, Rv. 661232-01). In ordine al dividendo distribuito dalla società figlia sedente in Italia alla società madre francese, va accertato unicamente che esso sia stato incluso nel coacervo dei redditi imponibili, a prescindere dal fatto che, in concreto, la Francia vi abbia poi applicato un'aliquota superiore, pari o inferiore a quella altrimenti applicabile in Italia, dovendo ricondursi la fattispecie non nell'obiettivo della "*tax equalitation*", bensì ai principi di neutralità ed efficienza fiscale internazionale (**Sez. 5, n. 25196/2022, Cortesi, Rv. Rv. 665740-01**).

Talvolta, anche la materia dei tributi locali richiede l'interpretazione del diritto interno alla luce del diritto UE. Ad esempio, Sez. 5, n. 20356/2021, *Cavallari*, Rv. 661889-01 ha stabilito che le imposte ipotecaria e catastale previste dalla nota IV dell'art. 4 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, non contrastano con l'art. 5 della direttiva n. 2008/7/CE, che prevede l'obbligo per gli Stati membri di esentare dalle imposte indirette gli atti di conferimento in società di capitali, qualora il giudice nazionale abbia accertato che esse rientrano nella previsione dell'art. 6 della direttiva medesima, che autorizza l'applicazione delle imposte di trasferimento sul conferimento di immobili o aziende commerciali ad una società di capitali, purché le stesse non siano di importo superiore a quelle previste per le operazioni simili nello Stato membro che le riscuote.

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.

Tuttavia, non è sufficiente la pendenza di un giudizio radicato davanti alla Corte di Lussemburgo perché questo spieghi automaticamente effetto su un processo nazionale. La S.C. ha così rigettato il ricorso con il quale, in un giudizio in tema di IRAP, la parte aveva invocato l'applicazione dell'esimente per incertezza normativa oggettiva *ex* art. 10, comma 3, del d.lgs. n. 212 del 2000, in considerazione della pendenza di un giudizio dinanzi alla Corte di Giustizia Europea con argomentazioni esclusivamente coincidenti con i dubbi sulla legittimità della norma (Sez. 5, n. 01893/2021, Cataldi, Rv. 660303-01).

Numerose e importanti sono le sentenze 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).

Tra le più importanti e recenti decisioni rese dalla Corte di Giustizia si segnala, in tema di *reverse-charge*, la sentenza della CGUE 11 novembre 2021 C-281/20, *Ferimet*, resa in sede di rinvio pregiudiziale, la quale ha affermato espressamente per la prima volta che anche allorquando si applichi il regime suddetto va negato il diritto di detrazione in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti, qualora vi sia la consapevolezza della fittizietà del fornitore.

La sentenza CGUE 25 marzo 2021 C-907/19, *Q-GmbH* ha confermato pienamente la giurisprudenza della S. C. (Sez. 5, n. 24713/2020, Dinapoli, Rv. 659714-01), secondo cui, in tema di IVA, 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.

Con il medesimo esito confermativo della giurisprudenza della Corte di cassazione, si segnala CGUE 16 settembre 2021 C-341/20 Commissione c. Italia, la quale ha dichiarato l’inadempimento dello Stato, con riferimento all’art. 258 TFUE e alla Direttiva 2003/96/CE perché, concedendo il beneficio dell’esenzione dall’accisa ai carburanti utilizzati da imbarcazioni private da diporto esclusivamente nel caso in cui tali imbarcazioni costituiscano l’oggetto di un contratto di noleggio, indipendentemente dal modo in cui esse vengono effettivamente utilizzate, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi di cui all’art. 14, par. 1, lett. c), della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell’elettricità. Il principio di diritto è in linea con la giurisprudenza della Sezione Quinta della Corte, a mente della quale (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.

La Direttiva di rifusione 2006/112 è stata interpretata da CGUE 4 marzo 2021 C-581/19, Frenetikexito, nel senso che un servizio di monitoraggio nutrizionale fornito da un professionista certificato e abilitato all’interno di stabilimenti sportivi, ed eventualmente nell’ambito di programmi che includono anche servizi di benessere e di cultura fisici, costituisce una prestazione di servizi distinta e indipendente e non può rientrare nell’esenzione di cui all’art. 132, par. 1, lett. c), di tale direttiva.

Infine, si segnala CGUE 1° luglio 2021 C-521/19, CB, sentenza importante perché dal § 27 e ss. pare emergere che, in caso di omessa fatturazione delle operazioni, la base imponibile delle quali deve ritenersi comprensiva dell’IVA, non sarebbe possibile la detrazione, rendendo possibile una futura lettura restrittiva della 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.

9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di cassazione e condizioni per il rinvio.

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 decisione della Consulta (Corte cost. n. 20 del 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 del 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.

In linea con questo indirizzo interpretativo, sono le conclusioni rese il 15 aprile 2021 nella causa CGUE C-561/19, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi SpA*, le quali affermano che l'obbligo di rinvio pregiudiziale dipende da tre condizioni cumulative, ossia quando viene in rilievo una questione generale di interpretazione del diritto dell'Unione, sulla quale esistono oggettivamente più interpretazioni ragionevolmente possibili e per la quale la risposta non può essere dedotta dalla giurisprudenza esistente della Corte; si è proposta così la revisione della giurisprudenza Cifit (CGUE, 6 ottobre 1982, Cifit e altri, 283/81), confluita nella sentenza della Grande Sezione del 6 ottobre 2021. Nel periodo in rassegna la Corte di giustizia con ordinanza **15 dicembre 2022, causa C-144/22, Eredi Raimondo Bufarini**, pronunciando su un rinvio pregiudiziale del Consiglio di Stato italiano, ha affermato che l'art. 267 TFUE deve essere interpretato nel senso che un giudice nazionale avverso le cui decisioni non possa proporsi ricorso giurisdizionale di diritto interno può astenersi dal sottoporre alla Corte una questione di interpretazione del diritto dell'Unione, e risolverla sotto la propria responsabilità, laddove la corretta interpretazione del diritto dell'Unione si imponga con un'evidenza tale da non lasciar adito ad alcun ragionevole dubbio, e che l'esistenza di una siffatta eventualità deve essere valutata in base alle caratteristiche proprie del diritto dell'Unione, alle difficoltà particolari relative alla sua interpretazione e al rischio di divergenze giurisprudenziali in seno all'Unione europea; tale giudice nazionale non è tenuto a dimostrare in maniera circostanziata che gli altri giudici di ultima istanza degli Stati membri e la Corte adotterebbero la medesima interpretazione, ma deve aver maturato la convinzione, sulla base di una valutazione che

tenga conto dei citati elementi, che la stessa evidenza si imponga anche agli altri giudici nazionali in parola e alla Corte.

Anche la S.C. ha fornito recentemente precisazioni significative in tema di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia incombente sui giudici di ultima istanza, in base al criterio del cd. “*acte clair*”, affermando che non esiste alcun diritto della parte che formula la relativa istanza all’automatico rinvio ogniqualvolta la S.C. non ne condivida le tesi difensive, essendo sufficiente che le ragioni del diniego siano espresse ovvero implicite se la questione pregiudiziale è manifestamente inammissibile o manifestamente infondata (Sez. 5, n. 19880/2021, Fracanzani, Rv. 661726-02; nello stesso senso, **Sez. 1. n. 36776/2022, Piccone, Rv. 666224-01**). Resta intatto il dovere del giudice comune - ricorrendone i presupposti - di non applicare, nella fattispecie concreta sottoposta al suo esame, la disposizione nazionale in contrasto con i diritti sanciti dalla Carta (Corte cost. n. 63 del 2019, punto 4.3 del Considerato in diritto).

Recentemente, Sez. 5, n. 19381/2021, Mancini, ha adito il Giudice del Lussemburgo in via pregiudiziale interrogandosi se il diritto unionale osti ad una disciplina nazionale la quale escluda dal regime fiscale antielusivo delle società non operative, le sole società ed enti i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati italiani e non anche le società ed enti i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati esteri, nonché le società che controllano o sono controllate, anche indirettamente dalle stesse società ed enti quotati. Il rinvio ha originato la sentenza **GCUE 6 ottobre 2022 nelle cause riunite C-433/21 e C-434/21, Contship Italia SpA**, secondo cui l’articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale, la quale limiti l’applicazione della causa di esclusione dell’applicazione del regime fiscale antielusivo delle società di comodo alle sole società i cui titoli sono negoziati sui mercati regolamentati nazionali, escludendo dall’ambito di applicazione di tale causa di esclusione le altre società, nazionali o estere, i cui titoli non sono negoziati sui mercati regolamentati nazionali, ma che sono controllate da società ed enti quotati su mercati regolamentati esteri.

Da ultimo, **Sez. 5, n. 14361/2022, Manzon**, in materia di accise, ha operato il rinvio pregiudiziale con riferimento all’art. 14, primo periodo, della Direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992, chiedendo alla Corte di Giustizia se debba essere interpretato nel senso che, in caso di svincolo irregolare del prodotto soggetto all’imposta, la responsabilità del depositario garante del pagamento della stessa sia di tipo oggettivo, ossia senza alcuna possibilità di discarico dall’obbligazione e dalle somme corrispondenti alle correlative sanzioni, anche qualora detto svincolo dipenda da un fatto illecito esclusivamente imputabile ad un soggetto terzo, ovvero possa essere interpretato nel senso che l’abbuono dell’accisa

e delle correlative sanzioni vada riconosciuto quale caso fortuito/forza maggiore al depositario garante che risulti non solo del tutto estraneo al fatto illecito del terzo, ma anche legittimamente ed incolpevolmente affidato in ordine alla regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

Resta fermo (Sez. U, n. 10107/2021, Criscuolo, Rv. 661209-02) che, in presenza di una declaratoria di inammissibilità del ricorso per cassazione, non è accoglibile la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia in quanto viene in rilievo un difetto di rilevanza della questione, potendo infatti il giudice unionale rifiutarsi di statuire su domande in via pregiudiziale se è manifesto che l'interpretazione richiesta non ha rapporto con l'effettività o l'oggetto del giudizio principale.

Nel periodo in rassegna la Sezione, con **ordinanza interlocutoria n. 29634 dell'11 ottobre 2022, Giudicepietro**, ha sollevato rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia con riferimento al versamento obbligatorio in favore dello Stato, condizionante la possibilità per le banche di credito cooperativo, con patrimonio netto superiore ad una determinata soglia, di conferire l'azienda bancaria ad una società per azioni, anziché di aderire ad un gruppo, ha disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte UE, ai sensi dell'art. 267 TFUE, formulando il seguente quesito: se gli artt. 63 e ss., 101, 102, 120 e 173 del TFUE ostino ad una disciplina nazionale che, come l'art. 2, commi 3-*ter* e 3-*quater*, del d.l. n. 18 del 2016, conv., con modif., dalla l. n. 49 del 2016, nella versione applicabile *ratione temporis*, condizioni al versamento di una somma pari al 20 per cento del patrimonio netto al 31 dicembre 2015, la possibilità per le banche di credito cooperativo aventi alla data del 31 dicembre 2015 un patrimonio netto superiore a duecento milioni di euro, in luogo dell'adesione ad un gruppo, di conferire l'azienda bancaria ad una società per azioni, anche di nuova costituzione, autorizzata all'esercizio dell'attività bancaria, modificando il proprio statuto in modo da escludere l'esercizio dell'attività bancaria e mantenendo nel contempo le clausole mutualistiche di cui all'art. 2514 c.c., assicurando ai soci servizi funzionali al mantenimento del rapporto con la società per azioni conferitaria di formazione ed informazione sui temi del risparmio e di promozione dei programmi di assistenza.

In tema di “abbuono” dell'accisa (id est: estinzione dell'obbligazione di imposta), in fattispecie di perdita del prodotto, la Sezione **ordinanza interlocutoria n. 22677/2022, Fuochi Tinarelli** ha disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte UE, ai sensi dell'art. 267 TFUE, formulando i seguenti articolati quesiti di diritto: 1) se, in primo luogo, la nozione di caso fortuito all'origine delle perdite intervenute in regime sospensivo, ai sensi dell'art. 7, par. 4, della direttiva n. 2008/118/CE,

debba o meno essere intesa, come per la causa di forza maggiore, nel senso di circostanze estranee al depositario autorizzato, anormali e imprevedibili, e non evitabili malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso da parte sua, sfuggendo oggettivamente ad ogni sua possibilità di controllo; 2) se, inoltre, ai fini della esclusione di responsabilità nelle ipotesi di caso fortuito, assuma rilievo, e in quali termini, la diligenza prestata nell'allestire le precauzioni necessarie per evitare il fatto dannoso; 3) se, in subordine alle prime due questioni, una disposizione come l'art. 4, comma 1, d.lgs. 26 ottobre 1995 n. 504, che equipara al caso fortuito e alla causa di forza maggiore la colpa non grave (dello stesso soggetto o di soggetti terzi) sia compatibile con la disciplina di cui all'art. 7, par. 4, della direttiva n. 2008/118/CE, che non indica ulteriori condizioni, in specie afferenti la "colpa" dell'autore del fatto o del soggetto attivo; 4) se, infine, la previsione, pure contenuta nel citato art. 7, par. 4, «o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro» possa essere intesa come possibilità, per lo Stato membro, di individuare una ulteriore categoria generale (la colpa lieve) idonea ad incidere sulla definizione di immissione in consumo in caso di distruzione o perdita del prodotto ovvero se tale locuzione non possa includere una clausola di questo genere, dovendo essa, invece, essere intesa come riferita a specifiche ipotesi, autorizzate di volta in volta o comunque individuate per casistiche definite nelle loro componenti oggettive.

9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi.

Appare opportuno ripercorrere brevemente le ulteriori principali questioni pregiudiziali sollevate dalla S.C. 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 S.C. 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'indebitto che prevede un termine di prescrizione per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebitto, 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 aveva 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. dalla 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 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) di cui si è già dato conto.

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, ha ottenuto risposta dalla settima sezione della Corte di Giustizia (CGUE 11 marzo 2020, C-94/19, *San Domenico Vetraria SpA*) che ha dichiarato che l'art. 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*), in risposta al quesito, 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'art. 6, par. 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.

10. Interpretazione conforme e disapplicazione.

La Corte di cassazione, anche nel periodo in rassegna, ha fatto costante applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia e del diritto comunitario conformando ad esse l'interpretazione del diritto interno. Nell'ambito dei tributi locali si è così stabilito (**Sez. 5, n. 22801/2022, Stalla, Rv. 665285-01**) che il diritto annuale di iscrizione in albi e registri delle Camere di Commercio (cd. camerale), di cui all'art. 18 della l. n. 580 del 1993, non si pone in contrasto con la Direttiva 2008/7/CE del 12 febbraio 2008, il cui art. 5, par. 1, lett. c), deve essere interpretato nel senso che esso non vieta un'imposta dovuta annualmente a causa dell'iscrizione di un'impresa presso una camera di commercio e industria, in quanto il fatto generatore di tale tributo non consiste nella registrazione della società o della persona giuridica, titolare di un'impresa, bensì nella registrazione dell'impresa stessa.

In tema d'imposta di registro, l'art. 50 del d.P.R. n. 131 del 1986, interpretato alla luce della disciplina comunitaria (Direttiva CEE n. 335/69) impone che, qualora siano conferiti in società immobili, diritti reali immobiliari o aziende, sono deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile, le sole passività ed oneri inerenti al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelli che, anche se gravanti sul conferente ed accollati alla società, non sono collegati all'oggetto del trasferimento (**Sez. 5, n. 06035/2022, Dell'Orfano, Rv. 663960-01**).

Quanto all'imposizione diretta, oltre ai casi già citati, di recente la Sezione (Sez. 5, n. 20646/2021, D'Orazio, Rv. 661893-01) ha stabilito che, in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia, residente in Italia, ad una società madre, residente nel Regno Unito, l'esenzione integrale da imposta sui dividendi riconosciuta in Italia ai sensi dell'art. 27-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, che ha attuato la direttiva madre-figlia n. 453/1990/CE, non elimina necessariamente il rischio di doppia imposizione economica né di violazione del principio di neutralità fiscale, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di giustizia (causa C-389/18 del 19 dicembre 2019, *Brussels Securities*); pertanto, è consentito alla società madre, che originariamente non abbia subito in Italia ritenute sui dividendi ricevuti *ex art. 27-bis* d.P.R. cit., di optare successivamente per l'applicazione dell'art. 10, par. 4 lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Regno Unito, ratificata con l. n. 329 del 1990, chiedendo un credito di imposta, che deve però subire una ritenuta del 5 per cento sull'ammontare dei dividendi ricevuti e un'ulteriore ritenuta del 5 per cento

sull'importo del credito di imposta, non sussistendo una alternatività, in termini assoluti, tra le due fonti normative e trovando applicazione il principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale (*“international tax neutrality ed efficiency”*), espressione della *“intercountry equity”*.

In materia di tributi armonizzati, tra i numerosi casi di interpretazione conforme, si segnala la decisione in tema di Iva (**Sez. 5, n. 07455/2022, Giudicepietro, Rv. 664132-01**), secondo la quale è esente da imposta il servizio di vigilanza svolto da soggetti privati in ambito portuale, riconducibile ai servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9 del d.P.R. n. 633 del 1972, assumendo all'uopo rilievo l'obbligatorietà dello stesso, imposta dalla direttiva n. 2005/65/CE, e la diretta connessione al funzionamento degli impianti, ovvero alle operazioni di transito delle merci e di sbarco e imbarco dei passeggeri.

Sempre in tema di IVA, il negozio di cessione di un bene rispondente a causa di finanziamento, indipendentemente dalla sua qualificazione come *“sale and lease back”*, non costituisce operazione imponibile e non dà luogo pertanto al diritto alla detrazione, in quanto, essendo volto all'aumento delle liquidità del venditore senza che questi perda il possesso del bene, non risponde alla nozione di cessione ai fini IVA secondo la giurisprudenza unionale (Corte di Giustizia, 27 marzo 2019, causa C-201/18, Mydibel SA c. Gov. Belgio); allo stesso modo, non rileva neppure la sua qualificazione come prestazione di servizi, operando quest'ultima in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 1, d.P.R. n. 633 del 1972 (Sez. 5, n. 17710/2021, Perrino, Rv. 661778-01).

È stato recentemente riaffermato che, con riferimento alle riprese IVA, la nozione di *“cessione di bene”* quale presupposto impositivo, in forza della interpretazione conforme del diritto interno a quello sovranazionale operata dalla Corte di giustizia, si riferisce non al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto interno, bensì a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale con la quale una parte autorizzi l'altra a disporre di fatto come se ne fosse il proprietario, spettando al giudice di merito determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se una data operazione comporti il trasferimento del detto potere (Sez. 5, n. 11023/2021, Antezza, Rv. 661222-01). Un'ulteriore pronuncia riguarda la 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*).

Inoltre (Sez. 5, n. 00862/2022, Gori, Rv. 663608-01), non essendovi incompatibilità strutturale e logica tra abuso del diritto e l'esimente di cui all'art. 8 d.lgs. n. 546 del 1992, non sussistono i presupposti per la disapplicazione - alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia UE (causa C-255/02, Halifax, del 21 febbraio 2006) - della previsione menzionata con riferimento alle sanzioni per la violazione di principio generale antielusivo il quale, sia pure espressamente delineato e codificato solo successivamente al compimento delle condotte oggetto di provvedimento sanzionatorio, è nondimeno principio immanente nell'ordinamento. (Fattispecie in tema d'IVA riferita a comportamento del contribuente risalente al 2004, antecedente alla giurisprudenza unionale in materia di divieto di abuso del diritto e all'introduzione dell'art. 10-*bis* st.contr. ad opera dell'art. 1 d.lgs. n. 128 del 2015).

Sempre in materia IVA, da Sez. 5, n. 12261/2021, Triscari, Rv. 661199-01, è stata fatta applicazione della decisione della Corte di Giustizia CE 27 ottobre 2011 in causa C 530/09, ai fini della territorialità dell'imposta relativa alla messa a disposizione di "stands" espositivi sul territorio nazionale a favore di soggetto passivo ivi non residente.

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. 00299/2020, Perrino, Rv. 656575-01, 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.

In materia di accise, ai fini della inesigibilità dell'imposta non è sufficiente provare la sola sottrazione dei contrassegni fiscali prima della loro apposizione sui prodotti soggetti a tassazione, dovendosi provare altresì, alla luce della decisione della Corte di Giustizia UE, 15 giugno 2006, in causa C-494/2004, l'avvenuta distruzione degli stessi ovvero la loro definitiva inutilizzabilità e quindi l'impossibilità del loro utilizzo (Sez. 5, n. 15975/2021, Manzon, Rv. 661428-01). Ancora, Sez. 5, n. 24326/2018, Rv. 650524-01, ha affermato che, sempre 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. 06138/2019, 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, in tema di agevolazioni fiscali, la previsione di cui all'art. 35, comma 10 *ter*, del d.l. n. 223 del 2006 (conv. con modif. dalla l. n. 248 del 2006), relativa alla limitazione del beneficio del dimezzamento dell'imposta ipotecaria e catastale per le cessioni di immobili strumentali in favore dei soli fondi di investimento immobiliare chiusi e non anche di quelli aperti, in presenza di situazioni oggettivamente comparabili ai fini in esame, si pone in conflitto con l'art. 65 TFUE e la libertà di circolazione dei capitali, cosicché l'esclusione dei fondi aperti dall'agevolazione non può trovare plausibile giustificazione nell'obiettivo di limitare rischi sistemici sul mercato immobiliare, con conseguente necessità di disapplicazione della norma interna da parte del giudice nazionale (**Sez. 5, n. 28595/2022, Stalla, Rv. 666046-01**). Ancora, 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.

Nell'ipotesi in cui un'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, il termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte sui redditi, di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, decorre dalla data del versamento dell'imposta e non da quella, successiva, in cui è intervenuta la pronuncia che ha sancito la contrarietà della stessa all'ordinamento comunitario (Sez. 5, n. 21419/2021, Pandolfi, Rv. 662046-01).

Si è anche chiarito (Sez. 5, n. 06423/2020, 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. dalla 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 II

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).

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 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» e tale obbligo grava - pur se non sia stato prodotto reddito nell'anno di imposta - sul legale rappresentante per le persone giuridiche e sul curatore per il fallimento, competendo tale adempimento a colui che sia al governo della persona giuridica al momento della scadenza del termine per adempiere (Sez. 5, n. 05623/2021, Fracanzani, Rv. 660764-01); fanno eccezione 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 e l'inadempimento a detto obbligo espone il contribuente all'accertamento induttivo (dell'ammontare imponibile complessivo come dell'aliquota applicabile), eventualmente sulla base dei dati esposti in altra dichiarazione, relativa allo stesso periodo ed a diverso tributo, o accertati da altro ufficio tributario per i propri fini (Sez. 5, n. 06610/2021, Manzon, Rv. 660818-01); tuttavia, di eventuali omissioni nella dichiarazione IVA dell'imprenditore individuale non può essere chiamata a rispondere la società a responsabilità limitata (di nuova costituzione) conferitaria dell'azienda, perché il conferimento del complesso dei beni già destinati all'esercizio dell'impresa individuale dà luogo ad un fenomeno traslativo e non successorio, a cui non si applica la disciplina dell'art. 2498 c.c., peraltro riguardante soltanto il caso di trasformazione di società da un tipo in un altro (**Sez. 5, n. 35574/2022, D'Aquino, Rv. 666578-01**).

Ai fini dell'imposta sulle successioni, in caso di una pretesa impositiva esercitata sulla base della dichiarazione di successione, spetta agli interessati dare la prova di eventuali vicende successive, estintive o modificative della pretesa impositiva, quali la rinuncia all'eredità o al legato oppure dell'accertamento della qualità di legatario, anziché di quella di erede (**Sez. 5, n. 20935/2022, Russo, Rv. 665065-01**).

Dalla presentazione della dichiarazione doganale deriva la responsabilità solidale - con l'importatore e per il pagamento dell'IVA all'importazione - del rappresentante indiretto che tale dichiarazione abbia effettuato (**Sez. 5, n. 11029/2021, Manzon, Rv. 661224-02**).

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, ma al contrario rilievo in ordine al tema dell'emendabilità della dichiarazione in caso di erronee indicazioni.

Secondo la maggioritaria lettura, la dichiarazione tributaria è una dichiarazione di scienza (tra le altre, Sez. 6-5, n. 28316/2021, Crolla, Rv. 662475-01) 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; il suo precipuo scopo, del resto, è quello di portare a conoscenza dell'amministrazione finanziaria gli elementi essenziali che le consentano di procedere ai successivi controlli circa la sussistenza del presupposto impositivo e la corretta liquidazione dell'imposta.

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, con significative conseguenze di ordine pratico sul rapporto tra con l'Amministrazione finanziaria: **Sez. 6-5, 35717/2022, Penta, Rv. 666583-01**, ha infatti statuito che l'indicazione, da parte del contribuente, del proprio credito Iva nell'allora colonna 4 del quadro RX4 della dichiarazione annuale, anziché nella colonna 3, manifestasse la volontà di farlo valere in compensazione, e non già di chiederlo a rimborso, con conseguente applicazione della decadenza biennale, e non già della prescrizione decennale.

Peraltro, specularmente, si è anche affermato, sempre in tema di IVA, che il contribuente può modificare l'originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione del credito, ma solo mediante una dichiarazione integrativa, da presentarsi entro l'anno successivo alla maturazione del credito medesimo (**Sez. 5, n. 01946/2022, Antezza, Rv. 663677-01**).

Proprio perché si tratta, di regola, di dichiarazione di scienza (e in ossequio al principio costituzionale della capacità contributiva), si ritiene ammissibile la possibilità di correggere la dichiarazione tributaria, anche se 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.

Più specificamente, secondo la disciplina vigente prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 193 del 2016, conv. dalla l. n. 225 del 2016, il contribuente, per porre rimedio a errori o dimenticanze a proprio sfavore riferite a dichiarazioni presentate, poteva, alternativamente, integrare, entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, la dichiarazione

originaria facendo emergere quindi un minor debito (o un maggior credito) da utilizzare in compensazione oppure presentare un'istanza di rimborso entro 48 mesi dal versamento del saldo della dichiarazione; l'emendabilità della dichiarazione non esclude, comunque, l'applicazione delle sanzioni (**Sez. 5, n. 25554/2022, Gori, Rv. 665618-01**, che fa salvo l'eventuale ravvedimento *ex art. 13 d.lgs. n. 472 del 1997*, norma già richiamata da **Sez. 5, n. 12389/2021, Armone, Rv. 661203-01**, secondo cui è consentita, entro certi limiti, al contribuente la regolarizzazione di violazioni, errori e omissioni in danno dell'Amministrazione attraverso il cosiddetto ravvedimento e a condizione che *«la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza»*).

Prima del d.l. n. 193 del 2016, dunque, in caso di impugnazione di una cartella di pagamento emessa per mancato pagamento di tributi risultanti dalla dichiarazione, il contribuente che deduca di avere presentato dichiarazione integrativa - ma non anche l'insussistenza del debito di imposta per essere la dichiarazione originaria affetta da errori - deve presentare la dichiarazione integrativa entro il succitato termine, prescritto dall'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 322 del 1998, senza poter beneficiare della proroga del termine di cui al comma 7 del medesimo articolo, a mente del quale sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del suddetto termine (**Sez. 5, n. 36704/2022, D'Aquino, Rv. 666509-01**).

Al contrario, in base al precedente di **Sez. 6-5, n. 34712/2022, La Torre, Rv. 666360-01**, l'errore di fatto o di diritto contenuto nella dichiarazione dei redditi, pur se non direttamente rilevabile dalla dichiarazione medesima, può essere emendato anche con una dichiarazione dichiarazione integrativa presentata oltre il termine previsto dall'art. 2, comma 8 *bis*, del d.P.R. n. 322 del 1988, perché il dichiarante non va assoggettato ad oneri diversi e più gravosi di quelli posti dalla legge a suo carico, in conformità ai principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).

Il generale principio di emendabilità della dichiarazione si riferisce al caso e alle parti in cui l'atto riveste la natura di mera dichiarazione di scienza, mentre, nelle parti in cui esso ha carattere negoziale il contribuente è ammesso soltanto a dimostrare il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore in cui è incorso, ai sensi degli artt. 1427 e ss. c.c. (**Sez. 5, n. 35133/2022, Nonno, Rv. 666409-01**, secondo cui, nel caso di credito d'imposta concesso al datore di lavoro per anticipi dell'imposizione sul TFR a norma dell'art. 3, commi 211-213, della l. n. 662 del 1996,

l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero l'omessa compilazione dei relativi quadri non consente di beneficiare della compensazione per l'anno a cui la dichiarazione si riferisce).

In riferimento alla tassazione di gruppo, si è affermato che, benché la disciplina normativa nulla preveda sul punto, la dichiarazione fiscale della società consolidata, pur non comportando la liquidazione del tributo, è comunque rettificabile e deve ritenersi implicitamente esistente l'obbligo, per la società consolidante, di correggere la dichiarazione del consolidato nel caso di sopravvenuta dichiarazione correttiva o integrativa avente ad oggetto l'imponibile dichiarato dalla consolidata, dovendosi tenere conto di modifiche che abbiano interessato i redditi delle controllate (Sez. 5, n. 40048/2021, D'Orazio, Rv. 663213-01); ad ogni buon conto, in tema di rettifica ai fini IRES ed IRAP delle dichiarazioni presentate da società aderenti al cd. consolidato nazionale e mondiale - nel regime anteriore all'art. 35, comma 4, del d.l. n. 78 del 2010, conv. con modif. dalla l. n. 122 del 2010, il quale ha introdotto nel d.P.R. n. 600 del 1973 la "*Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale*" - è legittima l'emissione di una cartella di pagamento nei confronti della società consolidante conseguente alla mancata impugnazione nei termini di legge dell'avviso di accertamento "di secondo livello" ad essa notificato (**Sez. 5, n. 05691/2022, Gori, Rv. 663982-01**).

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.

Spetta al contribuente, che assuma di avere regolarmente spedito all'Ufficio la propria dichiarazione dei redditi, l'onere di produrre in giudizio la copia del modello sottoscritto, corredato della prova del suo inoltro, ovvero quantomeno di esibire la ricevuta di cui all'art. 12 del d.P.R. n. 600 del 1973; solo in esito a tale produzione, compete all'Amministrazione l'onere di provare la mancata ricezione (Sez. 5, n. 01876/2021, Pandolfi, Rv. 660245-01).

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), che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma è comunque tenuta a considerare le componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, a determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati (Sez. 5, n. 02581/2021, Fracanzani, Rv. 660477-01).

In un caso riguardante avvisi di accertamento emessi nei confronti dei soci, con metodo induttivo puro *ex art.* 39, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973 (avendo la società presentato la dichiarazione dei redditi oltre 90 giorni dopo la scadenza), la S.C. ha statuito 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 dello specifico 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. 03770/2022, D'Orazio, non massimata**; sulla richiamata preclusione *ex art.* 52, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, anche **Sez. 5, n. 21798/2022, Pirari, Rv. 665152-01**).

Analoghe conseguenze per l'omessa presentazione della dichiarazione sono previste da altre disposizioni: con riguardo all'IVA, dall'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 «*sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio*» (Sez. 5, n. 06610/2021, Manzoni, Rv. 660818-01) e, quindi, pure di quelli esposti dal contribuente, che è onerato di provare i fatti modificativi della pretesa esercitata dall'amministrazione finanziaria mediante l'allegazione degli elementi reddituali idonei a incidere negativamente sulla stessa, senza possibilità di supplenza attraverso un apprezzamento discrezionale operato dal giudice tributario *ex officio* (Sez. 5, n. 37260/2021, Succio, Rv. 663063-01) e, per l'imposta sulle successioni, dall'art. 34 d.P.R. n. 637 del 1972, il quale consente all'Amministrazione, in caso di omessa dichiarazione, di procedere alla liquidazione d'ufficio nel termine di cinque anni dall'apertura della successione.

L'obbligatorietà della dichiarazione tributaria ne segna inequivocabilmente il carattere di atto dovuto, come si evince, peraltro,

dalla previsione di sanzioni - aventi natura amministrativa e non penale (Sez. 5, n. 37366/2021, D'Aquino, Rv. 663144-01) - conseguenti all'omessa presentazione o alla dichiarazione di dati inesatti.

Ad esempio, riguardo alle sanzioni per omessa dichiarazione tributaria, **Sez. 5, n. 11270/2022, Triscari, Rv. 664340-02**, ha affermato che, in tema di IVA, la dichiarazione di cui all'art. 8, comma 3, del d.P.R. n. 542 del 1999, contenente i dati richiesti per l'istanza di rimborso, fin dal momento della sua introduzione e prima ancora della previsione di uno specifico termine per il suo espletamento, integra un presupposto della compensazione, sicché, pur non escludendo, in presenza delle altre condizioni, l'esistenza di un credito d'IVA suscettibile comunque di rimborso e non determinando conseguentemente il suo recupero da parte dell'amministrazione finanziaria, la sua omissione giustifica l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, in quanto strumentale a controlli di tipo sostanziale.

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

Così, la violazione consistente nel trattare l'operazione in inversione contabile (o *reverse charge*) come se fosse fuori campo IVA, con omissione dell'autofattura e delle conseguenti registrazioni e dichiarazioni, non costituisce una violazione meramente formale, perché determina un *vulnus* all'azione di controllo, impedisce all'amministrazione finanziaria di verificare l'applicazione del regime fiscale dell'inversione contabile, esclude il tempestivo assolvimento dell'imposta ed incide sui tempi di esercizio del diritto alla detrazione (**Sez. 5, n. 01690/2022, Perrino, Rv. 663659-01**).

In base alla decisione di **Sez. 5, n. 37051/2022, Billi, Rv. 666589-01**, è irrilevante - ai fini del pagamento dell'ICI - che un terreno qualificato come edificatorio da uno strumento urbanistico comunale (PRG o PGT) venga successivamente considerato come agricolo da un piano territoriale provinciale di coordinamento (PCTP), perché esso mantiene la natura edificatoria fino a quando lo strumento comunale non abbia adottato le prescrizioni sovracomunali di carattere precettivo, sicché si devono considerare legittime le sanzioni irrogate per infedele dichiarazione.

Peraltro, in presenza di seri indizi del reato di dichiarazione infedele (con conseguente obbligo di denuncia penale ed a prescindere dalla sua effettiva comunicazione), i termini dell'accertamento tributario sono raddoppiati *ex artt.* 43, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, mentre è irrilevante che la condotta del contribuente, inizialmente violativa dei soli obblighi fiscali, nelle more del termine ordinario di decadenza del potere accertativo abbia assunto anche

rilevanza penale (**Sez. 5, n. 29988/2022, Federici, Rv. 666028-01**, ha cassato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto valido l'avviso di accertamento notificato oltre il termine di decadenza quadriennale, sebbene la condotta evasiva del contribuente fosse divenuta penalmente rilevante solo dopo la presentazione della dichiarazione, per effetto del d.l. n. 138 del 2011, che aveva abbassato la soglia dell'imposta evasa ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione infedele).

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.

Mentre il controllo formale *ex* art. 36-*ter*, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973 consente all'Ufficio di escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti e, quindi di svolgere una, sia pur ridotta, attività istruttoria (non limitata ai dati e agli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni o già in possesso dell'anagrafe tributaria) seguita, a pena di nullità, dalla comunicazione dell'esito motivato del controllo (in funzione di garanzia e contraddittorio prima dell'iscrizione al ruolo), il cosiddetto “controllo automatizzato” *ex* art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di provvedere sulla base dei dati già in suo possesso, senza la possibilità di una diversa ricostruzione sostanziale degli elementi esposti dal contribuente (**Sez. 6-5, n. 24813/2021, Cataldi, Rv. 662159-01**) e con un'adeguata motivazione sugli interessi pretesi (**Sez. U, n. 22281/2022, Conti, Rv. 665273-01**).

In altri termini, 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 prescinde da valutazioni dell'Amministrazione, come nel caso in cui la contestazione di detrazioni e crediti (IVA) indicati dal contribuente nasca da una verifica dei dati indicati da quest'ultimo e dalle incongruenze dagli stessi risultanti (Sez. 6-5, n. 39331/2021, La Torre, Rv. 663095-01).

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 instaurare il contraddittorio col contribuente - qualora la pretesa emerga dal mancato pagamento di quanto risultante dalla dichiarazione dei redditi del contribuente stesso (Sez. 5, n. 18405/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661776-01).

CAPITOLO III

L'ACCERTAMENTO

(di Roberto Succio)

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Accertamento con adesione - 3. Accertamento induttivo - 4. Accertamento sintetico - 5. Aliquote e loro indicazione nell'avviso di accertamento - 6. Avviso di accertamento emesso o notificato "ante tempus" - 7. Atto di recupero di crediti indebitamente compensati - 8. Avviso di accertamento e annullamento in via di autotutela - 9. Accertamento e studi di settore: la c.d. "rinnovazione del contraddittorio" in caso di sostituzione dello studio applicato - 10. Termine di decadenza applicabile agli atti di recupero di crediti d'imposta indebitamente compensati - 11. Avviso di accertamento e delega di firma - 12. Impugnazione dell'avviso di accertamento: effetti solo favorevoli in capo ai condebitori in solido - 13. Annullamento dell'avviso di accertamento e potere del giudice in ordine alla pretesa - 14. Difetto di legittimazione ad impugnare l'avviso di accertamento per l'amministratore di fatto di società di capitali - 15. Margine e percentuale di ricarico nel contesto dei principi in tema di onere della prova nell'accertamento fondato su studi di settore - 16. Obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento - 17. Notificazione dell'avviso di accertamento - 18. La prova nell'accertamento sintetico del reddito *ex art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*: primo cenno alle modifiche introdotte dalla l. 31 agosto 2022, n. 130 - 19. Il c.d. "raddoppio" dei termini per l'accertamento - 20. L'indicazione nell'avviso di accertamento c.d. "impoesattivo" del responsabile del procedimento.

1. Premessa.

Con il termine "accertamento", come è noto, ci si riferisce a due concetti, che trovano manifestazione concreta in istituti giuridici di diritto positivo nel sistema tributario.

Il primo riferimento è ad una attività, vale a dire alla fase di attuazione dei tributi, unitariamente considerata come momento di realizzazione del principio costituzionale di cui all'art. 53 Cost. nel quale ha luogo la determinazione con effetti preclusivi della base imponibile da parte dell'Amministrazione; il secondo riferimento è ad un atto amministrativo con il quale si espletano le operazioni tecnico-giuridiche di valutazione e stima del presupposto impositivo, richiedendo i maggiori tributi, gli interessi oltre a irrogare le sanzioni. Tale atto, ove non impugnato nei termini da parte del contribuente che ne è destinatario, diviene definitivo rendendo le pretese ivi contenute non più suscettibili di contestazione in sede giudiziale.

Riguardo al secondo, con particolare riguardo agli effetti che si producono in caso di mancata impugnazione, il principio di cui si è detto trova deroga nella peculiare fattispecie in cui, vertendosi in tema di

imposta di successione, il chiamato all'eredità, dopo aver presentato la denuncia di successione e quindi in seguito ricevuto l'avviso di accertamento dell'imposta, ometta di impugnarlo, determinandone la definitività. Questi, nella circostanza ridetta, non è tenuto al pagamento dell'imposta ove successivamente rinunci all'eredità in quanto l'efficacia retroattiva della rinuncia al compendio ereditario, legittimamente esercitata, determina il venir meno con effetto retroattivo anche del presupposto impositivo (**Sez. 5, n. 11832/2022, D'Oriano, Rv. 664493-01**).

2. Accertamento con adesione.

L'accertamento con adesione trova disciplina positiva nel d. lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e prevede la possibilità per il contribuente. Si tratta di un istituto deflattivo del contenzioso, il quale ha come finalità quella di evitare il ricorso al processo, addivenendo a una composizione che ne scongiuri l'inizio. Si è quindi affrontato il profilo relativo dei rapporti tra l'avviso di accertamento notificato e l'atto di adesione che conclude il sub-procedimento amministrativo all'interno del quale si colloca l'accertamento con adesione. In tal senso depongono specialmente gli artt. 2, 5, 7, 9 del surrichiamato atto normativo; pertanto, una volta che sia stato definito l'accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 19 giugno 1997 n. 218, con fissazione anche del *quantum debeatur*, al contribuente non resta che eseguire l'accordo, mediante il versamento di quanto da esso previsto, risultando normativamente esclusa 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. È, quindi, inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento proposto dopo la firma dell'atto di adesione (**Sez. 5, n. 25497/2022, Salemme, Rv. 665744-01**) come espressamente prevede l'art. 2 comma 3 del medesimo d. lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

3. Accertamento induttivo.

Il sistema tributario prevede la possibilità per l'Ufficio, in deroga al criterio dell'accertamento analitico, di rideterminare il reddito d'impresa delle persone fisiche, delle società commerciali ed il reddito da lavoro autonomo degli artisti e dei professionisti in via induttiva, cioè in **maniera extracontabile**, ai sensi e per gli effetti dell'art. 39 comma 1 lett. d) e comma 2 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Tale sistema si pone come alternativo a quello - sempre destinato al controllo dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili - di cui

alle lett. a), b), c) del ridetto art. 39, il c.d. “accertamento contabile”, che prevede un duplice tipo di riscontri atto giustificare l'avvio della rettifica: un controllo di diritto, volto ad accertare il rispetto delle previsioni del TUIR per i redditi d'impresa, e un controllo di fatto avente ad oggetto la individuazione di elementi sottratti a imposizione e la loro effettiva consistenza economica.

L'accertamento induttivo si distingue in accertamento analitico e analitico-induttivo di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che disciplina due differenti situazioni. La prima consiste nella possibilità di procedere a rettifica degli elementi oggetto di dichiarazione quando vi sia discordanza tra i dati esposti e le risultanze delle scritture contabili, discordanza rilevata in sede di attività istruttoria dell'Ufficio; se seconda consente all'Amministrazione Finanziaria di dimostrare l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate avvalendosi non solo degli atti e documenti in suo possesso e delle informazioni acquisite in sede istruttoria, ma anche utilizzando (nel caso appunti dell'accertamento analitico-induttivo) presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti. Ancora, l'Ufficio può utilizzare - in altri casi, come si vedrà - l'accertamento induttivo vero e proprio di cui all'art. 39, comma 2, e all'art. 41 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nell'utilizzo del quale l'Erario può avvalersi anche di presunzioni sprovviste dei ridetti requisiti, quindi semplici o anche “semplicissime”.

La Corte ha ribadito, in argomento, come ove la contabilità risulti formalmente regolare, ma si riveli intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, in applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, l'Amministrazione finanziaria può desumere in via induttiva - sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti - il reddito del contribuente, utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, lasciando al contribuente l'onere di fornire la prova contraria mediante la dimostrazione della correttezza delle proprie dichiarazioni (**Sez. 5, n. 24578/2022, Hmeljak, Rv. 665798-01**).

4. Accertamento sintetico.

L'accertamento sintetico trova il suo fondamento normativo nell'art. 38, nei commi successivi ai primi tre, del d.P.R. 29 settembre ottobre 1973, n. 600 ed è diretto alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella

dichiarazione. La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale su redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 TUIR.

Tale metodo si fonda sul presupposto logico secondo il quale dal sostenimento di una spesa deve dedursi, fino a prova contraria, l'esistenza di un reddito idoneo a permettere la spesa in parola.

In materia di accertamento sintetico (**Sez. 5, n. 26916/2022, Penta, Rv. 665858-01**) ha ritenuta legittima l'applicazione dell'art. 38, comma 5, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (nel testo antecedente alla modifica apportata dall'art. 22 del d.l. n. 78 del 2010, conv. dalla l. n. 122 del 2010) il quale reca una presunzione "iuris tantum" di favore per il contribuente, secondo cui la spesa per incrementi patrimoniali rilevata dall'Ufficio si presume sostenuta con redditi conseguiti non solo nell'anno in cui è effettuata, ma già a partire dai cinque anni precedenti, in misura costante, ferma restando, peraltro, la facoltà per il contribuente stesso di provare che il maggior reddito è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

5. Aliquote e loro indicazione nell'avviso di accertamento.

L'art. 42, primo e secondo comma del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prescrive, a pena di nullità, che l'avviso di accertamento rechi «l'indicazione [...] delle aliquote applicate»: la giurisprudenza di Legittimità si è occupata ripetutamente di fattispecie nelle quali l'atto impositivo difettava dell'indicazione dell'aliquota applicata. In questo senso, si è dapprima ritenuto che l'indicazione delle aliquote minima e massima, viola il principio di precisione e chiarezza delle indicazioni che è alla base del precetto di cui all'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale richiede che sia evidenziata l'aliquota applicata su ciascun importo imponibile, al fine di porre il contribuente in grado di comprendere le modalità di applicazione dell'imposta e la ragione del suo debito, senza dover ricorrere all'ausilio di un esperto. Successivamente, si è precisato che resta comunque fermo l'onere del contribuente, peraltro, di indicare le ragioni per le quali, sulla base dei dati riportati nell'atto, non gli è stato possibile pervenire all'immediata ed agevole individuazione dell'aliquota; nel solco di tale orientamento si colloca la più recente giurisprudenza (**Sez. 5, n. 05704/2022, Cataldi, Rv. 663959-01**) secondo la quale l'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non prevede come causa espressa e tipica di nullità dell'accertamento la mancata indicazione del "meccanismo" di determinazione dell'aliquota applicata ed indicata nello stesso atto impositivo, la cui carenza, pertanto, non si traduce in un vizio formale che

ne determina l'eventuale nullità; ne consegue che, una volta indicata nell'atto l'aliquota applicata, spetta al contribuente che ne voglia contestare la legittimità sostanziale mettere in discussione il merito della pretesa impositiva, sotto il profilo del *quantum*.

6. Avviso di accertamento emesso o notificato “ante tempus”.

L'art. 12 comma 7 della l. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. statuto dei diritti del contribuente) prevede, con riguardo agli accertamenti notificati a seguito dell'esercizio di attività di accesso, ispezione o verifica, che abbiano quindi comportato l'ingresso e la permanenza dei verificatori nei locali del contribuente, che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione che determini la conclusione delle sopradette attività, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Si è in argomento puntualizzato che (**Sez. 6-5, n. 37225/2022, Chiesi, Rv. 666440-01**) proprio in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il termine previsto dall'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212, decorre 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, anche in caso di accertamento con adesione, che è inidoneo a determinarne la riapertura o la nuova decorrenza, avendo finalità deflattive del contenzioso, incompatibili con quelle perseguite dal riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

Con riguardo poi al significato e al contenuto da attribuire alle “ragioni di urgenza” legittimanti la deroga da parte dell'Ufficio al rispetto del termine in argomento (**Sez. 5, n. 29987/2022, Federici, Rv. 666033-01**) la legittimità dell'emissione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine dilatorio, di cui all'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 richiede appunto specifiche ragioni di urgenza, a tutela dal pericolo di compromissione del credito erariale; le stesse debbono valutarsi secondo un giudizio prognostico *ex ante*, relazionato cioè ad elementi o fatti emergenti in epoca anteriore e non posteriore alla notificazione dell'avviso di accertamento, la cui sussistenza deve essere dimostrata dall'amministrazione finanziaria e vagliata dall'organo giudicante.

Ancora, con specifico riguardo al contenuto (**Sez. 5, n. 11110/2022, Manzon, Rv. 664339-01**), tali ragioni di urgenza che, ove sussistenti provate dall'amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 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 decadenziale dell'azione accertativa; poiché la disposizione legislativa ha come destinataria l'amministrazione finanziaria nel suo complesso, intesa come ente impositore, l'agenzia fiscale è comunque responsabile anche dei ritardi imputabili alla Guardia di Finanza, in quanto organo ispettivo collaterale.

Per quanto concerne poi la individuazione del soggetto destinatario del beneficio temporale consistente nell'intervallo di sessanta giorni tra la notifica del processo verbale di constatazione e l'emanazione dell'avviso di accertamento, la Corte (**Sez. 5, n. 22819/2022, Lume, Rv. 665279-01**) ha chiarito come tale diritto al contraddittorio preventivo di cui all'art. 12, commi 1 e 7, della l. 7 luglio 2000, n. 212 non spetti indistintamente a tutti i soggetti coinvolti nell'accertamento ma solo ai contribuenti che siano stati raggiunti da accessi, ispezioni e verifiche presso i locali aziendali.

Si è poi posto il profilo relativo alla applicabilità del termine in parola ad altri atti, analoghi per natura, funzione e contenuto dall'avviso di accertamento: sul punto (**Sez. 5, n. 23223/2022 Rv. 665293-01**) si è statuito che in tema di diritti e garanzie del contribuente, all'avviso di recupero di credito d'imposta è applicabile il termine dilatorio di sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale previsto dall'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212, in ragione della sostanziale equiparazione tra tale atto accertativo della pretesa tributaria, con natura impositiva, e l'avviso di accertamento. Ne consegue l'illegittimità dell'avviso di recupero di credito d'imposta emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, 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.

Con riguardo alla rilevanza del vizio dell'atto, la stessa risponde ai principi generali in tema di impugnazione dell'atto di accertamento, la cui legittimità va contestata analiticamente ed espressamente da parte del contribuente sin dall'originario ricorso proposto nel primo grado di giudizio di merito; (**Sez. 5, n. 22549/2022, Lume, Rv. 665281-01**) conferma come il vizio dell'avviso di accertamento derivante dall'inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 non è rilevabile d'ufficio e deve essere contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo, riguardando la violazione di una norma posta a difesa del diritto dello stesso contribuente al pieno dispiegarsi del contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e considerata la natura recettizia dell'atto impositivo tributario da porsi in relazione con il suo duplice scopo di impedire la decadenza dell'Amministrazione predetta dalle potestà di accertamento e di

riscossione dei tributi e di porre la parte in grado di contestare, anche in sede giudiziaria, la pretesa tributaria.

Ne consegue che, poichè il tema dei vizi delle notificazioni degli atti impositivi risulta strettamente correlato a quello del tempestivo e regolare esercizio dell'azione tributaria entro i termini decadenziali previsti dalla legge, e che l'inutile decorso di tali termini non estingue il potere impositivo ma obbliga l'Amministrazione finanziaria a non esercitarlo, il vizio dell'atto impositivo non è rilevabile d'ufficio ma deve essere eccepito dal contribuente.

La particolare tutela accordata dalla disposizione richiamata in esordio, naturalmente, trova giustificazione sistematica nella situazione di incisivo ingresso nella sfera economica - professionale o imprenditoriale - del contribuente assoggettato a controllo. Lo si evince dalla pronuncia con la quale **(Sez. 6-5, n. 17818/2022, Di Marzio P., Rv. 664744-01)** si chiarisce che il processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, di cui l'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212, richiede il rilascio di copia al contribuente almeno sessanta giorni prima della notifica dell'avviso di accertamento, deve intendersi riferito alla conclusione degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche fiscali svolte nei locali dell'impresa, non essendo richiesta dalla legge la notificazione al contribuente di un diverso ed ulteriore verbale di chiusura delle operazioni, quando esse siano state completate presso gli uffici dell'ente impositore.

Si dubitava poi della applicabilità della garanzia endo procedimentale in oggetto nel caso di emissione di un avviso di liquidazione in ragione della riqualificazione come cessione di azienda di una serie di operazioni negoziali (conferimento di azienda, cessione di quote sociali e incorporazione), le quali scontavano l'imposta di registro in misura fissa anziché proporzionale; la Corte **(Sez. 5, n. 12412/2022, Nonno, Rv. 664498-01)** ha chiarito come il termine dilatorio di sessanta giorni, previsto dall'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 la cui violazione determina la nullità dell'accertamento, si applica anche in caso di contestazioni relative a violazioni in tema di imposta di registro, in forza del richiamo contenuto nell'art. 53 *bis* del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (c.d. testo unico dell'imposta di registro - c.d. TUR).

7. Atto di recupero di crediti indebitamente compensati.

Nel caso di crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'art. 17 del d. lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, l'Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità

previste dall'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come indicato dall'art. 1, comma 421, della l. 30 dicembre 2004, n. 311. Tale atto, in forza del successivo art. 27, comma 16, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 convertito dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2 prevede che... «l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo». Ebbene, **(Sez. 6-5, n. 25436/2022, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 665507-01)** tale art. 27, comma 16 surrichiamato nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare la "inesistenza" del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico-giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dall'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 per il comune avviso di accertamento. Va quindi, secondo tale pronuncia, cassata, la sentenza di merito che aveva distinto, ai fini dell'individuazione del termine entro il quale notificare l'atto di recupero, tra crediti "inesistenti" e crediti "non spettanti", applicando il termine ordinario di decadenza di cui all'art. 57 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in luogo di quello di cui all'art. 27 ridetto.

8. Avviso di accertamento e annullamento in via di autotutela.

A fronte della intervenuta definitività dell'avviso di accertamento, che rende non più suscettibili di contestazione alcuna le pretese contenute nel provvedimento amministrativo ormai intangibile, **(Sez. 5, n. 07318/2022, Di Marzio P., Rv. 664098-01)** conferma, in assonanza con il costante orientamento della giurisprudenza di Legittimità che precede, come il sindacato del giudice sul provvedimento di diniego dell'annullamento in sede di autotutela dell'atto tributario divenuto definitivo è limitato all'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente che contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo.

9. Accertamento e studi di settore: la c.d. “rinnovazione del contraddittorio” in caso di sostituzione dello studio applicato.

In materia di accertamento fondato sugli studi di settore, in applicazione degli artt. 62 *bis* e 62 *sexies* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, nonché dell'art. 10 della l. 8 maggio 1998, n. 146, può verificarsi che nel corso del contraddittorio endoprocedimentale regolarmente instaurato l'Agenzia delle entrate sostituisca lo studio di settore originariamente applicato con un altro, in accoglimento delle ragioni addotte dal contribuente.

Si è allora posta la questione relativa alla sussistenza o meno, in tali casi, dell'obbligo in capo all'ente accertatore di riprendere da “zero” il contraddittorio, alla luce del nuovo studio di settore applicato, e in quella nuova sede riesaminare tutte le ragioni che il contribuente abbia allegato a difesa della propria posizione fiscale e in particolare di quanto addotto a dimostrazione della coerenza del dichiarato rispetto al nuovo studio.

Ebbene, sul punto la Corte (**Sez. 5, n. 27554/2022, Federici, Rv. 665670-01**) ha ritenuto che, una volta sostituito lo studio di settore applicato, non sia necessario che tutta l'attività di confronto tra le parti, inerente quelle osservazioni che già sono state formulate dal contribuente e addirittura in parte accolte dalla Amministrazione finanziaria, vada ripetuta. Eventualmente, qualora il contribuente abbia dimostrato che la sostituzione del parametro di studio originariamente applicato aveva modificato profondamente le premesse con cui esaminare i rilievi già formulati, o anche quelli ulteriori originati dal nuovo studio, il contraddittorio ben poteva proseguire. La dimostrazione dell'utilità della prosecuzione del contraddittorio deve però gravare sul contribuente medesimo. Pertanto, qualora l'amministrazione finanziaria, all'esito di un contraddittorio endoprocedimentale correttamente instaurato, proceda alla sostituzione dello studio di settore originariamente applicato, non occorre rinnovare completamente il contraddittorio, che può solo eventualmente proseguire nell'ipotesi in cui il contribuente, anche formulando ulteriori osservazioni conseguenti all'applicazione del nuovo studio di settore, dimostri che siano mutati gli elementi da sottoporre al confronto tra le parti.

10. Termine di decadenza applicabile agli atti di recupero di crediti d'imposta indebitamente compensati.

Con riguardo alla tempestività dell'azione di recupero dell'Amministrazione Finanziaria in materia di indebita compensazione di crediti d'imposta, si registra secondo la Corte una sostanziale assimilazione, quanto alla valenza impositiva, dell'atto di recupero del credito all'avviso di accertamento, posto che i primi manifestano una volontà impositiva dell'ufficio e assumono, pertanto, natura accertativa.

In questo ambito, pertanto, con riferimento al regime della decadenza relativo agli avvisi di recupero di cui alla l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 421, il d.l. n. 185 del 2008 ha previsto, all'art. 27, comma 16, che: «salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per il reato previsto dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-*quater*, l'atto di cui alla l. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 421, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo». Il successivo comma 17, inoltre, ha dettato la specifica disciplina diretta a regolare l'applicabilità del regime di decadenza con riferimento alla situazione previgente e, sotto tale profilo, ha previsto che: «la disposizione di cui al comma 16 si applica a decorrere dalla data di presentazione del modello di pagamento unificato nel quale sono indicati crediti inesistenti utilizzati in compensazione in anni con riferimento ai quali alla data di entrata in vigore del presente decreto siano ancora pendenti i termini di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 1 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57».

Ne deriva che **(Sez. 5, n. 11325/2022, Triscari, Rv. 664292-01)** l'avviso di recupero del credito d'imposta indebitamente compensato costituisce manifestazione della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione, sicché, anche in tale ipotesi, deve ritenersi applicabile la proroga dei termini di decadenza prevista dall'art. 57 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dall'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

11. Avviso di accertamento e delega di firma.

Ove la sottoscrizione dell'atto in parola non sia quella del titolare dell'ufficio, vale a dire del direttore provinciale dell'Agenzia fiscale emittente l'atto, in genere, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore e la presenza della delega del titolare dell'ufficio, onere a carico dell'Amministrazione finanziaria. Detto onere consiste non solo nel dare prova dell'esistenza della delega, ma anche del suo corretto esercizio quale effetto diretto dell'espressa previsione della tassativa sanzione legale di nullità dell'avviso di accertamento.

Nel caso quindi in cui sia accertato che il capo ufficio controlli ha sottoscritto gli atti impositivi al di fuori dello scaglione di valore per il quale il direttore dell'Ufficio gli aveva attribuito il potere di firma (senza che

risulti decisivo il fatto che al capo ufficio controlli fosse attribuito potere di firma per uno scaglione superiore rispetto a quello proprio dei singoli atti di accertamento), l'avviso di accertamento relativo ad imposte sui redditi e sul valore aggiunto, sottoscritto da parte di un funzionario delegato dal capo dell'ufficio, è nullo, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 56 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 il quale, nel rinviare alla disciplina sulle imposte dei redditi richiama implicitamente il citato art. 42, se il contenuto della delega di firma emessa dal capo dell'ufficio in via generale non è stato rispettato dal sottoscrittore nel caso concreto **(Sez. 5, n. 32386/2022, Gori, Rv. 666388-01)**.

Ciò in quanto con l'atto di delega l'Ufficio stesso ha posto in via generale dei limiti in relazione ai vari atti di accertamento, i quali non sono stati rispettati nel caso concreto e tale vizio incide sulla validità dell'esercizio del potere di firma.

A tale necessità di verifica sostanziale dell'esercizio dei poteri si collega armonicamente, secondo la giurisprudenza della Corte, **(Sez. 5, n. 23133/2022, Lenoci, Rv. 665486-02)** una verifica parimenti non formalistica dei requisiti dall'atto impositivo proprio con riferimento alla firma dello stesso: l'atto di imposizione tributaria, in quanto atto amministrativo scritto, è esistente anche quando, mancando, nel documento che incorpora la relativa dichiarazione, il sigillo o il timbro dell'ufficio, e pur essendo illeggibile la firma del titolare dell'ufficio, la dichiarazione in esso contenuta risulti, per l'insieme delle circostanze di fatto che ne accompagnano la formulazione, inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio essa è stata adottata.

Spetta poi al giudice di merito, con accertamento di fatto precluso al giudice di legittimità, verificare se la dichiarazione specifica contenuta nell'atto impositivo emanato dall'ufficio tributario a firma illeggibile e sfornito di sigillo, sia imputabile al titolare dell'ufficio e, quindi, dell'organo dell'amministrazione finanziaria, e sia un atto amministrativo esistente.

12. Impugnazione dell'avviso di accertamento: effetti solo favorevoli in capo ai condebitori in solido.

Con riferimento all'estinzione del processo per effetto della mancata riassunzione dopo la cassazione con rinvio della sentenza di merito, ai sensi degli artt. 393 c.p.c. e 63, comma 2, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 che si estende all'intero giudizio, con il conseguente effetto di consolidamento dell'atto impositivo, si è chiarito **(Sez. 6-5, n. 36713/2022, Mondini, Rv. 666587-01)** che il contribuente - a seguito dell'estinzione del processo - viene a trovarsi nella stessa condizione in cui

si sarebbe trovato se non avesse mai impugnato l'avviso, valendo dunque per esso il principio secondo il quale «in tema di limiti soggettivi del giudicato tributario, ove, in presenza di più coobbligati solidali, uno solo di essi impugni l'avviso di accertamento, mentre la sentenza che respinga il ricorso non ha effetti nei confronti degli altri, *ex art. 1306, comma 1, c.c.*, al contrario, la pronuncia 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, poiché il processo tributario è di natura costitutiva e volto all'annullamento di atti autoritativi e, pertanto, di essa potrà giovare anche il condebitore rimasto processualmente inerte per opporsi alla pretesa di pagamento».

13. Annullamento dell'avviso di accertamento e potere del giudice in ordine alla pretesa.

È *ius receptum* che in relazione alle presunzioni utilizzate dagli uffici finanziari, il giudice tributario, una volta verificata la legittimità del ricorso al metodo di accertamento, ha il potere-dovere di controllare l'operato della P.A. e di verificare se gli effetti che l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di desumere dai fatti utilizzati come indizi siano o meno compatibili con il criterio della normalità.

Il giudice, all'esito di tale verifica, ha quindi il potere-dovere in ipotesi di pervenire, qualora riscontri incongruenze e contrasto con criteri di ragionevolezza, a diverse conclusioni. Ove pertanto, all'esito, egli ritenga in parte invalido l'operato dell'Ufficio per motivi di carattere sostanziale, la sua pronuncia è diretta - entro i limiti della domanda della parte che impugna l'avviso di accertamento - a sostituire sia la dichiarazione resa dal contribuente, sia l'avviso di accertamento o di rettifica dell'Ufficio con la propria stautizione.

Conseguentemente, (**Sez. 5, n. 34723/2022, Gori, Rv. 666401-02**), va ribadito che il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia, eventualmente, dell'avviso di accertamento o di rettifica dell'ufficio. Ne deriva che il giudice, ove ritenga in tutto o in parte invalido l'atto per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad accertare genericamente la debenza dell'imposta demandandone la sua successiva quantificazione ad una parte del giudizio, sia pure sulla base di alcuni criteri, atteso che l'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come interpretato alla luce degli artt. 111 Cost., 6 CEDU e 47 CDFUE, esclude la pronuncia di condanna indeterminata, rendendo necessario l'esame nel merito della pretesa, entro i limiti posti dalle domande di parte.

14. Difetto di legittimazione ad impugnare l'avviso di accertamento per l'amministratore di fatto di società di capitali.

Con riguardo alla legittimazione a impugnare di fronte al giudice l'avviso di accertamento notificato alla società, (**Sez. 5, n. 26702/2022, Triscari, Rv. 665856-01**), si è dapprima ribadito che esigenze di certezza delle procedure di notifica impongono di fare riferimento al rappresentante dell'ente quale emerge dai dati ricavabili da documentazioni pubbliche quali il registro delle società, sicché è irrilevante una qualifica quale "amministratore di fatto", sia per ragioni di certezza sia perché nel caso (come in specie) delle società di capitali l'"amministratore di fatto" non "rappresenta" la società ancorché (eventualmente) la gestisca, essendo la rappresentanza legale di spettanza degli amministratori nominati a norma di legge.

In applicazione di tali principi, si è conseguentemente ritenuto che l'amministratore di fatto non è legittimato ad impugnare l'avviso di accertamento rivolto alla società, poiché la rappresentanza legale della stessa spetta esclusivamente agli amministratori nominati a norma di legge, risultanti da documentazioni pubbliche, quali il registro delle imprese, e tenuto conto che, ai sensi dell'art. 62 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche è attribuita, ai fini tributari, a coloro che ne hanno l'amministrazione di fatto solo ove non sia determinabile secondo la legge civile.

15. Margine e percentuale di ricarico nel contesto dei principi in tema di onere della prova nell'accertamento fondato su studi di settore.

In tema di accertamento induttivo del reddito di impresa, giustificato, ai sensi dell'art. 39, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dall'omessa istituzione o dall'irregolare tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, l'Amministrazione finanziaria, ai fini della ricostruzione presuntiva dei ricavi non dichiarati, può fare riferimento al margine di ricarico (c.d. "*mark up*") di altre imprese assunte a campione, sempreché si tratti di imprese omogenee e perciò paragonabili, per specifico settore merceologico, a quella sottoposta a verifica, salva la possibilità di quest'ultima di fornire la prova contraria, che deve essere presa in considerazione dal giudice tributario di merito (**Sez. 5, n. 32449/2022, Guida, Rv. 666389-01**).

Pertanto, nel caso in cui ci si trovi di fronte a diverse categorie di beni prodotti dalle aziende a confronto e delle conseguenti rispettive differenti percentuali di ricarico, la possibilità di porre a confronto le

risultanze di altre imprese assunte a campione, è legittima sempreché si tratti di imprese omogenee e perciò paragonabili, per specifico settore merceologico, a quella sottoposta a verifica.

Analogamente, **(Sez. 5, n. 24881/2022, Hmeljak, Rv. 665497-01)** anche in tema di determinazione dei redditi di impresa delle persone fisiche, qualora il contribuente si sia già adeguato in precedenza ai ricavi previsti dagli studi di settore, in caso di contestazione del ricorso ad una percentuale di ricarico presuntiva applicata dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento induttivo, *ex art. 39, comma 1, lett. d)*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il giudice tributario deve verificare la scelta dell'Amministrazione, in relazione alle censure prospettate, tenendo conto del fatto che gli studi di settore vanno preferiti ai parametri in sede di accertamento induttivo, attesa la natura più raffinata dei primi, desumibile dalla stessa normativa che li ha introdotti.

16. Obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento.

Plurime sono le pronunce che affrontano il tema, la cui centralità è evidente nel sistema tributario sia con riferimento alla qualità dell'azione di controllo, sia con riferimento alla tutela di diritto di difesa del contribuente.

La motivazione dell'atto tributario costituisce lo strumento essenziale di garanzia del diritto di difesa del contribuente e, pertanto, nell'atto impositivo devono essere indicati tutti gli elementi che l'Ufficio pone alla base della pretesa per tributi.

Questi elementi costituiscono nel contempo anche i limiti del processo tributario stante la natura impugnatoria dello stesso, per cui l'Amministrazione non può integrare le proprie ragioni dopo che l'atto sia stato impugnato in Commissione Tributaria, oppure in corso di giudizio.

Con riferimento al profilo dell'obbligo di motivazione in generale, quindi rendendosi sul punto affermazione estensibile quindi a tutti gli atti che manifestano la pretesa per maggiori tributi, si è stabilito **(Sez. 5, n. 22918/2022, Russo, Rv. 665291-01)** che in tema di accertamento tributario, l'insufficienza motivazionale dell'atto impositivo, che ne giustifica l'annullamento, non esclude che il contribuente possa difendersi deducendo, mediante l'impugnazione, anche vizi di merito, poiché tale difetto non può essere sanato *ex art. 156 c.p.c.*, per raggiungimento dello scopo, avendo l'atto la funzione di garantire una difesa nel merito anche con riferimento alla delimitazione del "thema decidendum". In questo caso, in applicazione di tale principio, la Corte ha cassato la sentenza di secondo grado di rigetto del ricorso della società contribuente che, oltre ad eccepire la nullità dell'avviso di rettifica e di liquidazione per omessa

motivazione, aveva contestato anche l'eccessività del valore accertato ai fini delle imposte di registro e catastali.

In tema di estimo caatastale, il nuovo classamento adottato ai sensi dell'art. 1, comma 335, della l. 30 dicembre 2004, n. 311 (**Sez. 5, n. 25201/2022, Lo Sardo, Rv. 665498-01**) si è ritenuto soddisfacente dell'obbligo di motivazione se, oltre a contenere il riferimento ai parametri di legge generali, quali il significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, ed ai provvedimenti amministrativi su cui si fonda, consente al contribuente di evincere gli elementi, che non possono prescindere da quelli indicati dall'art. 8 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138 (quali la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unità immobiliare), che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, ponendolo in condizione di conoscere *ex ante* le ragioni specifiche che giustificano il singolo provvedimento di cui è destinatario, seppure inserito in una operazione di riclassificazione a carattere diffuso.

In tema poi di determinazione dell'imposta di registro, l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, avendo la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e, al contempo, di consentire l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto, in base al quale la rettifica è stata operata, poiché solo nella fase contenziosa l'Amministrazione ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti fattuali per l'applicazione del criterio prescelto (**Sez. 5, n. 24449/2022, Liberato, Rv. 665735-01**).

Ancora, con riguardo specifico all'imposta di registro, ai fini del rispetto dell'obbligo di motivazione dell'avviso di rettifica che per quel tributo è ribadito dall'art. 52, commi 2 e 2 *bis*, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (c.d. testo unico del registro - c.d. TUR) è sufficiente la riproduzione del contenuto essenziale degli atti utilizzati come parametro di riferimento, con la specificazione che trattasi, per ciascun atto, di valori dichiarati o accertati, senza che da questo derivi un ulteriore obbligo di allegare o riportare eventuali avvisi di accertamento relativi agli atti oggetto di comparazione (**Sez. 5, n. 00381/2022, D'Oriano, Rv. 663604-01**).

17. Notificazione dell'avviso di accertamento.

Con riferimento al tema in oggetto, va premesso che l'avviso di accertamento tributario ha natura di atto amministrativo, essendo espressione della potestà impositiva degli uffici finanziari, e non ha natura

di atto processuale, o comunque funzionale al processo, poiché non all'emissione di un atto impositivo, o alla sua notificazione al contribuente, si correla l'instaurazione del procedimento giurisdizionale, bensì alla proposizione del ricorso innanzi alla Corte di giustizia tributaria.

Conseguentemente, la pendenza del giudizio tra l'Ente impositore ed il contribuente deve farsi dipendere dalla proposizione del ricorso giurisdizionale avverso l'avviso di accertamento, non dalla notificazione di quest'ultimo, poiché tale circostanza non comporta già l'evidenza di una lite tra le parti; l'avvio di accertamento, una volta portato a conoscenza del contribuente, può avere infatti anche sorti diverse rispetto a quella dell'impugnazione di fronte alla Commissione tributaria provinciale.

In via generale la disposizione di riferimento per le notifiche che in parola è l'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, secondo il quale la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti c.p.c. salvo alcune integrazioni riferite alle notifiche a mezzo dei messi comunali.

In argomento, **(Sez. 5, n. 24899/2022, Hmeljak, Rv. 665599-01)** ha ritenuto sanata per raggiungimento dello scopo la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento, effettuata mediante consegna al portiere dello stabile, ai sensi dell'art. 139 c.p.c., richiamato dall'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, senza che nella relazione di notificazione vi sia l'attestazione del tentativo di consegna alle altre persone preferenzialmente indicate, qualora sia provata la ricezione della raccomandata contenente la notizia dell'avvenuta notificazione, la quale non è soggetta alle disposizioni in materia di notificazioni a mezzo posta, ma solo al regolamento postale, sicchè, ai fini della sua validità, è sufficiente che il plico sia consegnato al domicilio del destinatario e che il relativo avviso di ricevimento sia sottoscritto dalla persona rinvenuta dall'ufficiale postale, non essendo necessario che da esso risulti anche la qualità del consegnatario o la sua relazione con il destinatario.

Tale orientamento, scevro da formalismi, conferma una precedente pronuncia **(Sez. 5, n. 02377/2022, Lo Sardo, Rv. 663662-01)** secondo la quale la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio, ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. a), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, mediante consegna al portiere, deve essere seguita dalla spedizione della raccomandata informativa "semplice", e non con avviso di ricevimento, atteso che la lett. b-*bis*) dello stesso comma 1 fa riferimento alla sola raccomandata, senza ulteriori specificazioni, trovando giustificazione tale procedura semplificata nella ragionevole aspettativa che l'atto notificato venga effettivamente

conosciuto dal destinatario, in quanto consegnato a persone (familiari, addetti alla casa, personale di servizio, portiere, dipendente, addetto alla ricezione) che hanno con lo stesso un rapporto riconosciuto dal legislatore come astrattamente idoneo a tale fine.

Con riguardo alle notificazioni a società, va poi rilevato come un recente arresto delle Sezioni Unite, modificando il precedente orientamento giurisprudenziale, ha ritenuto, invece, che la legittimazione spetti unicamente al soggetto incorporante e che la società incorporata, essendosi estinta, non è più legittimata a ricevere la notificazione. È stato, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto: «la prosecuzione dei rapporti giuridici nel soggetto unificato fonda la legittimazione attiva dell'incorporante ad agire e proseguire nella tutela dei diritti e la sua legittimazione passiva a subire e difendersi avverso le pretese altrui, con riguardo ai rapporti originariamente facenti capo alla società incorporata; viceversa quest'ultima, non mantenendo la propria soggettività dopo l'avvenuta fusione e la cancellazione dal registro delle imprese, neppure vanta una propria autonoma legittimazione processuale attiva o passiva» (Sez.Unite. n. 21970/2021, Nazzicone, Rv. 661864-01).

A tale principio si è adeguata la seguente giurisprudenza (**Sez. 5, n. 24579/2022, Nonno, Rv. 665736-01**) secondo la quale la notificazione dell'avviso di accertamento effettuata nei confronti di una società, incorporata per fusione in altra società, in data successiva alla sua cancellazione dal registro delle imprese, è nulla, poiché dopo l'avvenuta fusione e la cancellazione dal registro delle imprese, la società incorporata si estingue e non può più vantare un'autonoma legittimazione processuale attiva o passiva.

Evidente attualità e interesse riveste poi la pronuncia con la quale si è ritenuto (**Sez. 6-5, n. 24681/2022, Esposito, Rv. 665773-01**) che la notificazione della copia analogica di un atto impositivo è legittima se la sua conformità all'originale informatico è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato, poiché tale attestazione è sufficiente a dimostrare l'avvenuta sottoscrizione dell'atto, conferendogli un valore probatorio equiparato all'originale informatico; viceversa, l'avviso di accertamento, notificato in formato cartaceo, contenente la sola indicazione “firmato digitalmente” in corrispondenza del nominativo del funzionario, ma privo dell'attestazione di conformità, è nullo, ai sensi dell'art. 42, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in quanto privo di sottoscrizione.

18. La prova nell'accertamento sintetico del reddito ex art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: primo cenno alle modifiche introdotte dalla l. 31 agosto 2022, n. 130.

Con riguardo alla ripartizione dell'onere della prova, l'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel disciplinare il metodo di accertamento sintetico del reddito, nel testo vigente *ratione temporis* - quanto al caso qui in esame - (cioè tra la l. 30 dicembre 1991, n. 413 e il d.l. 31 maggio 2010, n. 78 convertito dalla l. 30 luglio 2010, n. 122), prevede, da un lato al comma 4, la possibilità di presumere il reddito complessivo netto sulla base della valenza induttiva di una serie di elementi e circostanze di fatto certi, costituenti indici di capacità contributiva, connessi alla disponibilità di determinati beni o servizi ed alle spese necessarie per il loro utilizzo e mantenimento (in sostanza, un accertamento basato sui presunti consumi); dall'altro al comma 5, contempla le «spese per incrementi patrimoniali», cioè quelle sostenute per l'acquisto di beni destinati ad incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente. Ai sensi del sesto comma dell'art. 38 citato, resta salva la prova contraria, da parte del contribuente, consistente nella dimostrazione documentale della sussistenza e del possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, o, più in generale, nella prova che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

Nel caso di ricorso da parte dell'Ufficio a tale metodologia di accertamento, si è chiarito (**Sez. 5, n. 37985/2022, Lume, Rv. 666597-01**) che 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.

Ciò in quanto la disciplina surrichiamata introduce una presunzione legale relativa, imponendo la legge stessa di ritenere conseguente al fatto (certo) della disponibilità di alcuni beni l'esistenza di una capacità contributiva, sicché il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'Ufficio, non ha il potere di privarli del valore presuntivo connesso dal legislatore alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni.

Incidentalmente, si è anche ritenuto nel provvedimento già richiamato che non abbia modificato tale impianto il comma 5-*bis* dell'art.

7 d.lgs. 31 dicembre del 1992, n. 546, introdotto con l'art. 6 della l. 31 agosto 2022, n. 130, che ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come invece avviene nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio.

Sul punto si è evidenziato (**Sez. 5, n. 31878/2022, Giudicepietro, (Rv. 666100-01)**) che la previsione non pone un onere probatorio diverso rispetto ai principi già vigenti, in quanto in tema di onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio, la modifica normativa ridetta non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.

19. Il c.d. “raddoppio” dei termini per l'accertamento.

L'art. 37 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, ai commi da 24 a 26 ha inserito, all'interno degli art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e 57 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 622 il novellato comma 3 allo scopo di disciplinare il raddoppio dei termini ordinari dell'accertamento «in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74». La finalità di tale disciplina, come è possibile evincere dalla relazione governativa che accompagna il provvedimento, appariva quella di “garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dalla autorità giudiziaria”

Si è precisato (**Sez. 5, n. 29988/2022, Federici, Rv. 666028-01**) che il raddoppio dei termini *ex* artt. 43, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 57, comma 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, presuppone che nella condotta del contribuente sia astrattamente configurabile, al *tempus commissi delicti*, il reato di dichiarazione infedele, con conseguente obbligo di denuncia penale ed a prescindere dalla sua effettiva comunicazione, mentre è irrilevante che la medesima condotta, inizialmente violativa dei soli obblighi fiscali, nelle more del termine ordinario di decadenza del potere accertativo abbia assunto anche rilevanza penale. In questo caso, quindi, si è cassata la sentenza impugnata, che aveva ritenuto valido l'avviso di accertamento notificato oltre il termine di decadenza quadriennale, sebbene la condotta evasiva del

contribuente fosse divenuta penalmente rilevante solo dopo la presentazione della dichiarazione, per effetto del d.l. n. 138 del 2011, che aveva abbassato la soglia dell'imposta evasa ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione infedele.

In attuazione della pronuncia resa in argomento dal Giudice delle leggi, **(Sez. 5, n. 24576/2022, Hmeljak, Rv. 665797-01)** si è quindi ritenuto che il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 57, comma 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nei testi applicabili *ratione temporis*, presuppone l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito da Corte cost., 25 luglio 2011, n. 247.

Sotto questo profilo, l'ulteriore autonomia nella valutazione del *fumus commissi delicti* da parte del giudice tributario rispetto alle conclusioni cui è giunto il giudice penale è stata confermata anche dalla ulteriore pronuncia **(Sez. 5, n. 27250/2022, D'Angiolella, Rv. 665864-01)** con la quale si è precisato ancora che il raddoppio dei termini, previsti dall'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel testo vigente *ratione temporis*, presuppone la sussistenza dell'obbligo di presentazione di denuncia penale, a prescindere dall'esito del relativo procedimento penale e nonostante l'eventuale estinzione del reato per archiviazione della denuncia, rilevando solo l'astratta configurabilità di un illecito penale, atteso il regime del c.d. "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento tributario.

20. L'indicazione nell'avviso di accertamento c.d. "impoesattivo" del responsabile del procedimento.

L'art. 7 comma 2 lett. a) della l. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. statuto dei diritti del contribuente), in attuazione degli articoli 3, 23,53 e 97 Cost. prevede che «gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare..., l'Ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento».

Con riguardo all'avviso di accertamento c.d. "impoesattivo" disciplinato dall' art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 convertito con modificazioni nella l. 30 luglio 2010, n. 122, il quale assomma in sé i caratteri di titolo esecutivo e di intimazione ad adempiere (quindi di precetto) si è posto il profilo relativo alla legittimità dell'avviso in parola ove esso indichi il solo responsabile del procedimento di accertamento, e non anche del responsabile del procedimento di formazione del titolo esecutivo, del precetto e della notificazione. In tale caso, al contribuente è

stato notificato un unico e peculiare avviso di accertamento, con il quale non solo si contestava al contribuente l'obbligo di pagamento di oneri tributari, ed ha pertanto natura di atto impositivo, ma si formalizzava anche un titolo esecutivo, primo atto della procedura esattiva, recante somme per tributi, interessi e sanzioni delle quali si intimava il pagamento.

In tale contesto, si è chiarito che **(Sez. 5, n. 05517/2022, Di Marzio P., Rv. 663974-01)** ai fini della regolarità dell'avviso di accertamento notificato dall'amministrazione finanziaria, che, in conformità alle previsioni normative vigenti per il caso di specie, consista in un atto c.d. impositivo, documento che ha comunque natura di atto impositivo, assolvendo alla funzione di contestare al contribuente l'obbligo di pagamento di oneri tributari e di costituire il primo atto della procedura esecutiva, l'indicazione del responsabile del procedimento di accertamento vale ad indicare il soggetto responsabile della procedura nel suo complesso, non essendo necessaria l'indicazione che egli sia il responsabile sia della procedura di accertamento che di quella esecutiva.

CAPITOLO IV

L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

(di Annachiara Massafra)

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 - 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, con il 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 del 2011 (come per la precedente Corte cost. n. 452 del 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.

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 seguirono 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, prevede 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 al 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., dalla 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 constatazione 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 aggiunto 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, 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 stesse disposizioni anche ai sostituti d'imposta, in quanto compatibili.

L'accertamento di cui innanzi trova applicazione, *ex* art. 1, comma 2, del citato d.lgs. n. 218, 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 P., 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.

In caso di accertamento nei confronti dei soci che non hanno partecipato all'accertamento con adesione coinvolgente una società di persone, l'Erario deve però procedere al recupero per trasparenza ai sensi dell'art. 5, comma 1, T.U.I.R. sulla base di detto accertamento.

Per Sez. 5, n. 09392/2021, Fanticini, Rv. 661167-01, devono difatti trovare applicazione il principio costituzionale della parità di trattamento e quello della capacità contributiva, anche in base ai principi di razionalità e di non contraddizione, con la conseguenza che non possono essere richiesti ai soci - il cui reddito coincida pro quota con quello della società partecipata - somme diverse da quelle concordate con la società di persone.

4. L'effetto della non impugnabilità dell'accertamento.

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, sicchè, 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 un 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).

In merito Sez. 5, n. 29036/2021, Triscari, Rv. 662596-01, ha ulteriormente precisato che qualora il verbale di constatazione presenti dei contenuti eterogenei, indicando sia contestazioni di carattere sostanziale sia profili che attengono ad un'eventuale attività istruttoria di accertamento, l'adesione del contribuente al contenuto integrale del verbale va riferita solo alla parte di esso che può dare luogo ad un accertamento parziale e, dunque, alla richiesta di una maggiore imposta.

Sicché, con l'impugnazione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale può essere fatta valere solo la mancata corrispondenza tra la maggiore imposta dovuta, secondo quanto emerge nel processo verbale di constatazione, e l'importo indicato nell'atto di definizione.

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).

Sez. 5, n. 23224/2022, De Rosa, Rv. 665487-01, ha ulteriormente specificato che l'accertamento definito con adesione non è suscettibile di impugnazione, né risulta integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, in considerazione della *ratio legis* sottesa all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, volta a pervenire alla intangibilità dell'accordo, conformemente alla finalità dell'istituto connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico all'immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo; ne deriva che, una volta che dette somme siano state versate, esse non possono più essere messe in discussione, con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso.

Sempre in quest'ottica si colloca **Sez. 5, n. 25497/2022, Salemme, Rv. 665744-01**, la quale ha osservato che in materia tributaria, una volta che

sia stato definito l'accertamento con adesione, ai sensi del d.lgs. n. 218 del 1997, con fissazione anche del "quantum debeatur", al contribuente non resta che eseguire l'accordo, mediante il versamento di quanto da esso previsto, risultando normativamente esclusa 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. È, quindi, inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento proposto dopo la firma del concordato fiscale. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza che aveva accolto l'appello dell'amministrazione finanziaria in ragione dell'avvenuta conclusione del concordato fiscale, con conseguente declaratoria di inammissibilità dell'impugnazione proposta dalla società contribuente avverso l'avviso di accertamento).

Circa i rapporti tra l'istituto in esame, in relazione agli effetti del suo perfezionamento, e i principi ispiratori dei rapporti tra Amministrazione e contribuente, Sez. 5, n. 12372/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661196-02, ha ritenuto lesiva del principio di collaborazione e buona fede la condotta dell'Ufficio che, dopo aver emesso, in base alla proposta accettata dal contribuente, gli atti di accertamento con adesione per alcune annualità di imposta, proceda, repentinamente, senza motivazione e nonostante il tempestivo e regolare adempimento degli atti già emanati, all'emissione per le restanti annualità, pure oggetto della proposta, di avviso di accertamento per l'originaria pretesa, sicché, in relazione al legittimo affidamento sulla regolare definizione della procedura di accertamento con adesione, è inesigibile la maggiore pretesa costituita dalla differenza tra gli importi concordati e quelli richiesti.

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.

L'istanza di accertamento con adesione spedita a mezzo posta, in busta chiusa e senza avviso di ricevimento, è tempestiva, anche ai fini della decorrenza del termine di sospensione di cui innanzi, purchè l'invio avvenga entro il sessantesimo giorno dalla notifica dell'atto impositivo. Tuttavia, ha continuato Sez. 5, n. 18426/2021, Perrino, Rv. 661801-01, qualora la notificazione dell'istanza non vada a buon fine per ragioni non imputabili al notificante, quest'ultimo, appreso dell'esito negativo, per conservare gli effetti collegati alla spedizione, deve riattivare il processo notificatorio con immediatezza e svolgere con tempestività gli atti necessari al suo completamento, in difetto, alcun effetto potendosi riconoscere alla originaria spedizione.

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.

Sempre sotto il profilo procedurale **Sez. 5, n. 15430/2022, D'Angiolella, Rv. 664605-01**, ha osservato che qualora il termine di sospensione di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, cada in un giorno festivo, non si applica il principio della proroga di diritto al successivo giorno non festivo di cui all'art. 155, comma 4, c.p.c., atteso che il decorso di detto termine non comporta l'acquisto o la perdita di un diritto o la decadenza dall'esercizio di una facoltà, essendo volto solo a garantire al contribuente uno *spatium deliberandi* finalizzato a valutare l'opportunità di proporre la relativa istanza.

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.

In merito ai peculiari rapporti tra l'istituto in esame ed il sequestro è invece intervenuta Sez. 5, n. 29487/2021, D'Orazio, Rv. 662598-01.

In caso di sequestro dell'azienda disposto ai sensi degli artt. 2-ter, 2-sexies e 2-septies, della l. n. 575 del 1965 (nel testo applicabile *ratione temporis*), il contribuente è legittimato ad impugnare gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti, con riferimento ai debiti fiscali già sorti prima del sequestro. Per converso, spetta al custode giudiziario, per l'intervenuto spossessamento dei beni a carico del contribuente, la legittimazione ad inoltrare all'Agenzia delle entrate l'istanza di accertamento con adesione di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 218. Tale incumbente rientra difatti nell'attività di gestione ed amministrazione del complesso aziendale, comprensivo anche dell'attività di salvaguardia dell'integrità patrimoniale e reddituale, per il debito potenzialmente gravante sui beni amministrati, da tutelare nell'ambito dell'accordo negoziale di tipo pubblicistico, rappresentato dal procedimento con adesione.

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).

Proprio con riferimento alla rateizzazione, Sez. 5, n. 02420/2021, Maisano, Rv. 660483-01, ha applicato alla materia in esame il principio per cui, in tema di tributi, l'istanza di rimborso prevista dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 deve essere presentata nel termine di decadenza di due anni dal giorno in cui la pretesa dell'amministrazione finanziaria si è resa definitiva, termine che, nell'ipotesi di adempimento rateale, decorre da ciascuno dei pagamenti e non dalla data dell'ultima quota del pagamento frazionato. Nella fattispecie, difatti, il termine di decadenza decorreva dalla definizione dell'accertamento, perfezionatosi con il versamento della prima rata.

L'art. 23, commi 17 e 18, del d.l. n. 98 del 2011, conv., con modif., dalla l. n. 111 del 2011, però, nel modificare la disciplina di cui agli artt. 8 e 9 del 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.

Proprio con riferimento ai rapporti tra l'istituto in esame e la polizza fideiussoria è intervenuta Sez. 5, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-01.

Essa, in particolare, ha ribadito che la controversia tra la società assicuratrice che abbia rilasciato al contribuente una polizza fideiussoria *ex* art. 38-*bis*, d.P.R. n. 633 del 1972 a garanzia dell'adempimento delle obbligazioni assunte in seno ad accertamento con adesione in ambito IVA, ai sensi dell'art. 8, comma 2, el d.lgs. n. 218 del 1997 (nel testo originario vigente *ratione temporis*), e l'Amministrazione finanziaria che intenda escutere la garanzia, allegando l'inadempimento del contribuente, è devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario, avendo ad oggetto un rapporto di diritto privato. Tuttavia, ove il giudizio sia stato introdotto

dinanzi al giudice tributario, e si sia formato il giudicato interno sulla giurisdizione di questi, l'efficacia vincolante di tale giudicato non si estende al merito della lite, sicché esso non impedisce alla S.C. di qualificare come rapporto privatistico quello intercorrente tra l'assicuratore e l'erario, e sottoporlo alla relativa disciplina.

Quanto agli effetti, 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).

La Suprema Corte ha ulteriormente specificato, in relazione alla natura dell'istituto in esame, gli effetti dell'accertamento con adesione, anche nei rapporti con altri soggetti.

L'accertamento con adesione, in particolare, avendo natura di concordato tra l'amministrazione ed il contribuente, ed essendo pertanto caratterizzato dal carattere volontario dell'adesione, non può che avere efficacia che nei confronti del solo soggetto che tale adesione ha prestato, dovendo escludersi che possa acquisire valore, anche indiretto, nei confronti di chi abbia impugnato l'atto impositivo fondato sul valore accertato con adesione in relazione ad un diverso soggetto. A ciò consegue, ha proseguito, Sez. 5, n. 18351/2021, Di Marzio P., Rv. 661771-01, che l'estensione degli effetti dell'accertamento con adesione relativo ad altri coobbligati può ammettersi solo in bonam partem ed in assenza di una espressa volontà contraria del contribuente.

Secondo Sez. 5, n. 14568/2021, Giudicepietro, Rv. 661466-01, infine, l'accertamento con adesione, pur essendo il risultato di un accordo tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, costituisce una forma di esercizio del potere impositivo, non assimilabile, in quanto tale, ad un atto di diritto privato. Ne consegue che esso non ha natura di atto amministrativo unilaterale, né di contratto di transazione, stante la disparità delle parti e l'assenza di discrezionalità in ordine alla pretesa tributaria, ma configura un accordo di diritto pubblico, il quale, in ragione di ciò, non è soggetto alle disposizioni del codice civile in tema di transazione, ma alla speciale disciplina pubblicistica contenuta nel d.lgs. n. 218 del 1997, avente carattere cogente siccome afferente all'obbligazione tributaria, ai suoi presupposti e alla base imponibile.

Deve infine evidenziarsi in merito al valore del verbale redatto nell'ambito del procedimento di accertamento per adesione e sottoscritto

sia dall'Amministrazione finanziaria, sia dal contribuente, **Sez. 5, n. 06391/ 2022, Catalozzi, Rv. 663986-01**, ha chiarito che esso costituisce un documento utilizzabile a fini probatori nel giudizio tributario anche in caso di mancato perfezionamento del procedimento, atteso che tale circostanza non fa venir meno la valenza dell'atto quale documento e la sua riconducibilità, in assenza di contestazioni sul punto, alla volontà delle parti che lo hanno sottoscritto, ferma restando la libertà del giudice di valutare la rilevanza e attendibilità delle circostanze ivi rappresentate.

CAPITOLO V

LA RISCOSSIONE

(a cura di Francesco Agnino e Stefano Pepe)¹

SOMMARIO: 1. Premessa, il procedimento di riscossione e la legge delega di riforma fiscale - 2. Attività di riscossione mediante ruolo - 2.1 Ruolo ed estratto del ruolo e tutela giurisdizionale del contribuente - 2.2 Le diverse forme di riscossione coattiva, questioni processuali - 3. La cartella di pagamento. - 3.1. Contenuto. - 3.2. Notificazione - 3.2.1. Le modalità della notifica. - 3.2.2 Notifica: società e solidarietà. - 4. La decadenza *ex* art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 - 5. L'avviso di intimazione - 6. Il preavviso di fermo amministrativo - 7. 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

¹ Stefano Pepe ha curato i §§ 1 2 e 4, Francesco Agnino i §§ 3 e 5, 6 e 7.

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, 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. Conseguenza da ciò che l'avviso di accertamento, prima solo impositivo, diventa, pertanto, titolo esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica al contribuente, con conseguente esclusione della necessità dell'emissione di una successiva cartella di pagamento, dovendo l'agente della riscossione procedere ad espropriazione forzata sulla base dell'avviso di accertamento esecutivo o impo-esattivo, «con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo» (art. 29, comma 1, lett. e)). Con riferimento a tale procedimento **Sez. 5, n. 01321/2022, D'Angiolella, Rv. 663747-02** ha affermato che «In tema di riscossione coattiva, alla luce della particolare struttura dell'atto "impoesattivo" di cui all'art. 29, del d.l. n. 78 del 2010, conv. dalla l. n. 122 del 2010, per cui l'avviso di accertamento, prima solo impositivo, diventa titolo esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica al contribuente, senza necessità

dell'emissione di una successiva cartella di pagamento, e considerando che l'attribuzione della natura esecutiva agli atti impositivi emessi dall'Amministrazione finanziaria assolve alla precipua funzione di potenziare le attività di riscossione, è senz'altro sufficiente - per il principio dell'unitarietà del procedimento - l'indicazione del solo responsabile del procedimento dell'avviso di accertamento, e non anche di quello delle successive fasi».

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. In particolare, **Sez. 5, n. 03312/2022, Fanticini, Rv. 663766-01** ha affermato che «Per effetto del principio della cosiddetta “perpetuatio” dell'ufficio di difensore (di cui è espressione l'art. 85 c.p.c.), l'estinzione dell'agente della riscossione Equitalia e l'automatico subentro del successore Agenzia delle Entrate-Riscossione, disposti dall'art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. con modif. dalla legge n. 225 del 2016, non privano il procuratore della società estinta, che sia già ritualmente costituito nel processo anteriormente alla data della predetta successione, dello “*ius postulandi*” e, quindi, della capacità di svolgere attività difensiva nel medesimo grado di giudizio sino alla sua sostituzione».

In altra pronuncia (Sez. 5, n. 28741/2018, Stalla, Rv. 651604-02), la S.C. 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 allegghi 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.

Il riportato quadro normativo dovrà tenere conto del disegno di legge delega (Atto Camera 1038) varato dal Consiglio dei ministri del 16 marzo 2023. Il testo si compone di venti articoli, suddivisi in cinque titoli: i principi generali e i tempi di attuazione (artt. 1-4); i tributi, raggruppati in imposte sui redditi, Iva e Irap (artt. 5-9), altri tributi indiretti (artt. 10-12), giochi (art. 13); i procedimenti (artt. 14-17) e le sanzioni (art. 18); testi unici e codici (art. 19); disposizioni finanziarie (art. 20).

In particolare, la riforma, per quanto di interesse in questa sede, sembra muovere dalla consapevolezza degli scarsi risultati pratici a cui è giunta l'attività di riscossione, caratterizzata da percentuali minime di incassi, tempi lunghissimi e costi di conseguenza elevati, situazione per la quale, negli anni, si è dovuto ricorrere a diverse rottamazioni, oltre che allo stralcio dei mini-ruoli, al fine di incentivare i contribuenti a pagare, pur rinunciando l'Erario a cifre importanti.

In ragione di quanto sopra, l'art. 16, nell'ambito della revisione del sistema nazionale della riscossione, prevede, tra l'altro, di:

- incrementarne l'efficienza e di semplificarlo, anche attraverso l'individuazione di un nuovo modello organizzativo, con trasferimento all'Agenzia delle entrate delle funzioni e delle attività ora svolte dall'AdER;
- la pianificazione annuale, da concordare con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, delle procedure di recupero da svolgere, «anche secondo logiche di raggruppamento dei crediti per codice fiscale, in relazione al valore degli stessi». Ci si muove quindi verso azioni mirate nei confronti di contribuenti che, nell'insieme, hanno significative posizioni debitorie al fine di evitare che tempi lunghi possano vanificare l'effettiva riscossione. A ben vedere, si tratta di organizzare ed elevare a sistema quei principi di analisi costi-benefici della complessiva attività di esazione che deve necessariamente coniugare la selezione dei soggetti a rischio e la tempestività dell'azione. Si prevede, quindi, il discarico automatico al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento ad AdER delle quote non riscosse, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali, ovvero di quelle interessate da dilazioni di pagamento e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili, ovvero di esperibilità di azioni fruttuose. Si introduce la possibilità per l'ente creditore, successivamente al discarico automatico, di riaffidare in

riscossione le somme discaricate, qualora emergano nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali;

- modificare le condizioni di accesso ai piani di rateazione, con l'obiettivo di stabilizzare a 120 rate mensili (pari a dieci anni) il numero massimo delle dilazioni concedibili (attualmente, si possono ottenere al massimo 72 rate mensili, innalzabili a 120 soltanto quando il debitore, per ragioni estranee alla propria responsabilità, si trova in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica - articolo 19, comma 1-*quinquies*, d.p.r. n. 602 del 1972). Ciò per favorire l'effettivo pagamento dei debiti da parte di coloro che si trovano nell'impossibilità di provvedervi in un minor lasso di tempo;

- superare il meccanismo del ruolo e della cartella di pagamento per il recupero coattivo delle somme affidate all'agente della riscossione e introdurre nuovi strumenti che ne consentano un più rapido incasso, anche riducendo i tempi, in caso di mancato pagamento da parte del debitore, per avviare le azioni esecutive e cautelari, ossia per procedere con ipoteche e pignoramenti;

- prolungare il termine di efficacia degli atti di riscossione, allo scopo di accelerare le azioni di recupero dell'agente della riscossione;

- razionalizzare e automatizzare la procedura di pignoramento dei conti bancari, anche attraverso la cooperazione dell'istituto di credito richiesta con la dichiarazione stragiudiziale del terzo (articolo 75-*bis*, Dpr 602 del 1973);

- velocizzare le procedure e le tempistiche dei rimborsi a favore dei contribuenti;

- introdurre una nuova disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali paritetici e dipendenti allo scopo di garantire un corretto equilibrio tra la tutela del credito erariale e il diritto di difesa.

Inoltre, per quanto riguarda la riscossione dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, bisognerà:

- rivedere tutto il sistema di tassazione dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale, forniti a consumatori finali o autoconsumati, soprattutto per superare l'attuale meccanismo dei versamenti, che fa riferimento ai quantitativi consumati nell'anno precedente, correlandoli, invece, ai quantitativi dei prodotti venduti o autoconsumati nel periodo di riferimento;

- armonizzare i termini, attualmente differenziati, per la decadenza del diritto al rimborso dell'accisa e per la prescrizione del diritto a riscuotere l'imposta.

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. 29 settembre 1973 n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dal d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46 (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 cui 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.

Con specifico riferimento alla competenza territoriale del concessionario modalità operative con le quali il concessionario provvede alla riscossione dei tributi **Sez. 6-5, n. 33862/2022, Mondini, Rv. 666416-01** ha affermato che *«In tema di riscossione dei tributi, è illegittimo, per carenza di competenza territoriale, il provvedimento di fermo emesso dall’ufficio provinciale del concessionario che operi in un ambito territoriale diverso dal domicilio fiscale del contribuente, atteso che nell’attività di riscossione, attribuita all’Agenzia delle Entrate, è previsto, da un lato, che, ai sensi dell’art. 31, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, ogni atto impositivo sia emesso dall’ufficio territorialmente competente, secondo il criterio del domicilio fiscale del contribuente, e, dall’altro, che, giusta l’art. 24 del d.P.R. n. 602 del 1973, “l’ufficio consegna il ruolo al concessionario dell’ambito territoriale cui esso si riferisce”»*.

Tornando all’esame delle norme che prendono in considerazione il ruolo e la cartella di pagamento, assume rilievo l’art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale 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 espressamente a "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. **Sez. 5, a n. 22529/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 665280-01** si è occupata della definizione del presupposto del "fondato pericolo per la riscossione" affermando che esso non sussiste nell'ipotesi della mera messa in liquidazione, anche volontaria, della società occorrendo, invece, che a tale condizione si accompagnino ulteriori fatti, riferibili a condotte tenute dal contribuente (quali, ad es. l'occultamento di

cespiti), o ad eventi oggettivi esterni (ad es., l'adozione di provvedimenti di sequestro, la contestuale presenza di una pluralità di ingenti debiti ovvero la presentazione di istanze di fallimento), o, infine, a gravi irregolarità da parte del liquidatore nella stessa procedura di liquidazione, come tali suscettibili di porre in risalto la criticità della posizione debitoria e il timore di un *vulnus* per il credito.

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 dall'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). Con tale pronuncia la Corte ha affermato l'ammissibilità dell'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dall'Agente della riscossione, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. In sostanza, il contribuente per effetto di tale pronuncia può impugnare l'estratto di ruolo e la cartella di pagamento non validamente notificata, anche se ne venga a conoscenza per la prima volta mediante l'estratto di ruolo rilasciatogli dall'Agente della riscossione, senza dover necessariamente attendere uno specifico atto di intimazione per potersi difendere. Ciò, sulla base della considerazione per la quale «una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 19 citato impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o

interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione».

Successivamente all'affermazione di tale principio il legislatore con l'art. 3-*bis* (Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo) del d.l. 21 ottobre 2021 n. 146 inserito dalla legge di conversione 17 dicembre 2021 n. 215 ha previsto che «1. All'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente: «4-*bis*. L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalida-mente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-*bis* del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione». Appare evidente la limitazione operata da tale norma al principio sancito dalla Corte nel 2015; limitazione la cui portata temporale risente, poi, della natura sostanziale o processuale che si vuole dare alla norma in esame.

Per effetto di tale disposizione l'estratto di ruolo non è impugnabile, se no a specifiche condizioni: pregiudizio per la partecipazione a procedura di appalto; blocco di pagamenti da parte della pubblica amministrazione; perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

La S.C. (**Sez. U, n. 26283/2022, Perrino, Rv. 665660-01**), chiamata ad interpretare il suindicato disposto normativo, ha affermato che la contestazione del ruolo e/o delle cartelle tramite l'impugnazione dell'estratto di ruolo - per la differenza tra il ruolo e l'estratto del ruolo vedi Sez. U, n. 19704/2015, De Iasi, Rv. 636309-01 - è una azione di accertamento negativo, cioè volta a richiedere al Giudice di accertare che il debito a ruolo è decaduto. Il processo tributario, invece, ha in sé una azione impugnatoria (precisamente è una azione costitutiva, estintiva o modificativa), pertanto quella di accertamento è improponibile in tale sede. In buona sostanza, il modello del giudizio tributario si fonda sull'esistenza di un atto del fisco da impugnare, l'estratto di ruolo non è un atto impugnabile ("elaborato informatico", Sez. U, n. 19704/2015, cit.) e il ruolo, in esso contenuto, non ha una sua realtà materiale se non nella cartella. Da questo ragionamento discende che nel caso di impugnazione

dell'estratto del ruolo difetta l'interesse ad agire (inteso come il vantaggio concreto ed attuale che vuole conseguire il contribuente). È ammissibile tale interesse ad agire solo se vi sia un pregiudizio, come una notifica di una intimazione ad agire oppure un pignoramento in corso (oppure, per i processi non tributari, che sia maturata la prescrizione dopo la notifica della cartella). In questo caso, però, già vi è la tutela postuma: impugnare l'atto successivo alla notifica della cartella per contestare la non notifica della cartella stessa.

Alla luce di tutto quanto sopra le Sezioni unite del 2022 hanno affermato il seguente principio «In tema di riscossione coattiva delle entrate pubbliche (anche extratributarie) mediante ruolo, l'art. 12, comma 4 *bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973 (introdotto dall'art. 3 *bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito dalla legge n. 215 del 2021) trova applicazione nei processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata rispetto al ruolo e alla cartella non notificata o invalidamente notificata; sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della predetta norma, in riferimento agli artt. 3, 24, 101, 104, 113 e 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione».

2.2 Le diverse forme di riscossione coattiva, questioni processuali.

Sono varie le questioni di natura processuali afferenti ai giudizi in materia di impugnazione di atti della riscossione affrontati dalla Corte in tema di riscossione.

Sotto il profilo della giurisdizione del giudice tributario **Sez. U, n. 16986/2022, Conti, Rv. 664756-01** investita del regolamento preventivo di giurisdizione proposto dal contribuente-ricorrente in sede di giudizio avverso l'estratto del ruolo; giudizio nel quale aveva eccepito l'omessa notifica delle cartelle con conseguente decadenza dalla pretesa impositiva, la Corte ha affermato che «in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, l'eccezione di prescrizione della pretesa impositiva maturata successivamente alla notificazione della cartella, rientra nella giurisdizione del giudice tributario, anche in caso di ritenuta validità della notifica della cartella, in quanto, restando escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione tributaria successivi alla sua notificazione, ove il contribuente sottoponga all'esame del giudice la definitività o meno della cartella di pagamento, la relativa controversia non è qualificabile come meramente esecutiva». Tale principio ha quale presupposto l'affermazione secondo cui 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 che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione.

In tema di condanna alle spese relativa al giudizio di opposizione alla riscossione, **Sez. 6-2, n. 07716/2022, Oliva, Rv. 664192-01** ha affermato che «Ai fini delle spese di lite, nell'opposizione all'esecuzione avverso cartelle di pagamento e ruoli esattoriali, ferma restando la legittimazione passiva sia dell'Agenzia delle Entrate Riscossione che dell'ente impositore, va distinta l'ipotesi in cui la cartella di pagamento venga annullata, o sia accertata l'intervenuta prescrizione del credito, in dipendenza dell'omessa notifica dell'atto presupposto, nel qual caso l'annullamento è addebitabile all'ente impositore che ne risponde anche nei rapporti interni con l'agente della riscossione, dalla diversa ipotesi in cui l'accoglimento dell'opposizione dipenda esclusivamente dalla mancata notifica della cartella o dalla prescrizione del credito dovuta all'inerzia, dopo la notifica della cartella stessa, dell'agente della riscossione: mentre nel primo caso, il giudice di merito può applicare il principio della solidarietà nelle spese della lite, nel secondo caso tale criterio non trova applicazione poiché, essendo l'illegittimità dell'atto interamente addebitabile all'inerzia dell'agente della riscossione, la condanna solidale alle spese non è giustificata alla luce del principio di causalità».

Con riguardo alla questione relativa all'impugnativa di una cartella di pagamento emessa per la riscossione di interessi conseguenti alla sospensione giudiziale dell'esecutività di un avviso di accertamento, interessi calcolati dall'Amministrazione finanziaria al tasso previsto dall'art. 39 del d.P.R. n. 602 del 1973 sia sulla sorte capitale che sulle sanzioni, **Sez. 5, n. 28018/2022, Nonno, Rv. 665918-01**, in accoglimento del ricorso proposto dalla contribuente, ha affermato che in tema di riscossione coattiva delle imposte, nel caso di sospensione giudiziale dell'atto impositivo, ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, poi revocata, l'amministrazione finanziaria ha diritto a

percepire gli interessi conseguenti al ritardato versamento delle somme dovute da calcolarsi nella misura legale, e in quella del 4,5% solo a seguito dell'entrata in vigore del comma 8 *bis*, aggiunto al menzionato art. 47 dall'art. 9, comma 1, lett. r), n. 4, del d.lgs. n. 156 del 2015.

In tema di capacità a stare in giudizio **Sez. 5, n. 31563/2022, Balsamo, Rv. 666104-01**, ha negato che essa sussista in capo all'interdetto legale, il quale subisce una diminuzione della propria capacità di agire limitatamente agli atti di natura patrimoniale che concernono la disponibilità e l'amministrazione dei beni, ai sensi dell'art. 32, comma 4, c.p., cosicché tali atti dovranno essere compiuti - al pari che per un minore o un interdetto giudiziale - a mezzo di un tutore, nominato dal giudice tutelare. In assenza di tale nomina, l'interdetto legale, difettando di capacità di agire, per gli stessi atti non ha nemmeno la capacità di agire o difendersi in giudizio ovvero di nominare un legale, e la notificazione di atti impositivi effettuata allo stesso personalmente è affetta da nullità, alla stregua di quanto previsto dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, che estende a tali notificazioni l'applicabilità delle norme dettate per il processo civile.

In tema di violazione del *beneficium excussionis*, **Sez. 5, n. 00998/2022, Catalozzi, Rv. 663611-01** ha affermato che «In tema di riscossione delle imposte nei confronti delle società di persone, a fronte della notifica della cartella di pagamento al socio illimitatamente responsabile per debito della società, l'ammissione della società debitrice del tributo alla procedura di concordato preventivo non costituisce, di per sé, prova dell'insufficienza del patrimonio sociale, tale da giustificare l'esecuzione nei confronti del socio che ha eccepito il "beneficium excussionis", essendo necessario che sia offerta la prova dell'impossibilità del soddisfacimento sul patrimonio sociale mediante la procedura concorsuale».

Con riferimento al fenomeno della cessione di azienda, **Sez. 5, n. 10648/2022, Triscari, Rv. 664281-01** ha scrutinato il ricorso proposto da una società contribuente che, in qualità di cessionaria, aveva ricevuto la notifica, a titolo di responsabilità solidale, di una cartella emessa nei confronti della società cedente, poi cancellata dal registro delle imprese. La Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva rigettato l'appello in quanto, dalla successione logico-cronologica delle fasi principali della vicenda in esame poteva ritenersi sussistente la prova che l'unitaria operazione posta in essere con la cessione dell'azienda alla contribuente era stata attuata in frode ai creditori, con conseguente legittima emissione della cartella di pagamento a titolo di responsabilità solidale nei confronti della contribuente. Le cartelle, poi, non potevano dichiararsi nulle in quanto notificate a soggetto estinto. La Corte ha

rigettato il ricorso sul rilievo che, in tema di responsabilità solidale del cessionario di azienda, l'iscrizione a ruolo del debito tributario della società cedente deve essere eseguita nei confronti di quest'ultima, in quanto soggetto passivo del tributo, anche se cancellata dal registro delle imprese e conseguentemente estinta, non trovando applicazione la disciplina della successione dei soci alla società estinta con riferimento alla formazione del ruolo, che, ai sensi dell'art. 12, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, va operata al nome del contribuente indipendentemente dalla sua esistenza al momento dell'iscrizione. Il fondamento di tale pronuncia trova ragione nell'individuazione del soggetto passivo di imposta e trova conferma nel principio affermato da **Sez. 5, n. 10377/2022, Triscari, Rv. 664279-01** secondo cui «In tema di responsabilità solidale, di cui all'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, per i debiti pregressi relativi all'azienda ceduta, soggetto passivo dell'imposta, nei cui confronti deve essere svolta l'attività accertativa, è esclusivamente il cedente, nei cui soli confronti si è realizzato il presupposto impositivo, laddove, correttamente, l'amministrazione finanziaria provvede, nei confronti del cessionario, alla mera iscrizione a ruolo dell'importo non versato dal cedente, in forza della citata responsabilità solidale, senza che sia necessario che la cartella sia preceduta anche da un preventivo atto di accertamento nei suoi confronti».

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 l'equipollente della matrice: la fedele riproduzione della parte del ruolo relativa alla o alle pretese creditorie azionate verso il debitore con la cartella esattoriale. Contiene tutti gli elementi essenziali per identificare la persona del debitore, la causa e l'ammontare della pretesa creditoria (Sez. 5, n. 20769/2021, Mondini, Rv. 661896-01), 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); comunque, nel processo tributario, quando venga contestata la stessa pretesa tributaria il fatto che il contribuente abbia individuato nel concessionario, in quanto mero

destinatario del pagamento, 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 debba ordinare l'integrazione del contraddittorio. (Sez. 5, n. 14991/2020, Manzon, Rv. 658358-01).

Sotto il profilo dell'obbligo di motivazione della cartella di pagamento, quando la stessa è notificata all'acquirente ai sensi dell'art. 60-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini della tutela del diritto di difesa, l'amministrazione assolve al suddetto onere quando, pur non essendo obbligata, ha fatto precedere la notifica da una comunicazione che contenga gli elementi idonei a rendere consapevole il cessionario della circostanza dell'omesso versamento di quanto dovuto dal cedente e delle ragioni per cui il prezzo di acquisto è inferiore a quello normale (**Sez. 5, n. 18707/2022, Triscari, Rv. 664933-02**).

Tale pronuncia ha evidenziato che in tema di Iva, nel caso in cui l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 60-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, notifichi all'acquirente la cartella di pagamento a titolo di responsabilità solidale, la stessa non deve essere preceduta da alcuna attività accertativa nei suoi confronti, non essendo il suddetto acquirente il soggetto passivo d'imposta.

Nella procedura di riscossione il titolo esecutivo è costituito dal ruolo e di esso non è prevista una notificazione preventiva rispetto a quella della cartella di pagamento, di cui del d.P.R. n. 602 del 1973, artt. 25 e 26.

Quest'ultima, del resto, dovendo essere redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze, oltre a contenere 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 l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo, ne riporta anche gli estremi ed il contenuto (la cartella, secondo il modello ministeriale, contiene in sostanza un vero e proprio estratto del ruolo).

Ne discende che nel procedimento di riscossione mediante ruolo, la notifica della cartella di pagamento assolve, ad un tempo, quello della notifica del titolo esecutivo (costituito proprio dal ruolo, d.P.R. n. 602 del 1973, *ex* art. 49) e del precetto (Sez. 5, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-02); trattasi di una situazione analoga a quella dell'esecuzione forzata fondata su titoli di credito, in cui non è prevista notificazione del titolo esecutivo anteriormente a quella del precetto, che deve peraltro contenere la trascrizione - in tal caso integrale - del titolo stesso; altre ipotesi in cui non è prevista la notificazione del titolo esecutivo anteriormente a quella del precetto, che ne riporta gli estremi e/o il contenuto, ricorrono

nell'esecuzione per credito fondiario ed in quella fondata su decreto ingiuntivo non opposto (Sez. 3, n. 36649/2021, Scrima, Rv. 663299-01).

Pertanto la cartella ha (anche) l'intrinseca funzione di preannunciare l'azione espropriativa nelle forme di cui al d.P.R. n. 602 del 1973, artt. 62 ss., ossia mediante pignoramento mobiliare, presso terzi o immobiliare.

Va poi evidenziato che, se entro un anno dalla notifica della cartella stessa, non sia avviata l'azione esecutiva, mediante il pignoramento (*ex art. 491 c.p.c.*), l'agente della riscossione, prima di procedervi, deve notificare l'intimazione prevista dal citato d.P.R., *ex art. 50*.

Nella sostanza, dunque, detta intimazione finisce con lo svolgere la funzione che, nel gergo dell'esecuzione ordinaria, si attribuisce al c.d. precetto "in rinnovazione", ossia al precetto che il creditore procedente deve nuovamente notificare all'intimato qualora egli non abbia eseguito il pignoramento entro il termine di cui all'art. 481 c.p.c., ossia riguardo ad un precetto già notificato, ma divenuto inefficace.

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 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.

Le Sezioni Unite, quindi, hanno rilevato una stretta connessione logica tra la natura della responsabilità dei soci di società personali e la necessità, o meno, di un'autonoma preconstituzione, nei loro confronti, di un titolo esecutivo, mentre non hanno accolto la diversa qualificazione della responsabilità diretta del socio, distinta dal rapporto obbligatorio della società, con la conseguente necessità di un autonomo e preliminare accertamento della responsabilità del primo per le obbligazioni assunte dalla società.

Tradotta nell'alveo tributario, ciò avrebbe imposto un'iscrizione a ruolo autonoma nei confronti dei soci, necessità che non è stata riconosciuta dal giudice della nomofilachia.

Sul "*beneficium excussionis*", **Sez. 5, n. 00998/2022, Catalozzi, Rv. 663611-01**, ha statuito che in tema di riscossione delle imposte nei confronti delle società di persone, a fronte della notifica della cartella di pagamento al socio illimitatamente responsabile per debito della società, l'ammissione della società debitrice del tributo alla procedura di concordato preventivo non costituisce, di per sé, prova dell'insufficienza del patrimonio sociale, tale da giustificare l'esecuzione nei confronti del socio che ha eccepito il "*beneficium excussionis*", essendo necessario che sia offerta la prova dell'impossibilità del soddisfacimento sul patrimonio sociale mediante la procedura concorsuale.

Ed ancora, per **Sez. 5, n. 25486/2022, Di Marzio P., Rv. 665742-01**, in tema di cessione d'azienda, il cessionario risponde delle obbligazioni fiscali sorte in capo al cedente, nei limiti dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997 e, qualora la cartella esattoriale con la quale gli si richiede il pagamento sia il primo atto con il quale viene portato a conoscenza della pretesa fiscale azionata nei suoi confronti, essa riveste anche la natura di atto impositivo, con la conseguenza che, in pendenza del processo di impugnazione della cartella, può essere domandata dal cessionario la definizione agevolata della controversia, ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, conv. dalla l. n. 136 del 2018.

Tale principio è stato confermato anche da **Sez. 5, n. 27094/2022, Penta, Rv. 665849-01**, ad avviso della quale in caso di conferimento di azienda, la cartella di pagamento emessa nei confronti della società conferitaria, per la sua ritenuta responsabilità sussidiaria *ex* art. 2560 c.c., ha natura impositiva, costituendo il primo ed unico atto mediante il quale la pretesa fiscale è esercitata nei suoi confronti, con la conseguente possibilità per il destinatario dell'atto di avvalersi della procedura prevista,

in tema di definizione agevolata delle controversie tributarie, dall'art. 6, comma 1, del d.l. n. 119 del 2018, conv. con modif. dalla l. n. 136 del 2018,

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.

A riprova di quanto sinora detto, **Sez. 5, n. 12759/2022, Perrino, Rv. 664581-01**, ha precisato che in pendenza di una procedura fallimentare tedesca, sussiste il diritto del creditore erariale di procedere all'iscrizione a ruolo ed emettere la conseguente cartella di pagamento, costituendo quest'ultima un titolo esecutivo idoneo al fine di procedere all'insinuazione al passivo e non un atto esecutivo; ne deriva che il curatore difetta di interesse ad ottenere la caducazione della cartella, posto che la rilevanza dell'iscrizione e della cartella stessa deve essere apprezzata in sede concorsuale, al fine di accertare l'esistenza del diritto ad una quota o ad una percentuale di quanto ricavato dalla liquidazione, spettando al giudice del concorso e non a quello tributario anche la valutazione della natura concorsuale o meno dell'aggio, in applicazione del principio di cristallizzazione del passivo.

Peraltro, si è affermato che 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 e privo di autonomo rilievo esterno, trasfuso nella cartella da notificare al contribuente, per la quale ultima neppure è prescritta la sottoscrizione del titolare dell'ufficio, costituendo *ius receptum* il principio per cui la mancata sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto "quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge (Sez. 5, n. 27561/2018, Chiesi, Rv. 651066-01).

Tale soluzione è in linea con il d.P.R. n. 602 del 1973, art. 12 che non prevede alcuna sanzione per l'ipotesi di mancata sottoscrizione del ruolo; sicché non può che operare la presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui promana, con onere della prova dell'insussistenza del potere e/o della provenienza a carico del contribuente: il quale ultimo, peraltro, non può limitarsi ad una generica

contestazione della insussistenza del potere e/o della provenienza dell'atto, ma deve allegare elementi specifici e concreti, tenuto conto anche della "natura vincolata" degli atti meramente esecutivi, quali il ruolo e la cartella di pagamento, che non presentano in fase di formazione e redazione margini di discrezionalità amministrativa, con conseguente applicazione, nei loro confronti, del generale principio di irrilevanza dei vizi di invalidità del provvedimento, ai sensi della l. n. 241 del 1990, art. 21-*octies*, (che impedisce l'annullamento del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, il suo contenuto dispositivo non avrebbe comunque potuto essere diverso da quello in concreto adottato).

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; nello stesso senso si è affermato che in tema di stralcio dei debiti tributari è annullata automaticamente la cartella di pagamento i cui singoli carichi fiscali siano di importo non superiore ad Euro 1.000,00. Di conseguenza, anche se l'importo complessivo portato dalla cartella risulti superiore a tale limite, l'annullamento sarà automatico a condizione che il singolo carico non superi la soglia prevista (Sez. 5, n. 22018/2020, Cavallari, non massimata); di contrario avviso Sez. 3, n. 17966/2020, Fiecconi, Rv. 658627-01, che osserva come non si possa dubitare che la norma in esame, quando allude ai «debiti residui», si riferisce ad una posizione debitoria risultante da una cartella di pagamento, cioè allude ad una pretesa dell'esattore espressa in essa: lo fa manifesto il riferimento alle «cartelle per le quali è già intervenuta la richiesta di cui all'articolo 3». Il riferimento alle cartelle al plurale implica che l'emergenza dei «debiti residui» certamente è una condizione che può riguardare distinte cartelle. Si allude cioè a posizioni debitorie che eventualmente risultino da più cartelle e, sotto tale profilo, certamente il riferimento al valore di euro 1.000 va inteso nel senso che il c.d. «annullamento» entro questo limite si correla al valore complessivo dei carichi di ciascuna cartella.

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, solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge (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 del 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».

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 del 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.

Peraltro sempre in tema di indicazione del responsabile del procedimento, la S.C. ha avuto modo di affermare che in tema di riscossione coattiva, alla luce della particolare struttura dell'atto "impoesattivo" di cui all'art. 29, d.l. n. 78 del 2010, conv. dalla l. n. 122 del 2010, per cui l'avviso di accertamento, prima solo impositivo, diventa titolo esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica al contribuente, senza necessità dell'emissione di una successiva cartella di pagamento, e considerando che l'attribuzione della natura esecutiva agli atti impositivi emessi dall'Amministrazione finanziaria assolve alla precipua funzione di potenziare le attività di riscossione, è senz'altro sufficiente - per il principio dell'unitarietà del procedimento - l'indicazione del solo responsabile del procedimento dell'avviso di accertamento, e non anche di quello delle successive fasi (**Sez. 5, n. 01321/2022, D'Angiolella, Rv. 663747-02**).

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 allegli 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 L., 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 dichiara 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, Catalozzi, Rv. 656740-01).

Peraltro, in tema di imposte sui redditi, l'obbligo di motivazione degli atti tributari, come disciplinato dalla l. n. 212 del 2000, art. 7 e dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, è soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii *per relationem* a quello riguardante i redditi della società, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, *ex*

art. 2261 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 (Sez. 6-5, n. 14275/2018, Conti, Rv. 648869-01, esprimendosi, in materia di società di persone; Sez. 5, n. 24095/2020, Di Marzio P., non massimata, ha esteso tale principio, per identità di *ratio*, anche alle società a responsabilità limitata, sul rilievo che il socio non partecipante all'amministrazione, ai sensi dell'art. 2476 c.c., comma 2, ha il diritto di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi, incluso il processo verbale di costatazione redatto nei confronti della società).

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.

Con riferimento all'emissione di una cartella di pagamento a seguito della formazione di un ruolo straordinario non vi è dubbio che, anche in questo caso, è necessario, ai fini della motivazione della cartella di pagamento, il semplice riferimento all'atto impositivo, in quanto lo stesso è già conosciuto dal contribuente; tuttavia, tale riferimento non è da solo sufficiente, occorrendo che la cartella di pagamento dia, altresì, conto - sia pure succintamente - della formazione del ruolo straordinario e, conseguentemente, della sussistenza del fondato pericolo per la riscossione (Sez. 5, n. 07795/2020, Locatelli, Rv. 657550-01).

È evidente, infatti, che: --*a*) il contribuente viene per la prima volta a conoscenza della emissione del ruolo straordinario solo con la notificazione della cartella di pagamento; --*b*) il ruolo straordinario è idoneo ad incidere in maniera significativa sulla posizione del contribuente, consentendo, in deroga dalla previsione generale del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 68 la riscossione dei tributi oggetto di contestazione anche in pendenza del giudizio di primo grado; --*c*) in assenza della

indicazione dei presupposti per la formazione del ruolo straordinario, il contribuente sarebbe impossibilitato a contestarne la legittimità, dovendo impugnare sostanzialmente “al buio” la cartella di pagamento ed attendere che l’Amministrazione chiarisca e giustifichi, solo in sede contenziosa, l’esercizio del proprio potere.

La necessità di indicare, già in sede di emissione della cartella di pagamento, le ragioni che hanno legittimato l’Amministrazione finanziaria alla formazione del ruolo straordinario risponde, del resto, al principio generale codificato alla l. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, per il quale gli atti dell’Amministrazione finanziaria (e, quindi, anche l’emissione del ruolo straordinario) devono essere motivati con riferimento ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione; e ciò appunto al fine di consentire il controllo giudiziale sul legittimo esercizio del potere e l’impugnazione delle parti interessate.

Sulla scorta di tali premesse, Sez. 5, n. 22306/2021, Nonno, Rv. 661959-01, ha statuito che la cartella di pagamento emessa a seguito di iscrizione a ruolo straordinaria da parte dell’Amministrazione finanziaria deve essere motivata, sia pure succintamente, con specifico riferimento al fondato pericolo che ha giustificato la formazione del ruolo straordinario ai sensi del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 11, comma 3.

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).

L’art. 43 d.P.R. n. 602 del 1973, consente all’ufficio di recuperare le somme erroneamente rimborsate e gli interessi eventualmente corrisposti, tramite diretta iscrizione a ruolo, entro i termini correnti dall’esecuzione del rimborso; il dato letterale è chiaro nell’esclusivo riferimento al rimborso, senza alcuna menzione dello sgravio. Sgravio e rimborso possono sovrapporsi, ma restano eterogenei; la diretta reinscrizione a ruolo senza previo avviso di accertamento è autorizzata dal legislatore per il recupero del rimborso indebito, non implicante gli aspetti connaturati allo sgravio, mentre la declaratoria di erroneità di uno sgravio ha da seguire la via ordinaria dell’accertamento, trattandosi di rimuovere un provvedimento di secondo grado.

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 reinscrizione 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, secondo la giurisprudenza di legittimità, l'obbligo di motivazione della cartella di pagamento deve essere differenziato a seconda del contenuto prescritto per ciascuno tipo di atto, sicché, nel caso in cui la cartella di pagamento sia stata emessa in seguito a liquidazione effettuata in base alle dichiarazioni rese dal contribuente ai sensi degli artt. 36-*bis*, d.P.R. n. 600 del 1973, e 54-*bis*, d.P.R. n. 633 del 1972, l'obbligo di motivazione può essere assolto mediante il mero richiamo a tali dichiarazioni perché, essendo il contribuente già a conoscenza delle medesime, non è necessario che siano indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa.

Quanto al profilo motivazionale concernente il calcolo delle sanzioni e degli interessi, va osservato che, poiché il criterio di liquidazione degli interessi in materia tributaria è predeterminato *ex lege* (art. 20 d.P.R. n. 602 del 1973), risolvendosi calcolo in una mera operazione matematica, è sufficiente il riferimento contenuto in cartella alle dichiarazioni da cui scaturisce il debito di imposta (Sez. 5, n. 06812/2019, Bernazzani, Rv. 653315-01; Sez. 5, n. 08508/2019, Bernazzani, Rv. 653345-01).

Secondo questo orientamento, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 602 del 1973 decorso inutilmente il termine previsto dall'articolo 25, comma

2, sulle somme iscritte a ruolo, escluse le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi.

Tali interessi non sono calcolati nella cartella di pagamento proprio perché la loro applicazione inizia a decorrere solo una volta trascorsi infruttuosamente 60 giorni dalla notifica della medesima stessa.

Peraltro, il tasso di interesse vigente di anno in anno è determinato anch'esso normativamente, ed è quindi conoscibile da ogni cittadino come qualsiasi altro dato normativo: il tasso annuo degli interessi è noto e conoscibile perché determinato con provvedimento generale, e i limiti temporali di riferimento (*dies a quo* e *dies ad quem*) necessari per il calcolo sono anch'essi fissati in elementi cronologici ben individuati.

Secondo altro orientamento di legittimità, con riferimento alla 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, risulta idoneo ad assolvere all'onere motivazionale solo limitatamente alla parte del credito erariale fatto valere interessato dall'accertamento, divenuto definitivo, compiuto dal giudice, ma non anche alle altre ulteriori voci di credito che non sono state in precedenza richieste.

Infatti, relativamente a tali voci, è con la cartella di pagamento che, per la prima volta, viene esercitata la pretesa impositiva, con la conseguenza che il criterio utilizzato per la loro individuazione e quantificazione deve essere ivi esplicitato e posto a conoscenza del contribuente. In questi casi il contribuente dev'essere messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi, tanto più che alle cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore della legge n. 212 del 2002 dev'essere allegata la sentenza (Sez. 5, n. 21851/2018, Catalozzi, Rv. 650331-01).

In applicazione di tali principi, deve concludersi che la cartella di pagamento emessa per un debito riconosciuto in una sentenza passata in giudicato deve essere motivata in ordine al criterio utilizzato per la quantificazione degli interessi richiesti per la prima volta con tale atto, dal momento che il contribuente dev'essere messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi medesimi

Proprio in considerazione di tale contrasto, Sez. 5, n. 31960/2021, De Masi, non massimata, ha rimesso al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite della questione se in tema di motivazione della cartella, in relazione agli interessi richiesti per il ritardato pagamento

dei tributi, tale onere possa ritenersi soddisfatto dalla mera indicazione degli interessi dovuti - pur a fronte del richiamo all'avviso di liquidazione.

Il giudice della nomofilachia ha risolto la questione, affermando che in tema di riscossione coattiva, l'atto impositivo, se carente nella motivazione riguardante gli interessi richiesti in via contestuale al debito d'imposta, è affetto da invalidità parziale con riferimento alla parte relativa ai soli accessori, in applicazione del generale principio di conservazione dell'atto nella parte, autonoma, non inficiata dal difetto di motivazione (**Sez. U, n. 22281/2022, Conti, Rv. 665273-02**).

In particolare, la cartella di pagamento, allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il "quantum" del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, è congruamente motivata - con riguardo al calcolo degli interessi nel frattempo maturati - attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'importo per gli ulteriori accessori, indicazione che soddisfa l'obbligo di motivazione prescritto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990; se, invece, la cartella costituisce il primo atto riguardante la pretesa per interessi, al fine di soddisfare l'obbligo di motivazione essa deve indicare, oltre all'importo monetario richiesto, la base normativa relativa agli interessi reclamati - la quale può anche essere implicitamente desunta dall'individuazione specifica della tipologia e della natura degli interessi oggetto della pretesa ovvero del tipo di tributo a cui questi accedono - e la decorrenza dalla quale gli accessori sono dovuti, senza che sia necessaria la specificazione dei singoli saggi periodicamente applicati o delle modalità di calcolo.

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).

Sez. 6-5, n. 05062/2022, Lo Sardo, Rv. 663884-01, ha evidenziato che il contribuente, qualora impugni una cartella esattoriale emessa dall'agente della riscossione deducendo la mancata notifica dei prodromici atti impositivi, può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo ed essendo rimessa all'agente della riscossione la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore. Non diversamente, deve escludersi la configurabilità di un litisconsorzio necessario qualora il giudizio sia stato promosso nei confronti del concessionario, non assumendo alcun rilievo, a tal fine, la circostanza che la domanda abbia ad oggetto l'esistenza del credito, anziché la regolarità o la validità degli atti esecutivi, dal momento che l'eventuale difetto del potere di agire o resistere in ordine all'accertamento del credito non determina la necessità di procedere

all'integrazione del contraddittorio nei confronti del soggetto che ne risulti effettivamente titolare, ma comporta esclusivamente l'insorgenza di una questione di legittimazione, per la cui soluzione non è indispensabile la partecipazione al giudizio dell'ente impositore. Da ciò consegue che qualora il contribuente abbia impugnato una cartella esattoriale, emessa dal concessionario per la riscossione, per motivi che non attengono a vizi della cartella medesima, il ricorso deve essere notificato all'ente impositore, quale titolare del credito oggetto di contestazione nel giudizio, essendo il concessionario un mero destinatario del pagamento, o più precisamente, mutuando lo schema civilistico dell'art. 1188 c.c., il soggetto incaricato dal creditore ed autorizzato a ricevere il pagamento.

Sez. U, n. 07514/2022, Esposito, Rv. 664407-01, ha statuito che in tema di riscossione dei crediti previdenziali, ai sensi dell'art. 24 del d.lgs. n. 46 del 1999, nell'ipotesi di opposizione tardiva recuperatoria avverso l'iscrizione a ruolo, al fine di far valere l'inesistenza del credito portato dalle cartelle per omessa notificazione, anche per il maturare della prescrizione, la legittimazione a contraddire compete al solo ente impositore, quale unico titolare della situazione sostanziale dedotta in giudizio, sicché, in caso di proposizione nei confronti del solo concessionario, non trovando applicazione i meccanismi di cui all'art. 107 o 102 c.p.c., ne consegue il rigetto del ricorso per carenza di legittimazione passiva in capo al concessionario medesimo, quale mero destinatario del pagamento *ex* 1188 c.c.

In ordine ai processi riguardanti le opposizioni alle iscrizioni a ruolo dei crediti previdenziali e le opposizioni concernenti l'accertamento negativo del debito per fatti successivi all'iscrizione a ruolo - si è quindi affermato che la legittimazione (sia processuale che sostanziale) a contraddire compete esclusivamente all'ente impositore, avendo l'azione ad oggetto la sussistenza del debito contributivo iscritto a ruolo, cioè il merito della pretesa contributiva, rispetto al quale il concessionario, vale a dire l'agente di riscossione, resta estraneo. Ciò in quanto con tali azioni non si dibatte circa la regolarità o la validità degli atti della procedura di riscossione, ma si chiede al giudicante l'accertamento dell'infondatezza della pretesa creditoria o, in ogni caso, della prescrizione dell'azione di riscossione, cioè una pronuncia sul merito della pretesa contributiva.

Tale conclusione muove dalla specificità della normativa previdenziale rispetto a quella tributaria e relativa alle sanzioni amministrative.

In tale circostanza non ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario tra Inps ed Equitalia ma, considerato che il giudizio investe il merito della pretesa previdenziale (perché tale è l'omissione della

notificazione e anche la prescrizione), l'unico contraddittore legittimato è l'istituto di previdenza.

Sez. U, n. 07514/2022, Esposito, cit., ricorda che l'art. 4, comma 2 *quater*, del d.l. n. 209 del 2002 ha modificato l'articolo 24, comma 5, del d.lgs. n. 46 del 1999, prevedendo che il ricorso contro l'iscrizione al ruolo debba notificarsi all'ente impositore, espungendo dunque l'obbligo di notifica anche al concessionario. Il testo attuale prevede che la legittimazione spetti unicamente all'ente impositore.

Non trova perciò applicazione la disciplina prevista dall'articolo 39 del d.lgs. n. 212 del 1999 e le relative conseguenze che ne ha tratto la giurisprudenza in materia tributaria o in materia di illecito amministrativo. Del resto, "l'eventuale annullamento della cartella per vizi sostanziali produce comunque effetti *ultra partes* verso l'esattore senza la necessità della partecipazione dello stesso al processo" (**Sez. U, n. 07514/2022, Esposito, cit.**).

Non è poi configurabile un rapporto di continenza, *ex art. 39 c.p.c.*, comma 2, tra le cause aventi ad oggetto l'impugnazione, rispettivamente, della cartella di pagamento e dell'avviso di accertamento, in quanto la cartella è impugnabile solo per vizi propri, essendo precluso proporre avverso la stessa vizi di merito relativi all'avviso di accertamento, a loro volta proponibili soltanto nel diverso giudizio promosso per il suo annullamento, sì che sussiste tra le due cause diversità della *causa petendi* e, per l'effetto, del *thema decidendum*; tra le due cause difetta inoltre l'identità anche parziale dei fatti costitutivi oggetto di accertamento, in presenza della quale è rinvenibile quel nesso di pregiudizialità logica e giuridica che giustifica, per effetto della continenza, lo spostamento di una causa da un giudice ad un altro in deroga alle ordinarie regole sulla competenza territoriale; irrilevante, infine, è la relazione che lega l'efficacia della cartella, quale atto esecutivo, al permanere in vita dell'avviso di accertamento, in quanto tale rapporto non scalfisce l'autonomia e l'indipendenza dei due giudizi, ma può soltanto portare ad affermare in capo al contribuente il diritto al rimborso di quanto versato, nel caso in cui il giudizio di accertamento porti ad un esito a lui favorevole (Sez. 5, n. 08737/2021, Filocamo, Rv. 660934-01).

Inoltre, 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 S.C. 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).

In tema di opposizione a cartelle di pagamento per spese di giustizia, cui siano sottesi provvedimenti adottati dal giudice penale, per **Sez. 5, n. 23297/2022, Saija, Rv. 665434-01**, la contestazione con cui l'opponente lamenta l'indeterminatezza della pretesa erariale per mancanza di corrispondenza tra le spese indicate in cartella e quelle liquidate nel processo penale costituisce opposizione all'esecuzione *ex* art. 615 c.p.c., riservata alla cognizione del giudice civile, trattandosi di questione logicamente precedente rispetto a quella concernente la definizione del perimetro di applicabilità della condanna (anche circa la riferibilità della pretesa ad uno o più specifici reati per i quali l'opponente ha riportato la condanna stessa), invece devoluta alla cognizione del giudice dell'esecuzione penale.

Per **Sez. 6-3, n. 07234/2022, Porreca, Rv. 664443-01**, ai fini della validità della cartella di pagamento, emessa per la riscossione coattiva di spese di giustizia, non è indispensabile l'indicazione degli estremi identificativi o della data di notifica del precedente accertamento, in quanto l'indicazione di elementi univoci che consentano l'individuazione dell'atto presupposto è idonea a tutelare il diritto di difesa del contribuente, il quale - qualora lamenti lacune nell'identificabilità dei provvedimenti giurisdizionali presupposti, non notificati o non contenenti le ragioni delle

pretese creditorie - ha l'onere di dedurre il concreto pregiudizio all'esercizio della difesa derivante dalle omissioni nella cartella e, cioè, di specificare quale contestazione avrebbe potuto svolgere, mediante l'opposizione *ex art. 615 c.p.c.*, con una migliore conoscenza delle statuizioni.

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.

Invero, l'impugnazione dell'estratto di ruolo è ammissibile soltanto in caso di omessa o invalida notifica della cartella di pagamento e relativamente al credito in esso riportato, avendo la funzione di recuperare la tutela avverso la cartella invalidamente notificata, e non anche per far valere fatti estintivi successivi (quali la prescrizione del credito), non essendo configurabile un interesse all'azione di accertamento negativo in difetto di una situazione di obiettiva incertezza, allorquando nessuna iniziativa esecutiva sia stata intrapresa dall'amministrazione (**Sez. 3, n. 07353/2022, Porreca, Rv. 664474-01**).

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).

Tuttavia, **Sez. 5, n. 37064/2022, Lo Sardo, Rv. 666590-01**, ha precisato che poiché la responsabilità per i debiti tributari del "de cuius" presuppone l'assunzione della qualità di erede e la rinuncia all'eredità produce effetto retroattivo *ex art. 521 c.c.*, il chiamato rinunciante non risponde di tali debiti, ancorché questi ultimi siano portati da un avviso di accertamento notificato dopo l'apertura della successione e divenuto

definitivo per mancata impugnazione; in tale evenienza, dunque, legittimamente il rinunciante può far valere, in sede di opposizione alla cartella di pagamento, la propria mancata assunzione di responsabilità per i debiti suddetti.

Sez. 5, n. 31560/2022, Balsamo, Rv. Rv. 666045-02, si è occupata dei rapporti tra concordato preventivo e notifica della cartella esattoriale, escludendo l'incompatibilità di tale procedura con la notifica della cartella esattoriale, che in quanto assimilabile al precetto non ricade nel divieto di cui all'art. 168 l.fall., è ammissibile l'impugnazione della cartella notificata al curatore e al debitore quale primo atto impositivo, specie alla luce della non impugnabilità del ruolo e dell'estratto ruolo che menzioni tale atto, introdotta dall'art. 3 *bis* del d.l. n. 146 del 2021, conv. con modif. dalla l. n. 215 del 2021.

Tale pronuncia muovendo dal rilievo che la cartella esattoriale, quale atto che accorpa in sé le funzioni di titolo esecutivo e di precetto ma non determina l'inizio della procedura esecutiva, non rientra nel divieto di cui all'art. 168 l.fall., che impedisce solo le azioni proprie del processo di esecuzione e non anche qualsiasi iniziativa del creditore volta a realizzare, unilateralmente ed al di fuori della procedura concorsuale, il contenuto dell'obbligazione del debitore concordatario, conclude per l'ammissibilità della notificazione della cartella anche dopo l'apertura del concordato preventivo.

Peraltro, in tema di cartella di pagamento, **Sez. 5, n. 21623/2022, D'Angiolella, Rv. 665145-01**, ha ritenuto legittima una duplice notifica, ed il termine di impugnazione decorre dalla seconda notificazione, sempre che il primo atto sia viziato da irregolarità del procedimento notificatorio, atteso che, mentre il rinnovo dell'atto comporta un nuovo esercizio del potere impositivo (cd. autotutela sostitutiva), viceversa, rinnovare la notifica di un atto impositivo significa unicamente rinnovare la procedura diretta a portare a conoscenza legale del destinatario tale atto, a garanzia dei diritti costituzionali di difesa e di tutela giurisdizionale, di cui agli artt. 24 e 113 Cost.; il vizio della notificazione di un atto tributario determina, pertanto, solo la preclusione dell'efficacia del provvedimento ma non incide, in modo alcuno, sull'esistenza dello stesso. (Nella specie, la S.C., nel cassare senza rinvio la sentenza d'appello, ha rilevato la tardività dell'originario ricorso della contribuente, in quanto proposto entro il termine di sessanta giorni dalla seconda notificazione della cartella di pagamento, nonostante la prima non presentasse alcun profilo di invalidità).

Tuttavia, in tema di riscossione a mezzo ruolo di somme dovute all'Amministrazione finanziaria in forza di rapporti di diritto privato, la mancata impugnazione della cartella di pagamento da parte dell'obbligato

non determina alcuna preclusione, ben potendo il debitore proporre le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi, a norma del d.lgs. n. 46 del 1999, art. 29, nelle forme ordinarie, ossia ai sensi degli artt. 615 e 617 c.p.c.. Pertanto, ove alla notifica della cartella non segua, entro un anno, l'avvio dell'azione esecutiva, il debitore può sempre opporsi all'intimazione di pagamento successivamente notificata ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, per contestare il diritto di procedere ad esecuzione forzata, trattandosi di opposizione "pre-esecutiva" *ex* art. 615 c.p.c., comma 1 (Sez. 5, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-03).

Costituisce principio generale che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria.

Muovendo da tale constatazione, **Sez. 5, n. 31563/2022, Balsamo, Rv. 666104-01**, ha osservato che l'interdetto legale subisce una diminuzione della propria capacità di agire limitatamente agli atti di natura patrimoniale che concernono la disponibilità e l'amministrazione dei beni, ai sensi dell'art. 32, comma 4, c.p., cosicché tali atti dovranno essere compiuti - al pari che per un minore o un interdetto giudiziale - a mezzo di un tutore, nominato dal giudice tutelare del luogo di domicilio o di residenza del condannato; in mancanza di tale nomina, l'interdetto legale, difettando di capacità di agire, per gli stessi atti non ha nemmeno la capacità di agire o difendersi in giudizio ovvero di nominare un legale, e la notificazione di atti impositivi effettuata allo stesso personalmente è affetta da nullità, alla stregua di quanto previsto dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, che estende a tali notificazioni l'applicabilità delle norme dettate per il processo civile.

Sez. 5, n. 25218/2022, Cortesi, Rv. 665741-01, si è occupata dei termini di decadenza della notifica, statuendo che in tema di riscossione

delle imposte sui redditi, la disciplina di cui all'art. 1 del d.l. n. 106 del 2005, conv. con modif. dalla l. n. 156 del 2005, relativo alla fissazione dei termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento, trova applicazione anche con riferimento ai tributi dovuti dai contribuenti coinvolti nel sisma del 1990, in quanto l'art. 138, comma 3, della l. n. 388 del 2000, nel consentire un'ampia rateazione per il versamento di tali tributi, non ha, per ciò solo, prorogato il termine entro cui l'atto impositivo deve essere emesso dall'ufficio.

Nella stessa direzione, **Sez. 5, n. 04810/20222, Fracanzani, Rv. 663908-01**, ha precisato che i termini di decadenza e prescrizione per la notifica delle cartelle di pagamento sottoposte alla competenza degli uffici dell'amministrazione finanziaria che hanno sede nei comuni del cd. cratere sismico, ai sensi dell'art. 4, comma 3, dell'O.P.C.M. n. 3780 del 2009, sono prorogati al 31 dicembre 2011 anche ove il contribuente abbia domicilio fiscale in un comune non facente parte del predetto cratere, ma comunque di competenza dei detti uffici, atteso che la norma ha previsto la proroga dei termini al fine di non pregiudicare le posizioni attive delle pubbliche amministrazioni o degli incaricati di funzioni, quali gli agenti di riscossione, rimasti tali anche successivamente alla riforma che li ha trasformati da concessionari in agenti, ritenendo quegli uffici limitati nell'operatività in ragione del sisma.

Sez. U, n. 10012/2021, Manzon, Rv. 660953-01, ha quindi ribadito il principio generale in materia di atti tributari secondo il quale la nullità della notifica di un atto presupposto inficia gli atti successivi determinando la nullità degli stessi. Il contribuente potrà, dunque, impugnare un atto consequenziale qualsiasi, impugnando con esso anche gli atti presupposti.

Difatti, è pacifico che, in materia 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 (o l'invalidità) della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poiché tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli, facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria spetterà al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, 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 se i termini di decadenza siano o meno decorsi), nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o meno, di tale pretesa

Tuttavia, l'impugnazione dell'estratto di ruolo è ammissibile soltanto in caso di omessa o invalida notifica della cartella di pagamento e relativamente al credito in esso riportato, avendo la funzione di recuperare la tutela avverso la cartella invalidamente notificata, e non anche per far valere fatti estintivi successivi (quali la prescrizione del credito), non essendo configurabile un interesse all'azione di accertamento negativo in difetto di una situazione di obiettiva incertezza, allorquando nessuna iniziativa esecutiva sia stata intrapresa dall'amministrazione (**Sez. 3, n. 07353/2022, Porreca, Rv. 664474-01**).

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. 05791/2008, Botta, Rv. 602254-01; conf. Sez. 5, n. 01144/2018, Tricomi L., Rv. 646699-01).

Ad ogni modo, in tema di esecuzione esattoriale, incombe sul debitore, in sede di opposizione all'esecuzione *ex art. 615, comma 2, c.p.c.*, l'onere di allegare e provare la tempestività del versamento della somma intimata rispetto alla data di notificazione della cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 25, comma 2, d.P.R. n. 602 del 1973, trattandosi di fatto che, agendo sul piano sostanziale, estingue il diritto di credito azionato

dall'agente della riscossione, impedendogli di dare avvio al procedimento espropriativo (**Sez. 5, n. 33749/2022, Rossi, Rv. 666151-01**, fattispecie in cui la copia notificata della cartella di pagamento era carente dell'indicazione della data di consegna dell'atto al debitore.)

Ed ancora, in tema di procedimento di riscossione a mezzo ruolo, qualora si proceda nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, la tempestiva notificazione della cartella a uno di loro impedisce che si produca la decadenza prevista dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 (**Sez. 5, n. 27713/2022, Perrino, Rv. 665673-01**; conformemente a quanto indicato da **Sez. 5., n. 24582/2022, Perrino, Rv. 665793-01**).

Da Sez. 5, n. 00239/2021, De Masi, Rv. 660232-01 si è poi precisato che, in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso *ex art.* 54, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 in relazione a un atto giudiziario deve contenere l'indicazione dell'imponibile, l'aliquota applicata e l'imposta liquidata, ma non deve necessariamente recare, in allegato, la sentenza o il suo contenuto essenziale rispondendo l'obbligo di motivazione di cui all'art. 7 St. contr. all'esigenza di garantire il pieno e immediato esercizio delle facoltà difensive del contribuente, senza costringerlo ad attività di ricerca, e non riguardando perciò atti o documenti da lui conosciuti o conoscibili, sempre che il contenuto delle informazioni fornite garantisca la conoscenza dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa fiscale e si tratti di informazioni facilmente intelleggibili.

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 più volte 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, n. 22507/2019, Luciotti, Rv. 655083-01**; **Sez. 5, n. 27799/2018, Mondini, Rv. 651082-01**).

La soluzione testé richiamata deve essere però riesaminata alla luce dell'art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, che ha introdotto il comma 4-*bis* all'art. 2 d.P.R. n. 602 del 1973, disponendo come regola generale, la non impugnabilità dell'estratto di ruolo, su cui si rinvia *infra par. 2.1*

Invero, è ammessa l'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata soltanto se il debitore che agisce in giudizio dimostra che l'iscrizione a ruolo può procurargli un pregiudizio: per la partecipazione ad una procedura di appalto, per effetto di quanto è previsto, in materia di contratti pubblici, dall'art. 80, comma 4, del d.lgs. n. 50 del 2016; oppure per la riscossione di somme dovute a suo favore dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), d.m. n. 40 del 2008, per effetto delle verifiche indicate all'art. 48-*bis* d.P.R. n. 602 del 1973, per la perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica amministrazione.

La norma, quindi, limita le possibilità di difesa del contribuente che sono previste in materia di contenzioso tributario laddove l'impugnabilità del ruolo è espressamente prevista dall'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui il ricorso può essere proposto avverso: [...] d) il ruolo e la cartella di pagamento' il cui complemento si rinviene al successivo art. 2, comma 2, secondo cui 'la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo'.

Va precisato che l'estratto di ruolo, sebbene il legislatore abbia sentito la necessità di includerlo tra i provvedimenti contemplati dal comma 4-*bis*, non pare potesse essere suscettibile di impugnazione neppure prima. Non solo non è ricompreso nell'elenco degli atti impugnabili e oggetto del ricorso dell'art. 19, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, cit. hanno negato espressamente la natura provvedimento dell'estratto di ruolo che è (e resta sempre) solo un "documento" inidoneo a contenere qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva, diretta o indiretta (essendo, peraltro, l'esattore carente del relativo potere), confermandone anche per questa via l'esclusione dal novero degli atti oggetto di possibile ricorso.

Dal punto di vista pratico, la modifica normativa comporta che non sarà più consentito impugnare i ruoli e le cartelle non notificate o in relazione alle quali venga lamentato un vizio di notifica, della cui esistenza si sia avuta contezza attraverso gli estratti di ruolo rilasciati su richiesta dall'Agente della riscossione.

Questa misura è stata parzialmente temperata dall'introduzione di tre eccezioni al divieto di impugnazione che operano a condizione che il contribuente dimostri che l'iscrizione del ruolo gli abbia precluso la partecipazione ad una procedura d'appalto, gli abbia impedito la riscossione di crediti vantati nei confronti di Amministrazioni pubbliche o di società a totale

partecipazione pubblica, o, ancora, gli abbia causato, più genericamente, la perdita di benefici nei rapporti con la Pubblica amministrazione.

Sicché nel caso in cui il contribuente, che assuma di non aver ricevuto la rituale notifica dei provvedimenti impositivi (cartella, intimazione di pagamento, avviso di iscrizione ipotecaria), e che scopra “occasionalmente” la sussistenza di iscrizioni a ruolo, come pure delle cartelle di pagamento e dell’iscrizione ipotecaria, possa impugnare “in via diretta” tali atti tributari, con tutela “anticipata”, quindi prima della loro rituale notificazione nei suoi confronti.

Nella specie, il contribuente ha affermato di essere venuto a conoscenza della iscrizione ipotecaria, delle cartelle di pagamento e del ruolo, solo a seguito della comunicazione degli estratti di ruolo. La questione deve ora essere affrontata alla luce dell’art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, convertito in l. n. 215 del 2021, avente ad oggetto la ‘non impugnabilità dell’estratto di ruolo e limiti all’impugnabilità del ruolo’.

L’innovazione legislativa non prevede alcuna disciplina transitoria, sicché deve decidersi se la novella concerna o meno i giudizi attualmente pendenti.

Sez. 5, n. 04526/2022, D’Orazio, non massimata, ha rimesso gli atti al Primo Presidente, per l’eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, della questione di massima di particolare importanza relativa alla portata applicativa dell’art. 3-*bis* del d.l. n. 146 del 2021, convertito dalla l. n. 215 del 2021, avente ad oggetto la ‘non impugnabilità dell’estratto di ruolo e limiti all’impugnabilità del ruolo’, ed in particolare se tale norma abbia natura sostanziale (con efficacia *ex nunc*), attenendo al presupposto impositivo, o processuale, e se, ed entro quali limiti, possa ritenersi ancora valido il principio affermato dalle Sezioni Unite, secondo cui il contribuente - che assuma di non aver ricevuto la rituale notifica di provvedimenti impositivi e che scopra “occasionalmente” la sussistenza di iscrizioni a ruolo - può impugnare ‘in via diretta’ tali atti tributari, con tutela ‘anticipata’, quindi prima della loro rituale notificazione nei suoi confronti mediante l’impugnazione degli estratti di ruolo.

Il giudice della nomofilachia ha stabilito che in tema di impugnazione dell’estratto di ruolo, l’art. 12, comma 4 *bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973 (introdotto dall’art. 3 *bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito dalla l. n. 215 del 2021), selezionando specifici casi in cui l’invalida notificazione della cartella ingenera di per sé il bisogno di tutela giurisdizionale. ha plasmato l’interesse ad agire, condizione dell’azione avente natura “dinamica” che, come tale, può assumere una diversa configurazione, anche per norma sopravvenuta, fino al momento della decisione; la citata disposizione, dunque, incide sulla pronuncia della sentenza e si applica anche nei processi pendenti, nei quali lo specifico interesse ad agire deve essere dimostrato, nelle fasi di merito attraverso il tempestivo ricorso alla rimessione nei termini (istituto applicabile anche al processo tributario), nel grado di legittimità mediante deposito di

documentazione *ex art.* 372 c.p.c. o fino all'udienza di discussione (prima dell'inizio della relazione) o fino all'adunanza camerale oppure, qualora occorranza accertamenti di fatto, nel giudizio di rinvio (**Sez. U, n. 26283/2022, Perrino, Rv. 665660-01**).

Le Sezioni unite precisano, altresì, che in tema di riscossione coattiva delle entrate pubbliche (anche extratributarie) mediante ruolo, l'art. 12, comma 4 *bis*, del d.P.R. n. 602 del 1973 (introdotto dall'art. 3 *bis* del d.l. n. 146 del 2021, come convertito dalla l. n. 215 del 2021) trova applicazione nei processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata rispetto al ruolo e alla cartella non notificata o invalidamente notificata, con la conseguenza che sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della predetta norma, in riferimento agli artt. 3, 24, 101, 104, 113 e 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione.

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**).

In tema di giurisdizione **Sez. U, n. 21642/2021, Conti, Rv. 662122-01**, in continuità con **Sez. U, n. 07822/2020, Frasca, Rv. 657531-03**, ha affermato che nel sistema del combinato disposto del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 2, e del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 49 e segg., ed in particolare dell'art. 57, di quest'ultimo,

come emendato dalla sentenza della Corte cost. n. 114 del 2018, il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine all'attuazione della pretesa tributaria che si sia manifestata con un atto esecutivo va fissato nei termini seguenti: a) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verifica del fatto dedotto); b) alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, sia se fosse conseguito in situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell'atto esecutivo tale situazione), nonché dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata *in executivis* successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi - nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica - all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria (nella specie la S.C. ha ritenuto la giurisdizione del giudice tributario in ordine alla prospettata questione di prescrizione della pretesa fiscale che si colloca a monte della notifica della cartella di pagamento).

Nello stesso senso, Sez. U, n. 20693/2021, Scoditti, Rv. 662224-01, ha rilevato che in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, spetta alla giurisdizione tributaria la cognizione sull'opposizione alla cartella di pagamento (promossa ai sensi dell'art. 615, comma 1, c.p.c.) con la quale siano dedotti fatti - relativi alla carenza della originaria pretesa tributaria o all'estinzione della stessa (nella specie, per intervenuta prescrizione) - che si assumano verificati anteriormente alla notificazione della cartella.

Per Sez. U, n. 16986/2022, Conti, Rv. 664756-01, in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, l'eccezione di prescrizione della pretesa impositiva maturata successivamente alla notificazione della cartella, rientra nella giurisdizione del giudice tributario, anche in caso di ritenuta validità della notifica della cartella, in quanto, restando

escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione tributaria successivi alla sua notificazione, ove il contribuente sottoponga all'esame del giudice la definitività o meno della cartella di pagamento, la relativa controversia non è qualificabile come meramente esecutiva.

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 soddisfattivo 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. 6-5, n. 13767/2021, Mercolino, Rv. 661448-01).

Peraltro, in merito alla questione se anche per gli atti impositivi valga il principio della scissione degli effetti della notifica, Sez. U, n. 40543/2021, Crucitti, Rv. 663252-01, ha affermato che in materia di

notificazione degli atti di imposizione tributaria e agli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi di imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, trova sempre applicazione, a ciò non ostando né la peculiare natura recettizia di tali atti né la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente.

Sul rilievo che è necessario portare a conoscenza del contribuente la pretesa tributaria, affinché questi ne abbia contezza e possa scegliere se soddisfare la richiesta ovvero opporsi, Sez. 5, n. 31059/2021, Russo, Rv. 662891-01, ha rilevato che in tema di notificazione della cartella di pagamento, qualora il mancato perfezionamento della notificazione dipenda da un comportamento del contribuente, tenuto in violazione di una condotta normativamente prevista, nonché in violazione dei principi di buona fede e legittimo affidamento, ne consegue l'inopponibilità della decadenza da parte dello stesso contribuente. (In applicazione di tale principio, la Corte ha ritenuto che non potesse giovare dell'eccezione di decadenza la società contribuente alla quale la cartella di pagamento era stata tempestivamente inviata nella sede da essa comunicata, e dalla quale era risultata trasferita, senza che la stessa società avesse comunicato la variazione della sede ai sensi dell'art. 35 del d.P.R. n. 633 del 1972).

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 irrivalenza 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 incombenza, personalmente e nominativamente nel domicilio fiscale di ciascuno di essi (Sez. 5, n. 13760/2019, Fasano, Rv. 653949-01).

Tuttavia, per **Sez. 5, n. 21184/2022, Giudicepietro, Rv. 665307-01**, ha precisato che nell'ipotesi di decesso del contribuente, ove l'evento sia noto all'Ufficio, la notificazione della cartella di pagamento effettuata presso il suo ultimo domicilio, indirizzata al "de cuius" e non nei confronti degli eredi collettivamente ed impersonalmente, in assenza della comunicazione di cui all'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973, è nulla, ma può ritenersi sanata per raggiungimento dello scopo, ai sensi dell'art. 156, comma 3, c.p.c., qualora l'erede abbia proposto tempestiva impugnazione anche per motivi di merito, dimostrando di aver avuto contezza del contenuto dell'atto notificato.

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).

Sez. 5, n. 05020/2022, Triscari, Rv. 663893-01, ha precisato che ai fini della validità della notifica dell'atto impositivo eseguita collettivamente ed impersonalmente agli eredi del contribuente presso l'ultimo domicilio del "de cuius", il momento con riferimento al quale occorre accertare se gli eredi abbiano o meno provveduto alla comunicazione del loro domicilio fiscale ai sensi dell'art. 65, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 è quello della notifica dell'atto impositivo e non quello dell'iscrizione a ruolo, essendo questo un atto interno all'amministrazione finanziaria.

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 vevoli 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).

Peraltro, in tema di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere comunicati al contribuente, ai sensi dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 (nel testo applicabile *ratione temporis*), gli effetti della variazione dell'indirizzo decorrono dal trentesimo giorno successivo a quello della comunicazione della variazione a cura del contribuente, e non da quello del perfezionamento formale dell'iscrizione anagrafica, essendo tale data variabile e difficilmente conoscibile, sia dal contribuente che dall'Amministrazione finanziaria, poiché non è prevista una rituale comunicazione agli interessati del relativo adempimento. Invero, nell'economia del sistema, i trenta giorni indicati dalla norma conservano una funzione apprezzabile nella misura in cui valgono a consentire all'Amministrazione di beneficiare di un perimetro temporale adeguato ai fini dell'effettuazione della notifica di un atto al vecchio indirizzo del soggetto che ne è il destinatario e che pure ha comunicato d'essersi trasferito. I trenta giorni "utili" smarriscono, viceversa, ogni ragionevole giustificazione se agganciati al perfezionamento della formale iscrizione, posto che da quel momento in avanti la notificazione non vi è motivo non avvenga, fino a una nuova - e a quel punto solo ipotetica - variazione, all'indirizzo corrispondente alla residenza della persona fisica, non solo comunicata (quindi conosciuta o conoscibile), ma addirittura formalizzata e, quindi messa a registro (Sez. 5, n. 41137/2021, Leuzzi, Rv. 663527-01).

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 M., 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).

Infine, in tema di notifica di cartella esattoriale nei confronti di un contribuente straniero non residente, che non abbia comunicato all'Agenzia delle Entrate la propria residenza estera, ovvero non abbia effettuato la elezione di domicilio in Italia ai fini della notificazione degli atti tributari, deve ritenersi valida la notifica effettuata ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett e), del d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto tali obblighi di comunicazione non vengono meno dopo l'anno di maturazione dell'obbligazione d'imposta ma persistono finché la pretesa fiscale permane e il cittadino straniero mantiene un rapporto fiscale con l'Erario italiano (Sez. 5, n. 17355/2022, Crivelli, Rv. 664862-01).

3.2.1 Le modalità della notifica.

La notificazione degli atti impositivi, ai sensi del d.P.R. 29 n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. a, (in tema di imposte dirette, ma richiamato dalle norme attinenti alla notificazione degli atti impositivi relative agli altri tributi) è eseguita dai messi comunali o dai messi autorizzati dall'ufficio finanziario secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e ss. c.p.c., ivi comprese, quindi, in mancanza di espressa esclusione, le modalità di cui all'art. 149 c.p.c., per la notificazione a mezzo del servizio

postale. Si applicheranno, in questo caso, le norme specifiche dettate dalla l. n. 890 del 1982, artt. 7 e 8, con piena equiparazione del messo comunale o del messo autorizzato dall'ufficio finanziario all'ufficiale giudiziario (per tale equivalenza Sez. 5, n. 17368/2021, Nicastro, non massimata).

Tale forma speciale di notifica si colloca al di fuori delle attività di competenza degli ufficiali giudiziari, e soggetti abilitati assimilati, esaurendosi nel compimento delle modalità richieste per la ordinaria spedizione postale in raccomandazione con avviso di ricevimento, rimanendo, quindi, estranea alla fattispecie notificatoria in questione la redazione della relata di notifica.

La notifica di una cartella esattoriale può avvenire, dunque, 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).

A tal riguardo, si è precisato che in tema di notificazioni, la coincidenza tra l'intestatario dell'avviso di accertamento e l'intestatario della relata di notifica, impressa a tergo nell'ultimo foglio dell'atto e da questi sottoscritta, e l'attestazione, da parte del messo notificatore, dell'identificazione, con efficacia fidefacente siccome proveniente da pubblico ufficiale, della persona fisica consegnataria a mani proprie dell'atto quale sua destinataria, costituiscono indici presuntivi, anche in assenza di ulteriori elementi (quali il numero identificativo dell'atto), dell'identità dell'oggetto della notifica con l'atto materialmente congiunto alla corrispondente relata, sicché grava sul destinatario l'onere di provare, con ogni mezzo istruttorio, di avere ricevuto, nel luogo e nella data indicati nella relata e per il tramite del medesimo ufficiale notificatore, un avviso diverso da quello prodotto in giudizio (Sez. 5, n. 00237/2021, Rossi, Rv. 661896-01).

Si è inoltre chiarito 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, oltrech  sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente, essendo la notifica valida anche se manchi l'indicazione delle generalit  della persona cui l'atto   stato consegnato, trattandosi di adempimento non previsto da alcuna norma. (Sez. 5, n. 00946/2020, Di Marzio P., Rv. 656665-01).

Anche la Corte cost., con sentenza n. 175 del 2018, ha dichiarato la conformit  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, Lucioti, Rv. 651834-01), fermo restando che il contribuente che assuma, in concreto, la mancanza di conoscenza effettiva dell'atto per causa a s  non imputabile pu  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 L., Rv. 651838-01), disposizione la cui applicabilit  al giudizio tributario   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 L., Rv. 658427-01, nonch  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 affidabilit  dell'agente notificatore,   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).

Dalla previsione del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 4 secondo cui "l'esattore deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione", **Sez. 5, n. 20769/2021, Mondini, Rv. 661896-01**, ha desunto che, ai fini della prova della notifica della cartella non è necessaria la produzione in giudizio dell'originale o della copia autentica della cartella essendo invece sufficiente la produzione o

della matrice o della copia della cartella con la relativa relazione di notifica (nella specie, la S.C. ha cassato la decisione della CTR che non aveva ritenuto sufficiente la avvenuta produzione, da parte dell'agente della riscossione, di copie fotostatiche delle relate di notifica contenenti il riferimento "al carico di cui agli estratti di ruolo" impugnati dalla contribuente, senza considerare che, in assenza di contestazioni sulla conformità delle copie agli originali, l'estratto di ruolo - equipollente della matrice - conteneva tutti gli elementi essenziali per identificare la persona del debitore, la causa e l'ammontare della pretesa creditoria).

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 verifica, 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 né il solo rapporto di parentela - cui è da ritenersi equiparato quello di affinità - né 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).

Per **Sez. L, n. 04160/2022, Mancino, Rv. 663872-01**, in tema di notificazione della cartella esattoriale relativa a contributi previdenziali, eseguita direttamente mediante raccomandata con avviso di ricevimento ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, qualora la consegna del piego sia avvenuta a mani di un familiare dichiaratosi convivente con il destinatario, deve presumersi che l'atto sia giunto a conoscenza del destinatario medesimo, restando a carico di

quest'ultimo l'onere di provare il contrario, senza che a tal fine rilevino le sole certificazioni anagrafiche che indichino una diversa residenza del consegnatario dell'atto.

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 del 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. 09782/2018 Luciotti, Rv. 647736-01).

Peraltro, sul presupposto che gli adempimenti prescritti dall'art. 140 c.p.c. sono tre, e precisamente: a) il deposito della copia dell'atto in busta sigillata nella casa comunale, stante l'irreperibilità del destinatario; b) l'affissione alla porta dell'avviso di deposito; c) l'invio al destinatario della raccomandata con avviso di ricevimento contenente la notizia del deposito, Sez. 5, n. 25351/2020, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 661961-01, ha evidenziato la necessità che sia 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, con l'ulteriore precisazione che ove la notifica sia avvenuta nelle forme di cui all'art. 140 c.p.c., prima della sentenza della Corte Cost. n. 3 del 2010, ai fini della regolarità della stessa è comunque necessaria la produzione

dell'avviso di ricevimento della raccomandata spedita a compimento delle formalità previste dalla indicata disposizione, stante l'efficacia retroattiva delle pronunce additive della Corte cost..

Sez. 5, n. 22333/2021, Rossi, Rv. 661961-01, ha precisato che in tema di notifica dell'avviso di accertamento, l'esecuzione secondo la procedura di cui all'art. 140 c.p.c. suppone l'impossibilità di consegna dell'atto nei luoghi, al destinatario o alle persone in sua vece alternativamente specificate ed alle condizioni prescritte dall'art. 139 c.p.c., secondo l'ordine tassativamente indicato, sicché il loro mancato reperimento (oppure il rifiuto alla ricezione) deve risultare, espressamente e puntualmente, dalla relazione dell'ufficiale notificatore, con la conseguenza che l'omessa attestazione, nella relata di notifica, del compimento delle ricerche dei soggetti potenzialmente consegnatari dell'atto rende illegittima l'adozione del procedimento notificatorio *ex art.* 140 c.p.c. ed inficia di nullità la notifica in tal guisa eseguita, con ulteriore illegittimità derivata dall'iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento (che di detta iscrizione dà notizia al contribuente) consequenziale a detto avviso.

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 del 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 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 va valutata avendo riguardo alla modificazione conseguita dalla sentenza di illegittimità costituzionale, indipendentemente dal tempo in cui l'atto è stato compiuto.

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.

In tema di notifica a mezzo posta non perfezionatasi con la consegna del plico raccomandato a causa della temporanea assenza del notificatario (la c.d. ‘irreperibilità relativa’), Sez. U, n. 10012/2021, Manzon, Rv. 660953-01, a composizione di un contrasto, rimesso da Sez. 5, n. 21714/2020, Rossi, non massimata, ha affermato che in tema di notifica di un atto impositivo ovvero processuale tramite il servizio postale secondo le previsioni della legge n. 890 del 1982, qualora l’atto notificando non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per temporanea assenza del destinatario stesso ovvero per assenza/inidoneità di altre persone a riceverlo, la prova del perfezionamento della procedura notificatoria può essere data dal notificante esclusivamente mediante la produzione giudiziale dell’avviso di ricevimento della raccomandata che comunica l’avvenuto deposito dell’atto notificando presso l’ufficio postale (c.d. CAD), non essendo a tal fine sufficiente la prova dell’avvenuta spedizione della raccomandata medesima”.

È stato così dato seguito all’orientamento interpretativo avviato da Sez. 5, n. 05077/2019, d’Oriano, Rv. 652953-01, ad avviso del quale in tema di notificazione a mezzo posta, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio nel caso di irreperibilità relativa del destinatario deve avvenire - in base ad un’interpretazione costituzionalmente orientata dell’art. 8, l. n. 890 del 1982 - attraverso l’esibizione in giudizio dell’avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (cd. C.A.D.), in quanto solo l’esame di detto avviso consente di verificare che il destinatario abbia avuto effettiva conoscenza del deposito dell’atto presso l’ufficio postale e che ne sia stato pertanto tutelato il diritto di difesa.

Alla luce di una interpretazione costituzionalmente orientata e sistematicamente coerente, un punto di equilibrio tra le esigenze del notificante e quelle del notificatario è raggiunto confermando l’orientamento di legittimità secondo cui la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio deve essere data dall’Agente della riscossione mediante la produzione giudiziale dell’avviso di ricevimento della ‘raccomandata informativa’, “trattandosi di onere probatorio processuale tutt’affatto vessatorio e problematico, consistendo nel deposito di un atto facilmente acquisibile da parte del soggetto attivo del sub-procedimento”: infatti “solo dall’esame concreto di tale atto il giudice del merito e, qualora si tratti di atto processuale, (se del caso) anche il giudice di legittimità, può desumere la ‘sorte’ della spedizione della ‘raccomandata informativa’, quindi, in ultima analisi, esprimere un - ragionevole e fondato - giudizio

sulla sua ricezione, effettiva o almeno ‘legale’ (intesa come facoltà di conoscere l’avviso spedito e quindi tramite lo stesso l’atto non potuto notificare), della raccomandata medesima da parte del destinatario”. Secondo, Sez. U, n. 10012/2021, Manzon, cit., “la produzione dell’avviso di ricevimento della CAD costituisce l’indefettibile prova di un presupposto implicito dell’effetto di perfezionamento della procedura notificatoria [...] che, qualora ritenuta giudizialmente raggiunta, trasforma tale effetto da ‘provvisorio’ a definitivo”.

In conformità nella stessa annualità si sono quindi espresse Sez. 5, n. 36562/2021, Fanticini, Rv. 663059-01 e Sez. 3, n. 34346 2021, Guizzi, Rv. 662983-01.

Sempre 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); è stato anche 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).

La notifica della cartella di pagamento può poi avvenire, indifferentemente, sia allegando al messaggio PEC un documento

informatico, che sia duplicato informatico dell'atto originari - il c.d. "atto nativo digitale" - sia mediante una copia per immagini su supporto informatico di documento in originale cartaceo, la c.d. "copia informatica"; sul punto Sez. 6-1, n. 39513/2021, Crolla, non massimata, ha ritenuto legittima la notifica della cartella di pagamento, nel caso in cui il concessionario della riscossione provveda a inserire nel messaggio di posta elettronica certificata un documento informatico in formato PDF (portable document format) - cioè il noto formato di file usato per creare e trasmettere documenti, attraverso un software comunemente diffuso tra gli utenti telematici -, realizzato in precedenza mediante la copia per immagini di una cartella di pagamento composta in origine su carta.

Sicché è legittima la notifica della cartella di pagamento eseguita a mezzo posta elettronica certificata, perché è nella facoltà del notificante allegare, al messaggio trasmesso alla contribuente via PEC, un documento informatico realizzato in forma di copia per immagini di un documento in origine analogico" (Sez. 5, n. 30948/2019, Fichera, Rv. 656343-01); con l'ulteriore precisazione che nessuna norma di legge impone che la copia su supporto informatico della cartella di pagamento in origine cartacea, notificata dall'agente della riscossione tramite PEC, sia poi sottoscritta con firma digitale". Si è, infatti, precisato che in tema di riscossione delle imposte, la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore ma solo la sua intestazione (Sez. 5, n. 21290/2018, Cinque, Rv. 650058-01).

Quanto alle notifiche eseguite a mezzo telefax - sul presupposto che non vi è una disciplina legislativa o regolamentare che imponga taluni protocolli per l'uso del fax quale strumento di comunicazione o di notifica nel processo civile - la comunicazione o la notifica potrà avere effettivo valore probatorio solo se il cancelliere si sarà accertato che il documento inviato a mezzo telefax sia effettivamente ricevuto, per esempio attraverso l'attestazione della ricezione del documento da parte del destinatario per via telefonica ovvero attraverso il reinvio del documento da parte del destinatario siglato per ricezione.

Sez. 6-5, n. 02642/2022, Lo Sardo, Rv. 663666-01, ha rilevato che l'invito al pagamento del contributo unificato (per l'intero o per il residuo importo), anche se emanato in anteprima senza la contestuale irrogazione della sanzione, deve essere notificato al contribuente nelle forme previste

dall'art. 137 c.p.c., presso il domicilio eletto nella costituzione in giudizio o, altrimenti, deve essere depositato presso l'ufficio.

Da tale premessa ne discende che la trasmissione mediante telefax al difensore costituito del contribuente, in assenza di una specifica disposizione che la consenta, non può considerarsi equipollente alla notifica mediante ufficiale giudiziario o p.e.c. dell'invito al pagamento (salva la verifica della sanatoria per raggiungimento dello scopo a norma dell'art. 156, comma 3, c.p.c.

3.2.2 Notifica: società e solidarietà.

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).

Per **Sez. 5, n. 20621/2022, Billi, Rv. 665120-01**, in materia di riscossione tributaria, è legittima l'emissione della cartella di pagamento nei confronti di una società incorporata riferita ai redditi realizzati fino alla data della fusione, ferma restando la legittimazione passiva, in ordine alla notificazione della cartella, della società incorporante, subentrata a titolo universale nei rapporti sostanziali e processuali dell'incorporata.

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).

Sez. 5, n. 24583/2022, Triscari, Rv. 665787-02, ha precisato che in tema di riscossione coattiva e con riguardo, in particolare, alla responsabilità solidale del socio per le obbligazioni tributarie della società in nome collettivo, la tempestiva notificazione della cartella di pagamento nei confronti della società impedisce che si produca la decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 nei confronti dei soci, in quanto l'obbligazione tributaria, pur mutuando i tratti generali dell'obbligazione civile, ha caratteri di specialità e l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, che la decadenza presidia nel diritto civile, non trova rispondenza nel diritto tributario.

Peraltro, nel caso di estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponde il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, ma si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente la società, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese (anche se azionate o azionabili in giudizio) e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale) che, invece, non essendo stata espletata, consente di ritenere che la società vi abbia

rinunciato a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo.

Per quanto riguarda le società di persone, dunque, la cancellazione dal registro delle imprese determina l'estinzione della società (salva la prova contraria), dando origine a un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori, facenti capo all'ente, non si estinguono ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti pendente *societate*, illimitatamente o nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione.

Da ciò consegue che l'estinzione della società, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non impedisce di procedere all'iscrizione a ruolo a nome della società estinta di tributi maturati durante la sua esistenza in applicazione del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 3, ma il credito deve essere azionato nei confronti dei soci, sia perché coobbligati solidali sia perché successori *ex lege* della società medesima.

In tema di riscossione dei debiti fiscali di società di persone, estinte a seguito della cancellazione dal registro delle imprese, Sez. 5, n. 30736/2021, Reggiani, Rv. 662626-01, ha osservato che è consentita l'applicazione analogica de d.P.R. n. 600 del 1973, art. 65, comma 4, in presenza delle condizioni ivi previste, ma la notifica della cartella di pagamento, da compiersi presso la sede sociale, deve essere effettuata ai soci, sia pure collettivamente ed impersonalmente indicati, e non alla società che, non essendo più esistente, non può essere più parte di alcun rapporto tributario.

Tuttavia, in caso di avviso di accertamento emanato nei confronti di una società per obbligazioni tributarie ad essa relative, l'amministratore di fatto non è legittimato ad impugnare l'avviso notificatogli non essendo ravvisabile in capo al predetto alcun interesse all'accertamento in ordine alla legittimità dell'atto impositivo, trattandosi di situazioni giuridiche soggettive alle quali egli è estraneo. L'amministratore, infatti, non è direttamente responsabile o sanzionabile per le violazioni imputabili alla società amministrata, atteso che la responsabilità disciplinata dall'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 configura un'obbligazione *ex lege* avente natura civilistica e titolo autonomo rispetto a quella fiscale (Sez. 5, n. 29474/2021, Catalozzi, Rv. 662622-01).

In termini più precisi **Sez. 5, n. 10354/2022, Castorina, Rv. 664273-01**, ha osservato che in tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con conseguente estinzione della società avvenuta prima della notifica dell'avviso di accertamento, priva il liquidatore della legittimazione a rappresentare la società in relazione alla pretesa tributaria rivolta esclusivamente nei confronti della società.

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. 5, n. 07590/2020, Fuochi Tinarelli, non massimata).

La S.C. 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.

4. 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-*5er* 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.

Con riferimento ai suddetti termini decadenziali **Sez. 5, n. 07444/2022, Di Marzio P., Rv. 664126-01** ha affermato che questi iniziano a decorrere da quando la pretesa tributaria è divenuta definitiva e, pertanto, ove a seguito di pronuncia di cassazione con rinvio, la definitività dell'accertamento fiscale consegua alla mancata riassunzione del giudizio ad opera delle parti, il termine di decadenza inizierà a decorrere da quando il giudizio si è estinto, essendosi esaurito il tempo utile per provvedere alla riassunzione, rimanendo a tal fine irrilevante il potere dell'amministrazione finanziaria di procedere ad esecuzione parziale provvisoria in corso di causa di accertamento e anche la disciplina delle cause di sospensione ed interruzione proprie non della decadenza, bensì della prescrizione.

La Corte ha, poi, affrontato il tema del rispetto del termine decadenziale di cui all'art. 25 cit. nel caso di notifica della cartella a un debitore solidale. In particolare, **Sez. 5, n. 27713/2022, Perrino, Rv. 665673-01**, ha affrontato il ricorso di una contribuente che aveva ricevuto la notifica di tre cartelle di pagamento nella qualità di cessionaria di un ramo d'azienda, chiedendone ed ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Lucca. La Corte ha, sul punto, rilevato che l'art 25 cit. stabilisce che «il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza». Il legislatore usa il plurale quando si riferisce ai soggetti nei confronti dei quali procede e, quindi, si riferisce a entrambi come destinatari del procedimento; usa poi la disgiuntiva, che

segna l'alternatività, quando fissa l'onere, l'inosservanza del quale comporta la decadenza, di notificare la cartella: il che significa che, quando procede nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, "agente per la riscossione può notificare la cartella di pagamento all'uno o all'altro. A fronte di ciò, la Corte ha affermato il principio secondo cui «In tema di procedimento di riscossione a mezzo ruolo, qualora si proceda nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, la tempestiva notificazione della cartella a uno di loro impedisce che si produca la decadenza prevista dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973».

Con riferimento all'applicazione della decadenza di cui all'art. 25 cit. alle società **Sez. 5, n. 24583/2022, Triscari, Rv. 665787-02** ha affermato il principio secondo cui «In tema di riscossione coattiva e con riguardo, in particolare, alla responsabilità solidale del socio per le obbligazioni tributarie della società in nome collettivo, la tempestiva notificazione della cartella di pagamento nei confronti della società impedisce che si produca la decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 nei confronti dei soci, in quanto l'obbligazione tributaria, pur mutuando i tratti generali dell'obbligazione civile, ha caratteri di specialità e l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, che la decadenza presidia nel diritto civile, non trova rispondenza nel diritto tributario».

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 del 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. 17 giugno 2005 n. 106, conv. dalla l. 31 luglio 2005 n. 156, 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.

Sez. 5, n. 24582/2022, Perrino, Rv. 665793-01 ha esaminato il ricorso proposto dalla Concessionaria avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto che nel 2008 si fosse maturata la decadenza a norma dell'art. 1, comma 5-*bis*, del d.l. n. 106 del 2005, spirata il 31.12.2007, relativa ad una cartella di pagamento notificata nel 2007 e relativi a controllo eseguito secondo procedura automatizzata riferito a tributi relativi all'anno di imposta 2002 e 2003. Con il ricorso si rilevava che a norma dell'art. 1, comma 5-*bis*, cit. e degli artt. 2966, 2290, 2991 e 2304 c.c., la cartella non doveva essere notificata alla socia, in quanto atto di natura sostanzialmente impositiva concernente debiti sociali. In particolare, qualora, come nel caso in esame, la cartella di pagamento si risolve in un atto sostanzialmente impositivo, che, tuttavia, riguardi la responsabilità del socio per debiti lasciati inadempiti dalla società, essa non va notificata al socio, ma soltanto alla società, e questa notificazione esclude che si produca la decadenza nei confronti del socio. La Corte in accoglimento di tale tesi ha affermato che «In tema di riscossione coattiva, qualora si proceda nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, la tempestiva notificazione della cartella di pagamento a uno dei predetti destinatari impedisce che si produca la decadenza prevista dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973».

5. 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.

Peraltro, in tema di sanzioni amministrative, Sez. 6-2, n. 24677/2021, Casadonte, Rv. 662290-01, ha rilevato che l'atto interruttivo della prescrizione quinquennale, affinché abbia efficacia, deve contenere, oltre alla chiara indicazione del soggetto obbligato, anche l'esplicitazione di una pretesa e l'intimazione o la richiesta scritta di adempimento idonea a manifestare l'inequivocabile volontà del titolare del credito di far valere il proprio diritto, con l'intento sostanziale di costituirlo in mora, in mancanza della quale non è sufficiente la verificata corrispondenza tra i numeri identificativi dei documenti apposti sugli avvisi di ricevimento della cartella esattoriale, cui si riferisce l'intimazione contenuta in piego raccomandato inviato all'obbligato, e quelli impressi nei report interni della società di riscossione. (Nella specie, la S.C. ha cassato la pronuncia del giudice di merito che, sull'assunto della corrispondenza dei numeri identificativi dei documenti riportati sugli avvisi di ricevimento con quelli indicati nei report prodotti dalla società di riscossione, aveva confermato l'effetto interruttivo della prescrizione derivato dalle raccomandate, ancorché non fossero stati prodotti gli atti di intimazione di pagamento).

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).

6. 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. 03775/2018, 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.

Per **Sez. 6-3, n. 28509/2022, Rossetti, Rv. 665956-01**, l'impugnazione del preavviso di fermo amministrativo introduce un ordinario giudizio di accertamento negativo del credito, e non un'opposizione all'esecuzione, con la conseguenza che il giudizio è soggetto alla sospensione feriale dei termini processuali.

La stessa pronuncia evidenzia che la mancata previa notifica del verbale, infatti, è pur sempre un vizio dell'ordinanza-ingiunzione, ed i vizi dell'ordinanza-ingiunzione debbono essere fatti valere con l'opposizione a quest'ultima.

Chi riceve regolarmente la notifica d'una ordinanza-ingiunzione (o d'una cartella di pagamento), e non l'impugna, non potrà più far valere tali vizi in nessuna sede: né nel giudizio (di cognizione) di impugnazione del preavviso di fermo amministrativo, né nell'eventuale giudizio di opposizione all'esecuzione.

Con la conseguenza che il preavviso di fermo amministrativo è autonomamente impugnabile, ma, ove gli atti impositivi presupposti siano diventati definitivi, essendo stati notificati e non impugnati entro i termini di legge, possono essere fatti valere solo vizi del preavviso stesso e non già censure proprie dei suddetti atti impositivi presupposti.

Pertanto, 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. 00701/2014, Di Blasi, Rv. 629329-01).

Da Sez. 5, n. 37259/2021, Russo, Rv. 663045-01, si è così precisato che in tema di contenzioso tributario, qualsiasi eccezione relativa a un atto impositivo divenuto definitivo, come quella di prescrizione del credito fiscale maturato precedentemente alla notifica di tale atto, è assolutamente preclusa, secondo il fermo principio della non impugnabilità se non per vizi propri di un atto successivo ad altro divenuto definitivo perché rimasto incontestato. Ne consegue che il preavviso di fermo che faccia seguito a un atto impositivo divenuto definitivo per mancata impugnazione, non integrando un nuovo e autonomo atto impositivo, è sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti all'atto da cui è sorto il debito. In applicazione del principio, la Corte ha rigettato il motivo di ricorso con il quale il contribuente, avendo impugnato un preavviso di fermo, preceduto da una non impugnata cartella di pagamento della quale era stata accertata la regolare notificazione, aveva lamentato la violazione e falsa applicazione dell'art. 5, comma 51, del d.l. n. 953 del 1982, conv. con modif. dalla legge n. 53 del 1983, circa la prescrizione triennale della tassa automobilistica, deducendo che tale prescrizione era maturata ancor prima della notificazione della cartella di pagamento.

Sotto altro aspetto, per **Sez. 5, n. 02857/2022, D'Orlando, Rv. 663764-01**, in tema di contenzioso tributario, sebbene l'ente impositore o il concessionario non siano obbligati, a pena di nullità, a notificare avvisi di accertamento e cartelle esattoriali sia al fallito che alla curatela fallimentare, tale scelta condiziona la futura opponibilità di tali atti o nell'ambito della procedura fallimentare o nei confronti del fallito tornato "in bonis", ai fini della legittima prosecuzione della procedura esattoriale; ciò nel senso che la cartella di pagamento notificata unicamente al curatore fallimentare non è opponibile al fallito tornato "in bonis" sicché, in caso di notifica a quest'ultimo di un preavviso di fermo che abbia tale cartella come atto presupposto, egli può sia limitarsi a far valere la nullità dell'atto successivo che gli è stato notificato, sia - qualora ne abbia ancora interesse

- contestare anche la validità e fondatezza dell'atto prodromico che non gli è stato notificato, perché notificato al solo curatore in costanza di fallimento, e di cui sia venuto a conoscenza con l'atto successivo.

Invero, tema di contenzioso tributario, solo la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente consente il consapevole esercizio del diritto di impugnativa, sicché, nel caso in cui l'atto impositivo sia stato notificato al solo curatore, e non anche alla società fallita, il termine per proporre impugnazione non può decorrere, per il fallito, dalla generica comunicazione, da parte del curatore, di una insinuazione tardiva di un credito erariale, né dalle risultanze della verifica dello stato passivo in cui detto credito sia stato insinuato, ma solo dalla trasmissione dell'intera documentazione relativa alla pretesa erariale (nella specie, la copia della cartella di pagamento), fermo restando che grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare il momento in cui tale atto sia venuto a conoscenza del contribuente, in modo da individuare la data dalla quale far decorrere il termine per la proposizione del ricorso in sede giurisdizionale, ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, mentre, al contrario, “ la notifica dell'avviso effettuata al contribuente “in bonis” non è idonea a far decorrere il termine per la sua impugnazione anche nei confronti del curatore del fallimento, che sia sopravvenuto in pendenza di detto termine, sicché l'intervenuta definitività dell'atto non è opponibile alla massa dei creditori, ma è necessario, a tal fine, che lo stesso venga notificato anche al curatore, in modo da rendere manifesta l'intenzione dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'insinuazione al passivo fallimentare del credito vantato, facendo conseguentemente sorgere un interesse concreto ed attuale del curatore a contestare l'atto impositivo a tutela della massa dei creditori.

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 affittiva 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 L., 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.

È stato anche chiarito da Sez. 5, n. 34930/2021, Perrino, Rv. 663034-01, che il fermo amministrativo di cui all'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923 non è compatibile con il fallimento, atteso che finirebbe col derogare al divieto di frazionamento dei rapporti tra fallito e singoli creditori posto dall'art. 51 della legge fallimentare (r.d. n. 267 del 1942), salvo che non vi sia contestazione alcuna né sul credito dell'amministrazione finanziaria né su quello vantato dalla curatela e maturato ante fallimento.

7. 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 Sezioni Unite 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).

La comunicazione di preavviso di iscrizione ipotecaria prevista, a pena di nullità, dall'art. 77, comma 2 *bis* del d.P.R. n. 602 del 1973, non ha dunque finalità endoprocedimentale partecipativo-istruttoria volta alla migliore definizione dell'interesse pubblico, ma è diretta a consentire al debitore di presentare osservazioni per evitare l'adozione del provvedimento finale (l'iscrizione), nonché finalità extraprocedimentale

compulsoria di spingerlo all'adempimento (Sez. 5, n. 25600/2021, Mondini, Rv. 662234-01).

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).

Sul piano dei requisiti formali da Sez. 5, n. 36000/2021, Reggiani, Rv. 663043-01, si è precisato che l'avviso di iscrizione ipotecaria, prevista dall'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, non deve contenere l'indicazione del valore dell'immobile ipotecato, che non è richiesta da alcuna disposizione normativa e neppure è necessaria per verificare la legittimità dell'iscrizione per il cui controllo è sufficiente l'indicazione del credito per cui si procede, che non deve superare l'importo indicato dal comma 1-*bis* del cit. art. 77.

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, Manzoni, 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).

Quanto al patrocinio a spese dello Stato, per **Sez. 5, n. 36853/2022, Criscuolo, Rv. 666340-01**, ha stabilito che il beneficio del gratuito patrocinio, *ex art. 41* della l. n. 365 del 1958, è riconosciuto per le sole azioni direttamente correlate con lo "status" di orfano di guerra, dovendosi escludere per quei giudizi intrapresi da tali soggetti senza alcun nesso con tale situazione soggettiva. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva escluso il gratuito patrocinio nell'ambito di un giudizio promosso da un orfano di guerra avverso un'iscrizione ipotecaria per crediti vantati dalla P.A.).

CAPITOLO VI

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. - 4. Profili processuali.

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.

I principi sopra esposti trovano loro concreta applicazione nell'affermazione del principio ad opera di **Sez. 5, n. 30340/2022, Cortesi, Rv. 666087-01** secondo cui «Qualora l'amministrazione

finanziaria provveda al recupero di una somma qualificandola come erroneamente versata al contribuente a titolo di rimborso, con le modalità all'uopo previste dall'art. 43, comma 1, d.P.R. n. 602 del 1973, la relativa cartella di pagamento non si fonda su un atto di natura impositiva, bensì su una mera ripetizione di indebito da parte dell'amministrazione, con la conseguenza che il contribuente non può chiedere che la relativa controversia sia definita con l'accesso alla disciplina condonistica, atteso che, in tal caso, giungerebbe non già a riconoscere un proprio debito erariale, bensì a consolidare un credito di cui si afferma titolare nei confronti dell'erario stesso».

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. 22 luglio 1998 n. 322, oggetto di modifica ad opera del d.l. 22 ottobre 2016 n. 193, conv. con la legge 1° dicembre 2016 n. 225, (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*, 6-5-*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. 29 settembre 1973 n. 600, 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 Sez. U, n. 13378/2016, Iacobellis, Rv. 640206-01, 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 23 dicembre 2014 n. 190 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-*quinqüies* 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.

2. Rimborso delle imposte dirette.

In tema di ICI e di IMU, **Sez. 5, n. 31174/2022, Lo Sardo, Rv. 666085-01** ha affermato che l'annullamento della delibera di adozione ed approvazione del piano regolatore generale da parte del giudice amministrativo non ha diretta incidenza sulla qualificazione edificatoria delle aree *ex* agricole e non giustifica il rimborso dell'imposta versata in eccedenza rispetto alla determinazione del valore imponibile di aree ricondotte *ope iudicis* alla originaria destinazione agricola, poiché ai fini fiscali rileva non solo l'edificabilità di diritto, derivante dal piano urbanistico, ma anche l'edificabilità di fatto, da individuarsi sulla base di indici quali la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio delle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali e l'esistenza di qualsiasi elemento obiettivo di incidenza sulla destinazione urbanistica.

In tema di Ilor, secondo **Sez. 5, n. 20605/2022, Guida, Rv. 665132-01**, il diritto al rimborso del relativo credito rientra nella libera disponibilità del contribuente sicché, presentata tempestivamente l'istanza di rimborso, la prescrizione dello stesso, derivante dalle regole generali e non prevista specificamente a favore dell'Amministrazione finanziaria, non è rilevabile d'ufficio né deducibile per la prima volta nel giudizio di appello, ostandovi il disposto di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992.

3. Rimborso delle imposte indirette.

In materia di rimborso dell'eccedenza Irpeg, **Sez. 6-5, n. 32271/2022, Penta, Rv. 666356-01** ha affermato che la quota a titolo di interessi ultradecennali va calcolata al tasso previsto dall'art. 1, commi 139 e 140, della l. n. 244 del 2007, sino alla data di efficacia della sua abrogazione operata dall'art. 9, comma 2, del d.l. n. 185 del 2008, conv. con modif. dalla l. n. 2 del 2009, poiché la norma abrogata continua a produrre effetti sui rapporti pregressi, siano essi pendenti o esauriti, maturati in data anteriore all'entrata in vigore della legge abrogatrice.

In tema di IVA, sono state numerose le pronunce della S.C. nell'anno 2022.

In particolare, **Sez. 6-5, n. 36385/2022, Succio, Rv. 666585-01** ha affermato che la dichiarazione, prevista dall'art. 74 *bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (nel testo applicabile "*ratione temporis*", anteriore alla modifica apportata dall'art. 11 del d.P.R. 14 ottobre 1999 n. 542), del curatore o del commissario liquidatore, relativamente alle operazioni anteriori all'apertura o all'inizio delle procedure concorsuali, è equiparabile alla dichiarazione di cessazione di attività, con la conseguenza che essa, al pari della dichiarazione annuale, chiudendo il rapporto tributario antecedente alle procedure concorsuali, fa sorgere, da quella data, ai sensi dell'art. 30

del d.P.R. 633 del 1972, il diritto al rimborso dei versamenti d'imposta che risultino effettuati in eccedenza. Ne deriva, quindi, che il termine decennale di prescrizione per la richiesta del rimborso dei crediti IVA, relativo ad operazioni antecedenti alla dichiarazione di fallimento, decorre dalla dichiarazione di cui all'art. 74 *bis* cit. oppure dallo scadere del termine per presentarla (cioè dal quarto mese successivo alla nomina del curatore fallimentare). Sempre in tema di IVA, **Sez. 6-5, n. 35717 2022, Penta, Rv. 666583-01** ha chiarito che l'istanza di rimborso del credito d'imposta maturato dal contribuente deve considerarsi già presentata con la compilazione del corrispondente quadro della dichiarazione annuale "RX4", che configura formale esercizio del diritto, mentre la presentazione del modello "VR" costituisce, ai sensi dell'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, solo un presupposto per l'esigibilità del credito e, dunque, un adempimento prodromico al procedimento di esecuzione del rimborso, sicché, laddove l'istanza del contribuente sia formulata in termini di compensazione, e non denoti l'inequivocabile volontà di ottenere il rimborso del credito, non si applica il termine ordinario decennale di prescrizione, bensì quello di decadenza biennale previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. In applicazione del principio, la S.C. ha evidenziato che l'indicazione da parte del contribuente del proprio credito Iva nell'allora colonna 4 del quadro RX4, anziché nella colonna 3, manifestasse la volontà di farlo valere in compensazione, e non già di chiederlo a rimborso, con conseguente applicazione della decadenza biennale, e non già della prescrizione decennale. Ed ancora, **Sez. 6-5, n. 25164/2022, Di Marzio P., Rv. 665505-01** ha affermato il principio secondo cui «In caso di richiesta di rimborso dell'IVA versata in eccedenza, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo la disciplina prevista dall'art. 38 *bis* dello stesso decreto, la maturazione degli interessi a credito del contribuente rimane sospesa durante il tempo in cui quest'ultimo non fornisce la documentazione richiestagli, inclusa quella relativa alla prestazione di garanzia fideiussoria». Tale principio tiene conto del fatto che la mancata produzione della documentazione attestante la conseguita fideiussione impedisce la liquidazione del rimborso al contribuente, per fatto esclusivamente a lui attribuibile, ed importa la sospensione della decorrenza degli interessi. La riportata interpretazione della norma in esame è l'unica compatibile con il sistema tributario vigente, non potendosi ipotizzare una stasi dell'attività amministrativa a discrezione del contribuente e non potendosi addossare all'A.F. l'onere di corrispondere gli interessi su somme che non può liquidare per fatto addebitabile al richiedente. La sospensione del decorso degli interessi agisce quindi come stimolo alla produzione dei documenti effettivamente necessari per la definizione della pratica di rimborso. Con la **Sez. 5, n.**

16097/2022, Perrino, Rv. 664725-01 la Corte si è pronunciata su una frequente e importante questione che riguarda la maturazione degli interessi a favore del contribuente sui crediti Iva chiesti a rimborso nell'ipotesi in cui l'Erario, vantando ragioni di credito opposto, emette un provvedimento cautelare per sospendere la procedura di rimborso. In proposito si è affermato che la sospensione dei controcrediti non preclude la maturazione degli interessi con il seguente principio «In tema di rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA, qualora l'amministrazione si sia valse del fermo amministrativo *ex* art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923, l'accertata insussistenza dei controcrediti a cautela dei quali il fermo era stato disposto comporta che il credito richiesto a rimborso produce interessi anche nel periodo di vigenza del fermo, con decorrenza dal momento in cui essi sono diventati esigibili, e ciò anche se il fermo non sia stato impugnato». Altra importante pronuncia in tema di rimborso Iva è quella emessa da Sez. 5, n. 16103/2022, Perrino, Rv. 664726-01 secondo cui «In tema di rimborso IVA, qualora il contribuente abbia un debito maggiore di quello dichiarato e l'amministrazione finanziaria non abbia esercitato, entro il termine stabilito dall'art. 57 d.P.R. n. 633 del 1972, il potere di accertamento del maggiore imponibile, quest'ultima non può recuperare la decadenza; nondimeno, ove la documentazione che il contribuente è tenuto a produrre in giudizio per ottenere il riconoscimento di quel credito che l'amministrazione gli ha negato, non sia tale da dimostrarne l'esistenza, il credito deve essergli negato, quale che sia il periodo di tempo trascorso dal momento in cui questo venne esposto in dichiarazione».

In tema di accise sull'energia elettrica, **Sez. 5, n. 31609/2022, Nonno, Rv. 666099-01** ha affermato che «le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica, di cui all'art. 6, comma 3, del d.l. n. 511 del 1988, conv. con modif. dalla l. n. 20 del 1989 (applicabile "*ratione temporis*"), alla stregua delle accise, sono dovute, al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale, dal fornitore, il quale, pertanto, in caso di pagamento indebito, è l'unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria, mentre il consumatore finale, al quale il fornitore abbia addebitato le suddette imposte, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela, può: a) esercitare nei confronti di quest'ultimo l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito; b) eccezionalmente chiedere direttamente il rimborso all'amministrazione finanziaria nel caso in cui dimostri l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di tale azione - da riferire alla situazione in cui si trova il fornitore e non al fatto che il pagamento indebito dell'imposta derivi dalla contrarietà alla direttiva n. 2008/118/CE della norma interna in tema di accise; c) eventualmente esercitare azione nei confronti dello Stato per ottenere il

risarcimento del danno subito per mancato adeguamento del diritto nazionale al diritto dell'Unione Europea».

Con riferimento all'imposta di registro, **Sez. 5, n. 27153/2022, Billi, Rv. 665812-01** e, in particolare, sugli atti che definiscono, anche parzialmente, il giudizio civile in cui è parte un'Amministrazione dello Stato, ha affermato che l'equiparazione, disposta dall'art. 37, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, della conciliazione giudiziale e della transazione stragiudiziale alla sentenza passata in giudicato, non è invocabile se la parte è una Azienda sanitaria provinciale, che non rientra tra le amministrazioni statali.

Sez. 5, n. 26636/2022, Candia, Rv. 665916-01, sul presupposto che la concessione d'uso di un'area demaniale, stante l'attribuzione del diritto di godimento di beni immobiliari, è equivalente alla locazione di beni immobili, ha affermato che, in caso di recesso anticipato le imposte versate sono rimborsabili, ai sensi dell'art. 17, comma 3, TUR, anche anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 3, comma 16, del d.l. n. 95 del 2012, conv. con modif. dalla l. n. 135 del 2012.

Con riferimento contrassegni SIAE, **Sez. 5, n. 15645/2022, Dell'Orfano Rv. 664740-01** ha rigettato il ricorso della contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva confermato la sentenza di primo grado, con la quale si era dichiarato non fondato il ricorso proposto avverso provvedimento di diniego di rimborso della somma versata alla SIAE per l'acquisto dei contrassegni *ex art. 181 bis* legge 22 aprile 1941 n. 633. In proposito la contribuente denunciava la violazione dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e dei «principi generali sul *dies a quo* del termine di decadenza per la domanda di rimborso di tributi dichiarati incompatibili col diritto comunitario e sulla tutela del legittimo affidamento dei contribuenti». Lamentava la ricorrente che la CTR aveva erroneamente affermato la tardività dell'istanza di rimborso, ritenendo che dovesse applicarsi il termine di decadenza biennale previsto dall'art. 21 cit. computando, quale *dies a quo*, la data dei singoli versamenti. La Corte ha sul punto affermato che, in tema di rimborso di tributo dichiarato incompatibile con l'ordinamento eurounitario dalla Corte di Giustizia, il termine di decadenza del diritto al rimborso, previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, decorre dalla data del versamento e non da quella in cui è intervenuta la pronuncia che ne ha sancito la contrarietà, non operando i principi in tema di *overruling*, configurabile solo con riguardo alla modifica imprevedibile di istituti di natura processuale. In particolare, **Sez. 5, n. 16115/2022, De Masi, Rv. 664856-01** ha precisato che, in tema di contrassegno SIAE, la decadenza dal diritto al rimborso del tributo, seppure non legittimamente esigibile a causa della mancata notifica alla Commissione Europea della previsione relativa

all'obbligo di cui all'art. 171 *ter*, comma 1, lett. d), della l. n. 633 del 1941, deve essere affermata anche a seguito dell'annullamento (con sentenza del Consiglio di Stato n. 584 del 2 febbraio 2012) del regolamento di attuazione della l. n. 248 del 2000 che faceva salvi i rapporti pregressi, da cui va escluso che sia derivata la rimozione di un impedimento di diritto in quanto al contribuente non era impedito di instaurare, immediatamente, un giudizio volto ad affermare la sussistenza del diritto al rimborso delle somme versate *ex art. 181 bis* della l. n. 633 del 1941, rientrando nella cognizione incidentale del giudice tributario anche la questione concernente la legittimità di disposizioni regolamentari non in linea con il diritto unionale.

4. Profili processuali.

Sez. U, n. 00761/2022, Crucitti, Rv. 663585-01, ha scrutinato il ricorso proposto dall'Azienda Ospedaliera di Cosenza avverso l'Agenzia delle entrate Riscossione *ex* Equitalia Sud s.p.a. In proposito, la contribuente aveva proposto ricorso, *ex art. 702 bis* c.p.c., sul presupposto di essere creditrice nei confronti di Equitalia Sud s.p.a. di una somma di denaro, incassata dall'Ente di riscossione a seguito di pignoramento presso terzi in esecuzione di una cartella di pagamento, cos' chiedendo la condanna di Equitalia Servizi Riscossione s.p.a. al pagamento, di detta somma, a suo dire indebitamente trattenuta, dato che la Commissione tributaria provinciale, innanzi alla quale la cartella era stata impugnata dalla stessa Azienda, aveva dichiarato cessata la materia del contendere per intervenuto sgravio da parte dell'Ente impositore. Il Tribunale riteneva che, in mancanza di un riconoscimento formale da parte dell'amministrazione/ente impositore dell'obbligo di rimborso, la domanda di ripetizione dell'indebitato rientrasse nell'ambito della giurisdizione del giudice tributario. Dichiarava, pertanto, il difetto di giurisdizione del giudice ordinario in favore della Commissione tributaria provinciale di Cosenza. Dopo la regolare *traslatio iudicii*, la Commissione tributaria provinciale di Cosenza rilevava non fosse dubbio che, nel caso in esame, la somma non fosse dovuta, come acclarato dalla sentenza irrevocabile con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza aveva dichiarato la cessazione della materia del contendere, in ragione dell'avvenuto provvedimento di sgravio da parte dell'Ente impositore. A fronte di ciò, il giudice tributario riteneva che i motivi, spendibili a fondamento della resistenza alla domanda di ripetizione, esulavano dall'esercizio del potere impositivo, versandosi, al più in tema di eventuale eccezione di compensazione e che, pertanto, andava ritenuta sussistente la giurisdizione del Giudice ordinario per cui sollevava conflitto negativo di

giurisdizione, chiedendo alla Corte la conseguente declaratoria. Così riassunti i fatti, la Corte con la pronuncia in esame ha affermato che «Con riferimento alle controversie aventi ad oggetto richieste di rimborso delle imposte, la giurisdizione generale del giudice tributario può essere esclusa - a favore del giudice ordinario, configurandosi un'ordinaria azione di indebito oggettivo *ex* art. 2033 c.c. - nel solo caso in cui l'Amministrazione abbia formalmente riconosciuto il diritto al rimborso e la quantificazione della somma dovuta, sicché non residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il "quantum" del rimborso o le procedure con le quali lo stesso deve essere effettuato, ipotesi a cui va equiparata quella in cui la certezza dell'indebito derivi da una sentenza passata in giudicato. In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto spettare alla giurisdizione ordinaria l'azione proposta dall'Azienda ospedaliera di condanna del concessionario della riscossione al versamento di quanto ricevuto a seguito di pignoramento presso terzi in esecuzione di una cartella di pagamento di cui, con sentenza divenuta irrevocabile, era stato accertato lo sgravio da parte dell'ente impositore.

Sez. 5, n. 34707/2022, Cataldi, Rv. 666400-01 investita del ricorso avverso il silenzio rigetto di una domanda di rimborso, ha affermato il principio secondo cui in tema di contenzioso tributario, il difetto di specifica contestazione dei conteggi funzionali alla quantificazione del credito oggetto della pretesa dell'attore-contribuente, che abbia articolato istanza di rimborso di un tributo, allorché il convenuto abbia negato l'esistenza di tale credito, può avere rilievo solo quando si riferisca a fatti non incompatibili con le ragioni della contestazione dell'*an debeat*, poiché il principio di non contestazione opera sul piano della prova e non contrasta, né supera, il diverso principio per cui la mancata presa di posizione sul tema introdotto dal contribuente non restringe il *thema decidendum* ai soli motivi contestati se sia stato chiesto il rigetto dell'intera domanda. Sulla base di esso la Corte accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate in giudizio in cui quest'ultima, ancorché non avesse svolto una specifica contestazione della documentazione sul computo del preteso "rendimento netto" depositata dal contribuente, aveva, nondimeno, negato in radice l'esistenza dei presupposti per l'applicabilità dell'aliquota invocata da quest'ultimo e, quindi, l'esistenza stessa del diritto al rimborso.

Sez. 6-5, n. 25999/2022, La Torre, Rv. 665511-01 ha, poi, affermato che in presenza di una controversia avente ad oggetto l'impugnazione del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria può esercitare la facoltà di controdeduzione di cui all'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 e, quindi, prospettare, senza che si determini vizio di ultrapetizione, argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di

rigetto della istanza in sede amministrativa, poiché, in tal caso, il contribuente assume la posizione sostanziale di attore, che deve fornire la prova della propria domanda, mentre l'Ufficio non ha esplicitato una "pretesa" (impugnata dal contribuente), quale l'avviso di accertamento o di liquidazione, o l'irrogazione di una sanzione. Ne consegue che, non potendosi attribuire alla motivazione del provvedimento di rigetto (equivalente, peraltro, al cd. silenzio-rifiuto, del pari impugnabile) il carattere dell'eshaustività, può ritenersi adeguata una motivazione del diniego che delinei gli aspetti essenziali delle ragioni del provvedimento, e che si fondi sull'insussistenza dei presupposti per il rimborso, richiamando altresì le norme di riferimento e gli eventuali provvedimenti adottati. Nella fattispecie in tema di rimborso di un credito IVA, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, la S.C., nell'affermare i suddetti principi, ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria potesse integrare la motivazione con elementi ed argomentazione diverse ed ulteriori rispetto a quanto contenuto nel provvedimento di rigetto.

Sez. 5, n. 22453/2022, Giudicepietro, Rv. 665278-01 ha affermato che nel giudizio tributario, costituisce atto autonomamente impugnabile, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, il diniego di rimborso che non sia meramente confermativo di un precedente provvedimento, ma pervenga ad una conferma delle determinazioni già assunte a seguito di un supplemento istruttorio e contenga un'autonoma rivalutazione dell'istanza originaria, sulla base di un nuovo esame degli elementi di fatto e di diritto che caratterizzano la fattispecie considerata; ricorre, invece, un atto meramente confermativo, non autonomamente impugnabile, allorché l'amministrazione, a fronte di un'istanza di riesame, si limiti a dichiarare l'esistenza di un precedente provvedimento senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione.

CAPITOLO VII

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

(di Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera)

SOMMARIO: 1. Profili generali. - 2. La responsabilità delle persone giuridiche. - 3. La responsabilità dei soggetti agenti in nome e per conto delle associazioni non riconosciute. - 4. Concorso di violazioni e regime del cumulo. - 5. Cause di non punibilità. - 6. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni. - 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» e che nei due commi seguenti regola, in conformità del principio del *favor rei*, il fenomeno della successione delle leggi sanzionatorie nel tempo.

In tema di Iva ad aliquota agevolata per l'acquisto della prima casa, nel risolvere un contrasto giurisprudenziale sull'incidenza sul regime sanzionatorio del diritto sopravvenuto con riguardo alla previsione di cui all'art. 33 del d.lgs. n. 175 del 2014, la quale, nel modificare il n. 21, Tabella A, parte seconda, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, ha identificato gli immobili cui applicare l'imposta agevolata in base alla categoria catastale e non più alla stregua dei parametri di cui al d.m. 2 agosto 1969, **Sez. U, n. 13145/2022, Perrino, Rv. 664655-02** ha affermato che la modifica dei

parametri ai quali ancorare i presupposti per il riconoscimento del beneficio, non ha inciso retroattivamente e l'infrazione, costituita dalla dichiarazione mendace, della quale è soltanto cambiato l'oggetto, è rimasta immutata per cui ne consegue che non si è verificata alcuna "*abolitio criminis*". In particolare, la S.C. ha precisato che, in tema di successione di norme, l'impianto sanzionatorio in materia tributaria, seppure modellato, qualora incida sulle materie di competenza dell'Unione, dai principi unionali di adeguatezza, proporzionalità ed effettività, risponde a uno stampo penalistico che ha ormai ripudiato, ai fini dell'"*abolitio criminis*", il criterio della doppia punibilità in concreto secondo cui, per poter lasciare ferma la sanzione, si richiede che il fatto punito in base alla legge anteriore, lo sia anche in base a quella posteriore; ne consegue che, qualora, nonostante la modificazione normativa, l'imposta continui ad essere dovuta per il passato, restando fermo il presupposto impositivo, anche la sanzione resta applicabile, segnando tale modificazione solo il passaggio tra due contesti giuridici con le correlate situazioni di fatto, cosicché estendere al primo il trattamento riservato al secondo, sia pure ai soli fini sanzionatori, si traduce in un'inammissibile applicazione della nuova norma ad un contesto diverso da quello al quale essa si riferisce.

Sui confini tra ipotesi di *abolitio* e successione di norme, in una controversia avente ad oggetto l'impugnativa di un atto di irrogazione delle sanzioni per tardivo invio da parte del fornitore della comunicazione contenente i dati delle dichiarazioni d'intento del proprio cessionario, quale esportatore abituale, **Sez. 5, n. 24555/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 665790-01** ha affermato- escludendo la modifica della fattispecie normativa di cui all'art. 7, comma *4bis* del d.lgs. n. 471 del 1997 per effetto della nuova decorrenza dei termini di trasmissione introdotta dal d.l. n. 16 del 2012 - che, in tema di sanzioni amministrative tributarie, per ritenere che vi sia stata "*abolitio criminis*" in conseguenza della successione di norme nel tempo, non è sufficiente una mera modifica (mediante riduzione, aumento od accorpamento) dei termini e delle scadenze connesse alle modalità di effettuazione dei versamenti d'imposta, poiché, in tali casi, rimane immutata sia la condotta materiale descritta dalla norma sanzionatoria (omesso o ritardato pagamento), sia l'interesse la cui offesa la sanzione intende reprimere.

In altra controversia avente ad oggetto l'impugnativa di atto di irrogazione di sanzioni emesso nei confronti della società fornitrice per l'omesso invio telematico della comunicazione relativa ai dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute dal proprio cessionario, esportatore abituale, **Sez. 5, n. 23695/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 665347-01** ha precisato che la modifica dell'art. 7, comma *4bis*, del d.lgs. n. 471 del 1997 ad opera dell'art. 20 del d.lgs. n. 175 del 2014, poi ulteriormente novellato

con riguardo al regime sanzionatorio dall'art. 15 del d.lgs. n. 158 del 2015, non ha comportato una “*abolitio*” attesa la persistente illiceità del fatto e, quanto alla condotta del cedente/prestatore, la continuità strutturale tra l'originaria previsione e le modifiche sopravvenute che hanno riguardato un mutamento di ordine solo quantitativo degli adempimenti richiesti; tuttavia, mentre va esclusa l'applicazione retroattiva della disciplina introdotta dalla prima novella in forza dell'esplicita norma transitoria contenuta nell'ultimo comma dell'art. 20 del d.lgs. n. 175 del 2014, è applicabile, per il principio del “*favor rei*” e, in assenza di norme derogatorie dei principi generali di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, il regime sanzionatorio più lieve introdotto con l'art. 15 del d.lgs. n. 158 del 2015.

Investita della questione volta a verificare se, ed in quali limiti, alle operazioni inesistenti soggette al regime d'inversione contabile si applichi la normativa sanzionatoria sopravvenuta introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015, che ha novellato l'art. 6 del d.lgs. n. 471/1997, introducendo i commi 9-*bis*, 9-*bis*.1, 9-*bis*.2 e 9-*bis*.3, oppure se in questi casi seguiti ad applicarsi il comma 1 del medesimo articolo, unitamente, ricorrendone i presupposti, all'art. 5, c.4, dello stesso decreto, **Sez. U, n. 22727/2022, Conti, Rv. 665195-01**, ha statuito che, in tema di Iva, il regime sanzionatorio più favorevole, sancito dalla parte finale dell'art. 6, comma 9-*bis*.3, del d.lgs. n. 471 del 1997, per le operazioni inesistenti soggette al regime contabile del “*reverse charge*”, introdotto dall'art. 15, comma 1, lett. f), del d.lgs. n. 158 del 2015, attiene esclusivamente alle operazioni che siano anche astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, e a quelle che, pur imponibili, siano state realizzate in buona fede, ma non anche alle operazioni imponibili oggettivamente e soggettivamente inesistenti, qualora ne sia stato provato l'elemento psicologico, atteso che per esse non è consentita la neutralizzazione dell'Iva a credito e di quella a debito prevista dalla richiamata prima parte della medesima disposizione, in quanto prive dei requisiti sostanziali necessari per la relativa detraibilità, in coerenza con quanto chiarito da CGUE, sentenza 11 novembre 2021, C-281/20, in causa C-Ferimet S.L. c/o AGE.

In applicazione del principio del *favor rei*, **Sez. 5, n. 35385/2022, Federici, Rv. 666575-01** ha statuito che, in tema di IVA, l'art. 34 della l. n. 388 del 2000, sancendo un limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, per i soggetti intestatari di conto fiscale, ha inteso introdurre per ogni periodo d'imposta un limite invalicabile alla compensazione di crediti iva e debiti relativi ad altre imposte, al fine di non squilibrare eccessivamente le previsioni di gettito fiscale annuale; la violazione del limite previsto per legge equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, la cui misura

tuttavia, nei processi ancora in corso ed in ossequio al principio del “*favor rei*”, di cui all’art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, deve tener conto dell’innalzamento del limite d’importo compensabile dei crediti IVA, disposto dalla normativa successiva, così da determinare la riduzione della condotta sanzionabile all’omesso versamento di importi eccedenti il più elevato tetto.

Sempre in applicazione del principio del *favor rei*, **Sez. 5, n. 17479/2022, Manzon, Rv. 664863-01**, ha affermato che, in tema di sanzioni per il ritardo nel versamento dell’accisa su birre e bevande alcoliche, l’art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997, è stato novellato dall’art. 23, comma 31, del d.l. n. 98 del 2011, conv. con modif. in l. n. 111 del 2011, così permettendo che la riduzione della sanzione per il ritardato versamento dell’accisa, in caso di ritardo non superiore ai quindici giorni, operi per ogni ipotesi, dunque anche prescindendo dalla sussistenza di garanzia reale o personale per l’intero credito, trattandosi di requisito espunto, con applicabilità immediata di detta normativa, incidendo essa favorevolmente sull’entità della sanzione ed essendo quest’ultima l’oggetto dell’impugnazione prospettata in giudizio dal contribuente ed atteso il disposto dell’art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997.

Per quanto concerne la natura delle sanzioni tributarie, **Sez. 5, n. 25315/2022, De Rosa, Rv. 665572-01**, ha chiarito che, mentre le sanzioni civili sono sanzioni aggiuntive, destinate a risarcire il danno ed a rafforzare l’obbligazione con funzione di deterrente per scoraggiare l’inadempimento, le sanzioni amministrative (di cui alla l. n. 689 del 1981) e quelle tributarie (di cui alla l. n. 472 del 1997) hanno un carattere afflittivo ed una destinazione di carattere generale e non settoriale, sicché rientra nella discrezionalità del legislatore stabilire, nei limiti della ragionevolezza, quando la violazione debba essere colpita da un tipo di sanzione piuttosto che da un altro. A tale scelta si ricollega il regime applicabile, anche con riferimento alla trasmissibilità agli eredi, prevista solo per le sanzioni civili, quale principio generale in materia di obbligazioni, e non per le altre, per le quali opera il diverso principio dell’intrasmissibilità, quale corollario del carattere personale della responsabilità.

2. La responsabilità delle persone giuridiche.

In termini generali, la S.C. ha chiarito che il verificarsi di una causa di scioglimento della società, non comportando la sua estinzione ma solo l’instaurazione del procedimento di liquidazione, al cui esito potrà seguire l’estinzione, non determina il venir meno della soggettività passiva ai tributi ed alle sanzioni, poiché l’ente continua ad esistere con la stessa individualità, struttura e organizzazione, sia pure con un restringimento

della capacità, derivante dalla modificazione dello scopo che non è più quello dell'esercizio dell'impresa, bensì della sua liquidazione, attraverso la definizione dei rapporti di credito e di debito con i terzi (**Sez. 6-5, n. 32178/2022, Penta, Rv. 666355-01**).

In tema di sanzioni amministrative tributarie relative al rapporto fiscale proprio di una società, **Sez. 5, n. 10651/2022, Condello, Rv. 664282-01** ha affermato che il principio secondo cui l'amministratore di fatto di una società, alla quale sia riferibile il rapporto fiscale, ne risponde direttamente solo qualora le violazioni siano contestate, o le sanzioni irrogate, antecedentemente alla data di entrata in vigore del d.l. n. 269 del 2003, conv. con modif. dalla l. n. 326 del 2003, incontra un limite nelle ipotesi in cui, come conseguenza dell'artificiosa costituzione ai fini illeciti della società, la persona fisica che ha agito per conto di essa diviene al contempo trasgressore e contribuente, potendo, in tal caso, irrogarsi le sanzioni senza alcun limite nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni tributarie contestate.

Analogamente, secondo **Sez. 5, n. 23231/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 665344-02**, in tema di sanzioni tributarie, nell'interposizione del gestore "*uti dominus*" alla società di capitali interposta, ai sensi dell'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 non ha rilievo il rapporto fiscale di quest'ultima, ma quello che fa capo direttamente all'interponente, in quanto effettivo possessore del reddito d'impresa, sicché, risultando come se il reddito fosse da lui prodotto, la fattispecie esula dal disposto di cui all'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 e le violazioni, pur formalmente dell'ente collettivo, vanno riferite alla sua attività.

3. La responsabilità dei soggetti agenti in nome e per conto delle associazioni non riconosciute.

In termini generali, la S.C. ha affermato che la responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38, secondo comma, c.c. per colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa ed i terzi (ricollegandosi ad una concreta ingerenza dell'attività dell'ente), con la conseguenza che chi invoca in giudizio tale responsabilità è gravato dall'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente (**Sez. 3, n. 18188/2014, Stalla, Rv. 632925-01**; conf. **Sez. 6-L, n. 08752/2017, Ghinoy, Rv. 644059-01** e **Sez. 6-3, n. 14465/2020, Vincenti, Rv. 658417-01**).

Sez. 6-5, n. 36470/2022, Penta, Rv. 666586-01, ha precisato che, in tema di associazioni non riconosciute, la responsabilità solidale prevista per le persone che hanno agito in nome dell'associazione *ex art. 38 c.c.* si applica, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, al soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia svolto compiti di amministrazione, consistenti nella direzione della gestione complessiva dell'associazione nel periodo considerato, dovendosi presumere che, quale rappresentante, abbia concorso nelle decisioni volte alla creazione di rapporti obbligatori di natura tributaria per conto dell'associazione stessa, fermo restando che il richiamo all'effettività dell'ingerenza vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni sorte nel periodo di relativa investitura. In applicazione di tale principio, la Corte ha escluso la responsabilità in capo al contribuente, non avendo l'Amministrazione assolto all'onere di provare la concreta attività svolta da quest'ultimo in nome e nell'interesse dell'associazione non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente ed essendo risultato *ex actis*, nell'anno in contestazione, la qualifica dello stesso di vice presidente (e non già di presidente) dell'associazione non riconosciuta.

4. Concorso di violazioni e regime del cumulo.

In tema di applicazione della disciplina del cumulo giuridico l'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, al comma 1, stabilisce che «È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata dal quarto al doppio chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione». Tale disposizione nella prima parte si occupa del concorso formale, il quale sussiste quando un soggetto con una sola azione viola più norme anche relative a tributi diversi. La seconda parte della disposizione regola l'ipotesi del concorso materiale, ossia il caso in cui la medesima disposizione sia violata, anche con più azioni, diverse volte. Tale situazione ricorre quando siano commesse «diverse violazioni formali della medesima disposizione».

L'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 prevede: «Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo».

Sulla questione dell'applicabilità del cumulo giuridico derivante dalla progressione tra gli illeciti concretanti nella violazione dell'art. 6,

comma 8, d.lgs. n. 471 del 1997 per l'omessa autofatturazione in relazione ad acquisti operati dalla società e nella violazione, oggetto di precedente avviso, divenuto definitivo, per l'omessa fatturazione di operazioni imponibili effettuate dalla medesima società contribuente, **Sez. 5, n. 24302/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 665476-01** ha affermato che il presupposto applicativo della progressione sanzionatoria di cui all'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 è costituito dall'unicità finalistica della condotta per l'intrinseco ed oggettivo legame tra le varie violazioni commesse, idonee, in via progressiva, continua e collegata, ad incidere sulla determinazione dell'imponibile o sul tributo; ne deriva che l'omessa regolarizzazione degli acquisti *ex* art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997 non è in rapporto di progressione rispetto all'omessa fatturazione di operazioni imponibili.

Quando la commissione degli illeciti continua ripetutamente in relazione al medesimo tributo, ma in più periodi d'imposta, la continuazione della violazione rientra nella disciplina del comma 5, per la quale «quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo».

Applicando tale disposizione in tema di ICI, si è affermato che, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo (**Sez. 5, n. 11432/2022, D'oriano, Rv. 664351-01**).

Sulla sanzione di cui all'art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471 del 1997 e sul rapporto con quella di cui all'art. 41, sesto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, **Sez. 5, n. 35435/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 666577- 01** ha ribadito il principio secondo cui, in tema di IVA, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997, che ha sostituito l'art. 41, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972, il cessionario che non abbia ottemperato all'obbligo di autofatturazione, non è tenuto, anche per le infrazioni commesse nel vigore della previgente disciplina, al pagamento dell'imposta (in tal senso, Sez. 6-5, n. 01659/2015, Perrino, Rv. 634441-01; già Sez. U, n. 26126/2010, Altieri, Rv. 615367-01 con riguardo alla natura sanzionatoria della ripresa Iva ai sensi dell'art. 41, sesto comma, d.P.R. n. 633 del 1972).

Sulla questione della cumulabilità della sanzione amministrativa di cui all'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, con l'indennità di mora di cui all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, in caso di tardivo pagamento

dell'accisa, nel confermare l'orientamento tradizionale della giurisprudenza di legittimità (Sez. 5, n. 23517/2008, Meloncelli, Rv. 604442-01, Sez. 5, n. 14303/2009, Meloncelli, Rv. 609005-01, Sez. 6-5, n. 08553/2011, Cappabianca, Rv. 617698-01; Sez. 6-5, Caracciolo, n. 09176/2015, Caracciolo, Rv. 635560-01), e nel superare l'orientamento difforme più recente (Sez. 5, n. 30034/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651609-01), **Sez. 5, n. 19338/2022, Triscari, Rv. 664934-01**, alla luce di una lettura storico-sistematica della previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit., tenuto conto sia del contenuto sostanziale della stessa sia degli interventi normativi di data anche successiva all'introduzione dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, ha statuito che, in tema di accisa dovuta per la circolazione di prodotti alcolici in regime di sospensione d'imposta, nel caso di ritardato pagamento è dovuto tanto il pagamento della sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, quanto dell'indennità di mora e degli interessi per il ritardato pagamento, di cui all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, atteso che tale ultima somma, avendo una distinta e autonoma natura risarcitoria, è cumulabile con la citata sanzione tributaria generale.

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'oggettiva incertezza normativa, nell'esaminare la questione circa la sussistenza dei presupposti della disapplicazione della previsione di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992 con riferimento alle sanzioni per la violazione di un precetto che, sia pure immanente nell'ordinamento, è stato nondimeno delineato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e codificato all'art. 10*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212)(rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale") dall'art. 1 del d.lgs. n. 128 del 5 agosto 2015 (recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente"), solo successivamente al compimento delle condotte oggetto del provvedimento sanzionatorio, **Sez. 5, n. 00862/2022, Gori, Rv. 663608-01** ha affermato che, in tema di IVA e sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, non essendovi

incompatibilità strutturale e logica tra abuso del diritto e l'esimente di cui all'art. 8 d.lgs. n. 546 del 1992, non sussistono i presupposti per la disapplicazione - alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia UE (causa C-255/02, Halifax, del 21 febbraio 2006) - della previsione menzionata con riferimento alle sanzioni per la violazione di principio generale antielusivo il quale, sia pure espressamente delineato e codificato solo successivamente al compimento delle condotte oggetto di provvedimento sanzionatorio, è nondimeno principio immanente nell'ordinamento. (Fattispecie in tema d'IVA riferita a comportamento del contribuente risalente al 2004, antecedente alla giurisprudenza unionale in materia di divieto di abuso del diritto e all'introduzione dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente ad opera dell'art. 1 d.lgs. n. 128 del 2015).

Con riguardo all'ipotesi di non punibilità della forza maggiore, **Sez. 5, n. 11111/2022, Perrino, Rv. 664287-01** ha precisato che, in tema di sanzioni tributarie, posto che il diritto sanzionatorio ha natura punitiva, la forza maggiore va intesa secondo la sua accezione penalistica, e va quindi riferita ad un avvenimento imponderabile che annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti, elidendo il requisito della coscienza e volontarietà della condotta; ne consegue che non risponde a tale nozione la crisi di liquidità derivante dal reiterato, per quanto grave, inadempimento di pubbliche amministrazioni debentrici, peraltro prevedibile.

Un'ulteriore ipotesi di non punibilità è prevista dall'art. 10 del c.d. Statuto del contribuente che esclude l'assoggettamento di quest'ultimo a sanzioni per violazioni aventi rilevanza meramente formale.

La distinzione tra le diverse ipotesi (violazioni meramente formali, violazioni formali e violazioni sostanziali), è stata già oggetto di reiterati interventi della S.C.

In termini generali, la S.C. ha affermato che, in tema di sanzioni amministrative tributarie, per distinguere tra violazioni formali e sostanziali è necessario accertare in concreto, con valutazione in fatto riservata al giudice di merito, se la condotta abbia cagionato un danno erariale, incidendo sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o del versamento del tributo; in assenza di tale pregiudizio la violazione resta formale perché lesiva per l'esercizio delle azioni e dei poteri di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria (*Sez. 5, n. 16450/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661603-01*). In base al combinato disposto di cui agli artt. 10, comma 3, Statuto del contribuente 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 (Sez. 5, n. 28938/2020, Antezza, Rv. 659970-02).

Sez. 5, n. 00141/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 663596-01 ha precisato che, in tema di sanzioni tributarie, non esiste alcuna distonia tra le violazioni formali *ex art.* 10, comma 3, della l. n. 212 del 2000 e quelle meramente formali *ex art.* 6, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 472 del 1997, atteso che quest’ultima disposizione precisa la portata della norma dello Statuto del contribuente disponendo che l’esclusione della punibilità sia limitata alle sole violazioni meramente formali, ossia a quelle che non arrecano pregiudizio all’esercizio dell’attività di controllo e che, contestualmente, non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento del tributo.

Per **Sez. 5, n. 33093/2022, Triscari, Rv. 666429-01**, in tema di IVA, l’emissione di fatture erronee (senza addebito di Iva), costituendo una violazione sostanziale, comporta l’irrogazione della sanzione prevista dall’art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, anche in caso di successiva rettifica mediante emissione di nuove fatture con indicazione dell’esatto imponibile IVA e pagamento dell’imposta dovuta, poiché l’esclusione dall’area della sanzionabilità è riconducibile alle sole violazioni (meramente) formali, che non arrecano pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile e dell’imposta e sul versamento del tributo.

In tema di inversione contabile, c.d. “*reverse charge*”, **Sez. 5, n. 24561/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 665786-01** ha affermato che le omissioni relative all’emissione dell’autofattura ed alle successive annotazioni, ove non abbiano riflessi sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta o del versamento del tributo, configurano violazioni di carattere formale, poiché la normativa ha lo scopo di prevenire la violazione della procedura di inversione contabile, sì da evitare un pregiudizio all’esercizio delle attività di controllo, secondo una valutazione astratta e compiuta “*ex ante*”, anche quando l’inosservanza degli adempimenti non abbia in concreto inciso sui versamenti e sulla determinazione dell’imponibile.

Analogamente per **Sez. 5, n. 01690/2022, Perrino, Rv. 663659-01**, in tema di inversione contabile, la violazione consistente nel trattare l’operazione come se fosse fuori campo IVA, con omissione dell’autofattura e delle conseguenti registrazioni e dichiarazioni, non

costituisce una violazione meramente formale, atteso che, determinando un “*vulnus*” all’azione di controllo, impedisce all’amministrazione finanziaria di verificare l’applicazione del regime dell’inversione contabile, esclude il tempestivo assolvimento dell’imposta, sia pure mediante il meccanismo di compensazione proprio dell’inversione contabile, ed incide sui tempi di esercizio del diritto alla detrazione.

Con riguardo alla violazione di obblighi formali di tenuta, registrazione e conservazione delle fatture, distinguendo il profilo relativo al diritto di detrazione dell’Iva da quello, correlato, sanzionatorio per le violazioni, **Sez. 5, n. 00143/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 663597-01**, ha precisato che, in forza del principio di neutralità fiscale dell’IVA, pur in presenza di violazioni degli obblighi formali di tenuta, registrazione e conservazione delle fatture, per cui permane la possibilità di irrogare le relative sanzioni non potendosi qualificare le stesse come meramente formali, sussiste comunque il diritto alla detrazione purché tutti gli obblighi sostanziali siano soddisfatti, salvo che la parte abbia omesso di effettuare gli obblighi formali in vista di un intento fraudolento e di evasione, ovvero la violazione sia finalizzata ad impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

6. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni.

Il procedimento per l’irrogazione di sanzioni amministrative tributarie è disciplinato dagli artt. 16 e ss. del d.lgs. n. 472 del 1997.

In una controversia avente ad oggetto l’impugnazione di un atto di irrogazione di sanzione pecuniaria emesso dall’Agenzia delle entrate per impiego da parte del contribuente di due lavoratori dipendenti, che, in seguito ad accertamento effettuato dalla Guardia di Finanza, non erano risultati dalle scritture obbligatorie, **Sez. L, n. 19180/2022, Amendola F., Rv. 664925-01** ha chiarito che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, il d.lgs. n. 472 del 1997, nel prevedere un procedimento unitario d’irrogazione delle sanzioni, destinato a valere, in generale, per tutti i tributi, ha nettamente distinto il termine di decadenza, entro il quale deve essere contestata la violazione ed irrogata la sanzione (art. 20, comma 1), dal termine di prescrizione del diritto alla riscossione consolidato in un provvedimento non impugnato (art. 20 comma 3), così mutuando l’impostazione del sistema penale, nel quale è ben chiara la distinzione tra termini di prescrizione del reato di cui all’art. 157 c.p. e termini di prescrizione delle pene previsti dall’art. 172 c.p.; ne consegue l’inapplicabilità in tale materia della disciplina disposta dalla l. n. 689 del 1981 per le ordinanze ingiunzioni, che non prevede termini decadenziali ma solo, all’art. 28, un termine di natura prescrizioneale.

Sez. 6-5, n. 07486/2022, Luciotti, Rv. 664137-01 ha precisato che, in caso di notifica di cartella esattoriale non fondata su una sentenza passata in giudicato, il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria relativa alle sanzioni ed agli interessi è quello quinquennale, così come previsto, rispettivamente, per le sanzioni, dall'art. 20, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 e, per gli interessi, dall'art. 2948, comma 1, n. 4, c.c.

7. Ravvedimento operoso.

L'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 contempla particolari ipotesi di riduzione delle sanzioni per il caso in cui il contribuente provveda spontaneamente alla regolarizzazione della propria posizione, consentendo di rimediare ad eventuali dimenticanze o errori di calcolo commessi dal contribuente in sede di pagamento dei tributi dovuti attraverso il versamento del tributo maggiorato di una sanzione, la quale è tuttavia ridotta rispetto a quella dovuta nel caso in cui la violazione fosse stata contestata dall'Amministrazione. Ciò è consentito sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Il comma 1-*ter* dell'art. 13 (introdotto dall'art. 1, comma 637 della l. 23 dicembre 2014, n. 190) prevede che la preclusione per il ravvedimento operoso di cui al comma 1 (che appunto pone come limite la constatazione della violazione) non si applica ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Sez. 6-5, n. 37940/2022, Succio, Rv. 666512-01 ha chiarito che, in materia di imposte sui redditi, l'accesso allo strumento del ravvedimento operoso, consentito anche per regolarizzare le violazioni fiscali connesse a condotte fraudolente, non è precluso dall'avvio dell'attività istruttoria, poiché gli artt. 13 e 13*bis*, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, disciplinando gli effetti penali prodotti dalla procedura deflattiva prima e dopo l'avvio di qualunque attività istruttoria, ne legittimano l'utilizzo sino alla notifica dell'atto impositivo.

Sez. 5, n. 33974/2022, Cortesi, Rv. 666434 -01, ha affermato che, in materia di imposte sui redditi, il contribuente può accedere allo strumento del ravvedimento operoso anche per regolarizzare le violazioni fiscali connesse a condotte fraudolente, ferma restando l'operatività dei limiti propri della relativa disciplina e tenendo conto della situazione concreta e dei relativi riflessi in ordine al "*quantum*" della sanzione; ciò in considerazione della volontà del legislatore di incentivare progressivamente il ricorso al ravvedimento operoso ai fini degli effetti penali - senza alcuna distinzione circa la tipologia di reato tributario

contestato - documentata dall'estensione delle cause di non punibilità ai reati di dichiarazione fraudolenta, mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o mediante altri artifici, determinata dall'inserimento, nell'art. 13, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, del riferimento esplicito agli artt. 2 e 3 del medesimo decreto.

In una controversia attinente alla legittimità dell'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 laddove la contribuente abbia provveduto alla rettifica delle fatture successivamente alla loro emissione, regolarizzandole mediante la emissione di nuove fatture con l'indicazione dell'esatto imponibile Iva, **Sez. 5, n. 33093/2022, Triscari, Rv. 666429-01**, ha escluso l'applicabilità del cd. ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, che non fa venir meno la sanzione, ma ne riduce l'importo, se pagato contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo e degli interessi moratori.

Sez. 5, n. 25554/2022, Gori, Rv. 665618-01 ha statuito che in tema di dichiarazione integrativa a seguito di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, l'emendabilità della dichiarazione, come regolata dall'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998 (nel testo "*ratione temporis*" vigente) non esclude l'applicazione delle sanzioni, ferma restando l'operatività del ravvedimento di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

8. Definizione agevolata.

L'art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 consente la definizione agevolata mediante il pagamento di una somma ridotta rispetto alla sanzione irrogata.

Sez. 5, n. 26757/2022, Cortesi, Rv. 665851-01, ha affermato che la controversia relativa alla sola irrogazione di sanzioni per il tardivo pagamento di tributi è suscettibile di definizione, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del d.l. n. 119 del 2018, conv., con modif., dalla l. n. 136 del 2018, poiché la c.d. "definizione a zero" delle sanzioni è consentita qualora il rapporto relativo al tributo sia stato risolto mediante l'estinzione dell'obbligazione tributaria principale, secondo le diverse modalità previste dalle norme di diritto civile e tributario, ivi compresi l'annullamento dell'atto impositivo, la conciliazione giudiziale o stragiudiziale, la definizione agevolata e il pagamento, seppur tardivo (conforme a Sez. 5, n. 36037/2021, Guida, Rv. 663054-01).

9. Le varie sanzioni amministrative.

Per quanto concerne le sanzioni previste per omesso o ritardato versamento delle imposte dovute, **Sez. 5, n. 08283/2022, Fuochi**

Tinarelli, Rv. 664144-01, ha precisato che, in tema di IVA, l'obbligo di autofatturazione, di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 471 del 1997, esteso anche a chi assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile (cd. "*reverse charge*"), soddisfa l'esigenza di evitare un pregiudizio, da valutarsi con giudizio "*ex ante*", all'esercizio delle attività di controllo da parte degli organi all'uopo preposti, sicché la sua violazione può ritenersi sussistente anche quando l'inosservanza degli adempimenti non abbia in concreto inciso sui versamenti e sulla determinazione dell'imponibile; ove, poi, la ritardata o omessa autofatturazione realizzi un ritardato versamento o, per le modalità di assolvimento dell'imposta, incidendo il ritardo sulla liquidazione periodica dei tributi, si traduca anche in un minor versamento alle scadenze di legge, tali circostanze assumono rilevanza ai fini della graduazione della sanzione comminabile ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, la cui entità percentuale deve restare ancorata al principio di proporzionalità.

Per quanto concerne le sanzioni ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, a seguito di omessa dichiarazione, **Sez. 5, n. 11270/2022, Triscari, Rv. 664340-02** ha affermato che, in tema di IVA, la dichiarazione di cui all'art. 8, comma 3, del d.P.R. n. 542 del 1999, contenente i dati richiesti per l'istanza di rimborso, fin dal momento della sua introduzione e prima ancora della previsione di uno specifico termine per il suo espletamento, integra un presupposto della compensazione, sicché, pur non escludendo, in presenza delle altre condizioni, l'esistenza di un credito d'IVA suscettibile comunque di rimborso e non determinando conseguentemente il suo recupero da parte dell'amministrazione finanziaria, la sua omissione giustifica l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, in quanto strumentale a controlli di tipo sostanziale.

Nelle ipotesi di omesso versamento o versamento parziale dei tributi, secondo **Sez. 5, n. 27817/2022, Federici, Rv. 665675-01**, la riduzione ad un terzo delle sanzioni dovute, prevista dall'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997, va applicata qualora il contribuente abbia provveduto al pagamento dei tributi, degli interessi e delle sanzioni, così ridotte, entro trenta giorni dalla comunicazione d'irregolarità prevista dall'art. 36 *bis*, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, e dall'art. 54 *bis*, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, ovvero qualora il contribuente abbia fornito chiarimenti all'amministrazione finanziaria, entro i successivi trenta giorni dal ricevimento della comunicazione definitiva di eventuale rideterminazione in sede di autotutela della somme dovute, a seguito dei suddetti chiarimenti; l'iscrizione a ruolo e/o l'emissione della cartella per i

tributi non pagati, gli interessi e le sanzioni irrogate con aliquota piena conseguono solo all'inutile decorso di questi ulteriori trenta giorni.

Per quanto concerne il regime sanzionatorio per le operazioni imponibili inesistenti, sottoposte a inversione contabile, poste in essere in mala fede, **Sez. U, n. 22727/2022, Conti, Rv. 665195-02** ha statuito che, in tema di Iva, alle operazioni imponibili, oggettivamente e soggettivamente inesistenti sottoposte al regime contabile del “*reverse charge*”, quando per queste ultime sia provato l'elemento psicologico, è applicabile la sanzione prevista dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, essendo la stessa finalizzata ad osteggiare le condotte potenzialmente destinate alla realizzazione di intenti frodati ed evasivi mediante l'esercizio della detrazione in assenza dei requisiti sostanziali, rispetto alle quali non opera la fattispecie di cui all'art. 6, comma 9-*bis*, prima parte, dello stesso decreto, dettata per le sole ipotesi di violazioni formali, in cui il cessionario/committente abbia ommesso di effettuare gli adempimenti previsti ai fini del “*reverse charge*”, pur avendo registrato la fattura nella contabilità tenuta ai fini delle imposte sui redditi.

In tema di IVA e sanzioni *ex art.* 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997, **Sez. 5, n. 12138/2022, Perrino, Rv. 664497-01** ha affermato che il cessionario/committente di beni o servizi non può limitarsi ad un controllo puramente formale della fattura che riceve dal cedente, laddove la sua condotta non si limiti ad operare “*ab externo*” sul solo rapporto di rivalsa ma incida direttamente sul rapporto tributario, risultando in tal caso condotta esigibile quella relativa al controllo ed al vaglio critico della qualificazione fiscale dell'operazione. (Principio affermato in tema di cessione, qualificata dal cedente come intracomunitaria, con conseguente applicazione da parte del cessionario del regime di inversione contabile, omettendo di attivare il meccanismo di regolarizzazione di cui al citato art. 6, pur essendogli nota la presenza in Italia della cedente).

In tema di sanzioni per le violazioni degli obblighi relativi all'IVA, **Sez. 5, n. 01690/2022, Perrino, Rv. 663659-02** ha statuito che le fattispecie contemplate nei commi 9-*bis*, 9-*bis*.1, 9-*bis*.2 e 9-*bis*.3 dell'art. 6 del d.lgs. n. 471 del 1997, rispondendo a criteri di progressività, in relazione all'effettivo pregiudizio subito dall'erario e alla pericolosità della condotta per l'esercizio di un'efficace azione di controllo, disciplinano: a) il comma 9-*bis*, l'inosservanza degli adempimenti dell'inversione contabile (o “*reverse charge*”) da parte del cessionario o committente che agisca nell'esercizio di imprese, arti o professioni, distinguendo, a sua volta: a.1) sanzioni in misura fissa (primo periodo), riguardanti i casi di irregolare adempimento delle operazioni di “*reverse charge*”; a.2) sanzioni in misura proporzionale (secondo periodo), per l'omessa annotazione nei registri contabili ai fini delle imposte sui redditi; a.3) sanzioni, anch'esse

proporzionali, derivanti dall'indebita detrazione e dichiarazione infedele (terzo periodo), per i casi in cui l'IIVA non risulti detraibile, scaturenti dall'applicazione dell'art. 5, comma 4, e del comma 6, con riferimento all'imposta che non poteva detrarsi dal cessionario o committente, sanzioni tutte da applicarsi anche in caso di omessa autofatturazione e omessa regolarizzazione della fattura ricevuta dal cedente; b) i commi 9-*bis*.1 e 9-*bis*.2, le due speculari ipotesi di "concorde errore", dovuto alla difficoltà di qualificare l'operazione ai fini della corretta scelta del regime applicabile, quali, rispettivamente, il caso in cui l'IIVA sia assolta dal cedente, benché l'operazione fosse sottoposta al regime del "reverse charge" e, viceversa, il caso in cui l'IIVA sia assolta dal cessionario mediante inversione contabile, sebbene l'operazione fosse sottoposta al regime ordinario, entrambi casi in cui l'acquirente/committente, godendo del diritto di detrazione, è sanzionato in misura fissa; c) il comma 9-*bis*.3, l'esclusione della sanzionabilità in caso di applicazione dell'inversione contabile a operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, per la mancanza, in sé, di danno per l'erario, disponendo l'espunzione sia del debito computato nella liquidazione dell'imposta, sia della corrispondente detrazione, laddove l'insidiosità insita nelle operazioni inesistenti comporta una sanzione irrogata nella misura compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di euro 1000,00.

In tema di imposta di registro, **Sez. 6-5, n. 00717/2022, Crolla, Rv. 663614-01** ha statuito che la tardiva registrazione del contratto di locazione di immobile ad uso abitativo di durata pluriennale determina l'irrogazione della sanzione amministrativa, *ex art.* 69 del d.P.R. n. 131 del 1986, da computarsi sul corrispettivo relativo alla prima annualità del canone qualora il contribuente si sia avvalso, *ex art.* 17, comma 3, del d.P.R. *cit.*, della facoltà del pagamento rateizzato dell'imposta. In particolare, si è precisato che il comma 3 dell'art. 17 del D.P.R. *cit.*, quale modificato dall'art. 21, comma 18, lettera a, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, prevede limitatamente alle locazioni pluriennali di immobili urbani ed in deroga al disposto dell'art. 43, primo comma, lettera h), del d.P.R. n. 131 del 1986 urbani, una disciplina, giustificata dalle sottese esigenze di natura socio - economico, in base alla quale l'obbligo di corrispondere l'imposta del registro è assolto con cadenza annuale. Invero, come evidenziato anche dalla richiamata ordinanza del 28 dicembre 2006, n. 461 della Corte cost. la facoltà, stabilita dall'art. 17 comma 3 d.lvo citato, di optare per il pagamento del tributo in unica soluzione, con riferimento al corrispettivo pattuito per l'intera durata contrattuale, non modifica il carattere annuale del tributo relativo alle indicate locazioni di immobili urbani, perché, come risulta dai lavori preparatori della legge n. 449 del

1997, il legislatore ha introdotto l'opzione di pagamento in unica soluzione solo per consentire all'erario di incamerare anticipatamente gli importi dell'imposta dovuti per ciascun anno e, a questo fine, ha previsto un «meccanismo incentivante» detta opzione, consistente nella riduzione del tributo stesso nella misura della «percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità» (nota I - introdotta anch'essa dalla legge n. 449 del 1997 - all'art. 5 della Parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986). Da qui la determinazione dell'importo della sanzione - per ritardata registrazione del contratto di locazione di immobile ad uso abitativo di durata pluriennale - avuto riguardo all'imposta dovuta per la prima annualità di contratto.

CAPITOLO VIII

I CONDONI

(di Salvatore Saija)

SOMMARIO: 1. La *ratio* dell'istituto. – 2. Ambito applicativo. – 3. Profili processuali.

1. La *ratio* dell'istituto.

Già da tempo la Suprema Corte ha affrontato il tema dello scopo e dei presupposti del condono fiscale, che periodicamente e con una certa frequenza il legislatore ripropone, per far fronte alle esigenze di bilancio.

Nel corso del 2022 non si rinvencono specifiche pronunce sul punto, ma è un dato ampiamente ricevuto, nella giurisprudenza di legittimità, che la *ratio* del condono fiscale vada appunto ricercata nell'esigenza 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. e nel rispetto delle previsioni costituzionali di cui agli artt. 3 e 53, benché in forza di norme di stretta interpretazione. Per tale ragione, si è dunque negata l'ammissibilità del c.d. "condono di condono", in quanto le norme premiali derogano al principio di parità di trattamento dei cittadini dinanzi al Fisco: in caso contrario, il contribuente finirebbe col poter fruire per due volte, con riguardo alla stessa imposta, di un atto clemenziale dettato

da dette esigenze eccezionali (Sez. 5, n. 01317/2018, Delli Priscoli, Rv. 646808-01).

Tuttavia, nel solco delle Sezioni Unite della Corte (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01), che hanno evidenziato come il condono, proprio al lume della cennata *ratio*, costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario ed ha come scopo l'accertamento dell'imponibile, la recente **Sez. 5, n. 09883/2022, Guida, Rv. 664155-01**, con riguardo al condono di tributi soppressi, ha precisato che il termine "imponibile", di cui all'art. 24, comma 1, del d.l. n. 429 del 1982, conv. in l. n. 516 del 1982, e succ. mod., ha il significato di reddito a cui commisurare l'imposta, senza che assumano rilievo le perdite dichiarate, in quanto le disposizioni tributarie condonistiche sono finalizzate ad assicurare all'erario il credito tributario quantificato sull'esclusiva base di imponibili effettivi, e non ipotetici, quali sono quelli derivanti dall'eventuale e futura incidenza delle perdite dichiarate.

2. Ambito applicativo.

Dopo l'intervento chiarificatore di Sez. U, n. 18298/2021, Napolitano L., Rv. 661547-01, è stato ribadito da **Sez. 5, n. 25486/2022, Di Marzio P., Rv. 665742-02**, con riguardo alle controversie definibili in forma agevolata ai sensi del d.l. n. 119 del 2018, conv., con modif., in l. n. 136 del 2018, che esse non solo derivano dall'impugnazione di un avviso di accertamento, ma anche quelle che, più in generale, nascono dalla contestazione di un atto impositivo, individuabile nel primo atto con cui l'amministrazione porta il contribuente a conoscenza della pretesa fiscale, a prescindere dal suo "*nomen iuris*". Per tale ragione, la medesima pronuncia (**Rv. 665742-01**) ha affermato che poiché il cessionario d'azienda risponde delle obbligazioni fiscali sorte in capo al cedente nei limiti dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, egli - qualora la cartella esattoriale notificatagli a tal fine sia il primo atto con cui la pretesa fiscale azionata nei suoi confronti viene portata alla sua conoscenza - ben può chiedere la definizione agevolata della controversia, ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018 in pendenza del processo di impugnazione della cartella stessa, stante la sua indubbia natura di atto impositivo (nello stesso senso, **Sez. 6-5, n. 27094/2022, Penta, Rv. 665849-01**).

Sempre con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione, **Sez. 5, n. 26939/2022, Lume, Rv. 665802-01**, ha affermato che l'art. 11, comma 3, del d.l. n. 50 del 2017, conv. in l. n. 96 del 2017, nel consentire la definizione delle controversie per le quali, alla data di presentazione della domanda, il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva, concerne le sole controversie definite da decisione ancora impugnabile

con i mezzi ordinari, ma non anche quelle in cui l'unico rimedio esperibile sia la revocazione, giacché la pendenza del relativo termine non impedisce, a norma dell'art. 391 *bis* c.p.c., il passaggio in giudicato della sentenza impugnata con ricorso per cassazione respinto; pertanto, in tali casi, va disattesa la richiesta di sospensione del giudizio, avanzata invocando il procedimento di definizione agevolata della lite fiscale.

Quanto alla definizione agevolata avente ad oggetto sanzioni tributarie, **Sez. 5, n. 26757/2022, Cortesi, Rv. 665851-01** ha ribadito che la controversia relativa alla sola irrogazione di sanzioni per il tardivo pagamento di tributi è suscettibile di definizione ai sensi dell'art. 6, comma 3, del d.l. n. 119 del 2018, conv., con modif., in l. n. 136 del 2018, in quanto la c.d. "definizione a zero" delle sanzioni è consentita qualora il rapporto relativo al tributo sia stato risolto mediante l'estinzione dell'obbligazione tributaria principale, secondo le diverse modalità previste dalle norme di diritto civile e tributario, ivi compresi l'annullamento dell'atto impositivo, la conciliazione giudiziale o stragiudiziale, la definizione agevolata e il pagamento, benché tardivo.

Sez. 6-5, n. 08413/2022, Luciotti, Rv, 664300-01, ha poi affermato che la definizione agevolata delle controversie pendenti avanti alla Corte di cassazione con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia, ai sensi dell'art. 6, comma 2-*ter*, del d.l. n. 119 del 2018, conv. in l. n. 136 del 2018, presuppone che l'Agenzia delle entrate sia risultata soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, in ciò dovendo ricomprendersi anche quello in Corte di cassazione e anche a seguito di rinvio: non può pertanto escludersi, dal relativo computo, quello di legittimità concluso favorevolmente per l'Agenzia delle entrate con la cassazione della sentenza impugnata ed il rinvio al giudice del merito per una nuova pronuncia.

Ancora con riguardo al d.l. n. 119 del 2018, **Sez. 5, n. 02372/2022, Succio, Rv. 663750-01**, ha precisato che il termine fissato dall'art. 6, comma 12, per l'espressione di diniego dell'istanza, ha natura perentoria, e ciò in forza del principio di doverosità dell'azione amministrativa, secondo cui la P.A. ha il dovere di esercitare i poteri conferiti in un lasso temporale ragionevole; del resto, si è concluso, la norma citata non prevede, ai fini della estinzione del giudizio, il deposito da parte dell'Agenzia delle entrate dell'attestazione di regolarità della domanda di definizione.

Assai interessante è la pronuncia di **Sez. 5, n. 10347/2022, Nicastro, Rv. 664271-01**, in tema di estensione degli effetti del condono al coobbligato solidale. Si è infatti precisato che l'art. 6, comma 14, del citato d.l., secondo cui la definizione agevolata della controversia, ove perfezionata dal coobbligato solidale, giova anche in favore degli altri

coobbligati, trova applicazione anche nei rapporti tra società consolidate, che abbiano esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo.

Sempre sul tema della solidarietà, **Sez. 5, n. 18001/2022, Lo Sardo, Rv. 664929-01**, ha stabilito che ai sensi dell'art. 6, comma 1, del d.l. n. 119 del 2018, l'importo dovuto dal contribuente deve essere commisurato all'entità del tributo liquidato nell'ambito del giudizio (di primo o secondo grado) avente ad oggetto l'impugnazione dell'atto impositivo, giacché non può farsi riferimento al tributo liquidato in riferimento all'imponibile accertato in altro procedimento, vertente tra il fisco ed altri contribuenti, ancorché coobbligati in solido con l'istante, e ciò anche a prescindere dalla possibilità di invocare il giudicato ai sensi dell'art. 1306, comma 2, c.c., per la caducazione o riduzione della pretese impositiva, che lo stesso istante abbia (nello stesso senso, **Sez. 5, n. 26928/2022, Crivelli, Rv. 665811-01**).

Per quanto attiene al condono di cui alla l. n. 289 del 2002, **Sez. 5, n. 01955/2022, Condello, Rv. 663660-01**, in forza di interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina di cui all'art. 12 della l. cit., ha ribadito che essa opera anche per coloro che avevano pagato la prima rata in epoca anteriore alla data di entrata in vigore del d.l. n. 143 del 2003 (conv. nella l. n. 212 del 2003 e contenente un primo differimento); ciò in quanto l'art. 1, comma 2, del d.l. n. 143 cit. e l'art. 1, comma 2, lett. g), del d.m. 8 aprile 2004 - che limita la platea dei destinatari della proroga dei termini a quei contribuenti che alla data di entrata in vigore del predetto d.l. n. 143 non avevano effettuato versamenti utili per la definizione degli adempimenti e degli obblighi tributari di cui all'art. 12 (tra gli altri) della l. n. 289 del 2002 - vanno interpretati nel senso che per versamenti "utili" devono intendersi quelli immediatamente estintivi di detti obblighi, ossia quelli effettuati "in unica soluzione".

In linea con consolidata giurisprudenza, **Sez. 5, n. 13988/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 664592-01**, ha poi affermato che il "condono tombale" di cui all'art. 9 della l. n. 289 del 2002, non opera sugli eventuali crediti del contribuente, ma incide esclusivamente sul debito tributario. Ciò in quanto il condono costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, volto com'è al recupero di risorse e di riduzione del contenzioso, che rende definitivo l'imponibile su cui calcolare l'imposta lorda risultante dalla dichiarazione con la quale è formulata la richiesta di definizione. Pertanto, 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.

Infine, sempre con riguardo al condono di cui alla l. n. 289 del 2002, **Sez. 5, n. 29062/2022, D'Auria, Rv. 666080-01**, ha precisato che il condono di cui all'art. 9 *bis*, che consente di definire gli omessi e tardivi versamenti delle imposte e delle ritenute emergenti dalle dichiarazioni presentate, mediante il solo pagamento dell'imposta e degli interessi o, in caso di mero ritardo, dei soli interessi, senza aggravii e sanzioni, costituisce una forma di condono clemenziale e non premiale come, invece, deve ritenersi per le fattispecie di cui agli artt. 7, 8, 9, 15 e 16 della stessa legge, che invece attribuiscono al contribuente il diritto potestativo di chiedere un accertamento straordinario, da effettuarsi con regole peculiari rispetto a quello ordinario; pertanto, nell'ipotesi di cui all'art. 9 *bis*, non essendo necessaria alcuna attività liquidatoria *ex* art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 in ordine alla determinazione del "quantum", esattamente indicato nell'importo specificato nella dichiarazione integrativa presentata ai sensi del comma 3 della norma di riferimento, con gli interessi di cui all'art. 4, il condono è condizionato all'integrale pagamento di quanto dovuto e il pagamento rateale determina la definizione della lite pendente solo quando tale condizione venga rispettata, e si provveda al pagamento delle imposte, nei termini e nei modi di cui alla medesima disposizione, con la conseguenza che, nel caso di omesso o non integrale pagamento, l'istanza di definizione diviene inefficace e si perde la possibilità di avvalersi della definizione anticipata.

Venendo adesso al condono di cui all'art. 39 del d.l. n. 98 del 2011, conv. con modif. in l. n. 111 del 2011, poiché la disposizione presuppone una lite pendente, e non soltanto potenziale, introdotta entro il 31 dicembre 2011, **Sez. 5, n. 36335/2022, Di Marzio P., Rv. 666510-01**, ha affermato che il beneficio non è accessibile al contribuente che, entro tale termine, abbia presentato esclusivamente un'istanza di accertamento con adesione, che, pur sospendendo il termine per l'impugnazione dell'atto impositivo, non ne impedisce l'immediata proposizione, prima della quale la lite è solo potenziale.

Anche la più recente legislazione condonistica, infine, è stata oggetto di esame da parte della S.C. In particolare, **Sez. 5, n. 29343/2022, Cataldi, Rv. 666082-01**, ha affermato che tra le controversie pendenti innanzi alla Corte di cassazione definibili ai sensi dell'art. 5, commi 1 e 2, della l. n. 130 del 2022, non rientrano quelle in cui il ricorso introduttivo del contribuente sia stato dichiarato inammissibile (segnatamente per tardività) e sia stato rigettato l'appello dello stesso contribuente contro tale statuizione, risultando pertanto l'Agenzia delle entrate integralmente vittoriosa in ambedue i gradi di merito.

3. Profili processuali.

Venendo da ultimo ai profili processuali, oggetto di esame delle pronunce del 2022, va anzitutto segnalata **Sez. 5, n. 14850/2022, Cataldi, Rv. 664705-01**, secondo cui, in caso sia stata dichiarata l'estinzione del processo *ex* art. 6, comma 13, del d.l. n. 119 del 2018, conv., con modif., dalla l. n. 136 del 2018, ove il contribuente, dopo aver aderito alla definizione agevolata della controversia, non abbia depositato l'istanza di trattazione, è inammissibile per carenza di interesse la richiesta di revoca di tale declaratoria, da lui stesso proposta ai sensi dell'art. 391, comma 3, c.p.c., al fine di far constatare l'avvenuto perfezionamento della definizione agevolata, attesa la medesimezza (estinzione del processo) tra l'esito processuale determinatosi e quello perseguito.

Infine, **Sez. 5, n. 33069/2022, Cortesi, Rv. 666396-01**, occupandosi della sospensione del termine per impugnare, prevista dall'art. 6, comma 11, del d.l. n. 119 del 2018, conv. in l. n. 136 del 2018, ha rilevato che essa opera automaticamente, a prescindere dal concreto intento della parte privata di avvalersene, e si cumula con quella dei termini processuali per l'emergenza epidemiologica da Covid-19, ma non con la sospensione feriale, che resta interamente assorbita dalla sospensione prevista nell'ambito dei procedimenti di definizione agevolata, in ragione della natura eccezionale di quest'ultima.

CAPITOLO IX

LE AGEVOLAZIONI

(di *Francesco Agnino*)

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. - 5.12. Il Credito di imposta per gli esercenti di sale cinematografiche. - 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 nonché nei confronti di portatori di "handicap". - 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. Riqualficazione 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 misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 2009 in Abruzzo. - 7.5. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994. - 7.6. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi. - 8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA. - 9. Contributi alla editoria. - 10. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese. - 11. 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.

Pertanto, le agevolazioni fiscali sono finalizzate ad accordare un trattamento di "favor" per determinati contribuenti. Al verificarsi di un presupposto, predeterminato normativamente, vi è una riduzione dell'onere fiscale rispetto alla situazione ordinaria. Si possono rilevare, essenzialmente, due tratti distintivi comuni a tutte le agevolazioni fiscali: --a) derivano da disposizioni di carattere derogatorio rispetto ai principi di generalità, uniformità e progressività della disciplina dei tributi, ovvero al principio di capacità contributiva; --b) la presenza di finalità extrafiscali nella struttura del tributo.

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 qualificabili come 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 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.

Con il termine agevolazione fiscale, quindi, in dottrina, si viene ad indicare un ampio "genus" che ricomprende differenti "species", che consistono: "nell'esonero totale, o parziale, da un tributo o da più tributi; nella riduzione dell'imponibile o dell'imposta; nell'assoggettamento ad aliquote di favore; nel rinvio temporale della tassazione; in regimi fiscali sostitutivi di favore".

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).

Nonostante le difficoltà che erano emerse, nell'attività di riordino e contrazione delle agevolazioni fiscali, la rilevanza del fenomeno sotto il profilo, non solo fiscale, ma anche economico, sociale e culturale e la sua tendenza, in mancanza di interventi, ad aumentare sotto l'aspetto quantitativo, richiedono una costante attenzione ed un costante controllo da parte del legislatore.

Infatti, nonostante gli insuccessi degli interventi passati, si è previsto con la riforma fiscale del 2015 un nuovo tentativo di riordino.

Con il d.lgs. 160 del 2015, si è conferito al Governo il compito di redigere “[...] un rapporto annuale, allegato al disegno di legge di bilancio, sulle spese fiscali” e di introdurre “norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica”. Le agevolazioni fiscali “per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore sono oggetto di specifiche proposte di eliminazione, riduzione, modifica o conferma” in base alle finalità per le quali sono state previste.

Ogni cinque anni verrà svolta, quindi, un'attività di riordino della materia agevolativa (le misure sono raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità) al termine del quale vi saranno interventi di eliminazione degli incentivi sulla base del rapporto annuale che “effettua confronti tra le spese fiscali e i

programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizza gli effetti micro-economici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale.

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.

Occorre, quindi, esaminare i limiti costituzionali alla potestà legislativa in ambito tributario. Tra questi limiti assume rilevanza l'art. 23 della Costituzione, che sancisce il principio di riserva legale in materia di imposte, e l'art. 53 della Costituzione, che fissa il principio di capacità contributiva e di uguaglianza.

La possibilità di differenziare i trattamenti tributari al fine di favorire determinate situazioni deve, quindi, rispondere ai principi fondamentali dell'ordinamento, i quali rappresentano i limiti interni entro cui la materia può operare. La Corte cost., nella sentenza n. 76 del 1958, ha sintetizzato tale pensiero affermando che la materia delle agevolazioni fiscali "è di per sé molto delicata, perché involge necessariamente disparità di trattamento rispetto a situazioni e rapporti consimili, le quali devono essere considerate attentamente e con una visione generale ed unitaria: solamente chi abbia davanti a sé il quadro di tutte le situazioni in atto e di quelle possibili, colga le differenze fra gli uni e gli altri tipi di esse, in relazione alle categorie di soggetti e alle circostanze locali, e possa prevedere le ripercussioni dirette e indirette delle agevolazioni prospettate, può ritenersi in grado di concederle senza violare i principi di eguaglianza e di giustizia e senza danneggiare gravemente interessi meritevoli di tutela".

Qualsiasi trattamento di favore, indipendentemente dalla fonte che lo ha prodotto, è tenuto al rispetto della Costituzione.

Da tale premessa discende la necessità di valutare l'incidenza delle stesse sul principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

L'art. 53 Cost. riveste oltre che una funzione solidaristica correlata all'art. 2 Cost., anche una funzione garantistica, ovvero una protezione, in quanto limita la potestà tributaria affinché possano concorrere alle spese pubbliche solo coloro i quali, effettivamente, hanno una determinata capacità contributiva, evitando così di sottoporre a tassazione ricchezze che non trovano un collegamento con la realtà.

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.

La riserva di legge contenuta nell'art. 23 della Costituzione è relativa, in quanto tale articolo non dispone che tutti gli elementi della prestazione imposta siano stabiliti dalla legge, ma si richiede che abbia fondamento legislativo.

Vi è, dunque, una ripartizione normativa tra la legge, a cui è rimessa l'individuazione del contenuto minimo della prestazione imposta e le fonti subordinate, a cui, invece, è demandata la determinazione degli altri elementi che caratterizzano il tributo si può concludere che alla legge è affidata la disciplina degli elementi necessari per riconoscere l'"*an debeat*" (le prestazioni), ossia il presupposto dell'obbligazione tributaria e i soggetti passivi; mentre alle fonti secondarie è demandata la determinazione del "*quantum debeat*", pur sempre nei limiti stabiliti dalla legge.

Si è limitato, dunque, il potere impositivo attribuito agli atti esecutivi, ritenendo rispettato il precetto della riserva di legge nei casi in cui la legge stabilisca "la misura massima dell'aliquota, o comunque fissa criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore"

Più esattamente, le agevolazioni che incidono su *an* e *quantum debeat*, soggiacciono alla riserva di legge che, come è noto, riguarda doverosità ed entità delle prestazioni tributarie, mentre quelle che incidono su *quomodo* e *quando debeat* 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).

Sotto altro aspetto, relativamente alla potestà legislativa nell'ambito delle agevolazioni fiscali, la Costituzione non contiene disposizioni che diano allo Stato una competenza generale su tale ambito. Ciò che si può osservare, tuttavia, è che, essendo l'agevolazione definita come strumento derogatorio rispetto alla disciplina ordinaria sui tributi, l'ente che legifera sul tributo ha la competenza anche sugli eventuali strumenti sottrattivi. Quindi, lo Stato non può introdurre norme agevolative che riguardano le entrate regionali e limitare l'autonomia tributaria delle Regioni, così come queste ultime non possono concedere incentivi su tributi erariali.

Si devono inoltre considerare i principi derivanti dall'art. 117 Cost., in combinato disposto con gli artt. 107, 108 e 109 T.F.U.E. (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 S.C. 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. 35355/2022, Federici, Rv. 666575-01, pur prevedendo che in tema di IVA, l'art. 34 della l. n. 388 del 2000, sancendo un limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, per i soggetti intestatari di conto fiscale, ha inteso introdurre per ogni periodo d'imposta un limite invalicabile alla compensazione di crediti iva e debiti relativi ad altre imposte, al fine di non squilibrare eccessivamente le previsioni di gettito fiscale annuale, la violazione del limite previsto per legge equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, ha precisato che la relativa misura tuttavia, nei processi ancora in corso ed in ossequio al principio del "favor rei", di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, deve tener conto dell'innalzamento del limite d'importo compensabile dei crediti IVA, disposto dalla normativa successiva, così da determinare la riduzione della condotta sanzionabile all'omesso versamento di importi eccedenti il più elevato tetto.

Sempre in tema di compensazione, **Sez. 5, n. 13425/2022, Nonno, Rv. 664519-01**, ha sancito che in tema di IVA, la compensazione c.d. "verticale", di cui all'art. 11, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986, si applica ai soli crediti relativi alla medesima imposta ed è consentita mediante scomputo del credito annuale dall'imposta a debito emergente dalle liquidazioni periodiche relative al solo anno successivo.

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*).

Quanto alle modalità di richiesta della istanza di rimborso, **Sez. 5, n. 35717/2022, Penta, Rv. 666583-01**, ha precisato che in tema di IVA, l'istanza di rimborso del credito d'imposta maturato dal contribuente deve considerarsi già presentata con la compilazione del corrispondente quadro della dichiarazione annuale "RX4", che configura formale esercizio del diritto, mentre la presentazione del modello "VR" costituisce, ai sensi dell'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, solo un presupposto per l'esigibilità del credito e, dunque, un adempimento prodromico al procedimento di esecuzione del rimborso, sicché, laddove l'istanza del contribuente sia formulata in termini di compensazione, e non denoti l'inequivocabile volontà di ottenere il rimborso del credito, non si applica il termine ordinario decennale di prescrizione, bensì quello di decadenza biennale previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. (In applicazione del principio, la S.C. ha evidenziato che l'indicazione da parte del contribuente del proprio credito Iva nell'allora colonna 4 del quadro RX4, anziché nella colonna 3, manifestasse la volontà di farlo valere in compensazione, e non già di chiederlo a rimborso, con conseguente applicazione della decadenza biennale, e non già della prescrizione decennale).

Analogamente, per **Sez. 5, n. 24655/2022, Nonno, Rv., n. 665796-01**, la domanda di rimborso del credito IVA deve essere tenuta distinta da quella di compensazione dell'imposta con altro debito fiscale, sicché, laddove l'istanza del contribuente sia formulata in termini di compensazione, e non denoti l'inequivocabile volontà di ottenere il rimborso del credito, mediante l'indicazione dello stesso nel quadro "RX4" nella dichiarazione annuale, non si applica - salvo ipotesi eccezionali in cui la compensazione non può più essere effettuata (ad es., per cessazione dell'attività o morte del contribuente) - il termine ordinario decennale di prescrizione, bensì quello di decadenza biennale previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che aveva applicato il termine decadenziale biennale, in quanto la società contribuente non aveva compilato il quadro "RX4", bensì il campo "VX5", relativo all'IVA da portare in detrazione).

Per **Sez. 5, n. 35133/2022, Nonno, Rv. 666409-01**, il principio di generale emendabilità della dichiarazione si riferisce all'ipotesi ordinaria nella quale la stessa rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, nelle parti in cui abbia carattere negoziale lo stesso non opera, salvo che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore in cui sia incorso, ai sensi degli artt. 1427 e ss. c.c.; pertanto, nel

caso di credito d'imposta concesso al datore di lavoro per anticipi dell'imposizione sul TFR (art. 3, commi 211 - 213, della l. n. 662 del 1996), l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero l'omessa compilazione dei relativi quadri non consente di beneficiare della compensazione per l'anno in cui la dichiarazione si riferisce.

Quanto ai presupposti per la compensazione, **Sez. 5, n. 11270/2022, Triscari, Rv. 664340-01**, ha previsto che in tema di IVA, la dichiarazione di cui all'art. 8, comma 3, del d.P.R. n. 542 del 1999, integra, sin dal momento della sua introduzione e prima ancora della previsione di uno specifico termine per il suo espletamento, un presupposto della compensazione, per cui, pur non escludendo, in presenza delle altre condizioni, l'esistenza del credito IVA, suscettibile di rimborso, e non determinando conseguentemente il suo recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria, giustifica l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 471 del 1997.

Infine, per **Sez. 5, n. 11325/2022, Triscari, Rv. 664292-01**, in tema di contenzioso tributario, l'avviso di recupero del credito d'imposta indebitamente compensato costituisce manifestazione della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione, sicché, anche in tale ipotesi, deve ritenersi applicabile la proroga dei termini di decadenza prevista dall'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.

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 S.C. sono state 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 cost. n. 340 del 2005, che 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 S.C. 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 richiamata decisione a Sezioni Unite, 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 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.

Sez. 5, n. 09983/2022, Guida, Rv. 664155-01, si è occupata del condono relativo a tributi soppressi, precisando che il termine "imponibile", di cui all'art. 24, comma 1, del d.l. n. 429 del 1982, conv. dalla l. n. 516 del 1982, e succ. mod., ha il significato di reddito a cui commisurare l'imposta, nella cui determinazione non assumono rilevanza le perdite dichiarate, poiché le disposizioni tributarie in tema di condono sono finalizzate ad assicurare all'erario il credito tributario quantificato sull'esclusiva base di imponibili effettivi, e non ipotetici, quali sono quelli derivanti dall'eventuale e futura incidenza delle perdite dichiarate.

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 S.C. ha infatti affermato, richiamando pronunce adottate in casi analoghi dalla Corte cost. 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 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 menzionato credito d'imposta - 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 scadenze previste dalla legge (conf. Sez. 5, n. 10029/2018, Locatelli, Rv. 647964-01).

Sez. 5, n. 31052/2018, Castorina, Rv. 651910-01, ha 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.

Alle stesse conclusioni è da ultimo pervenuta Sez. 5, n. 34266/2021, D'Orazio, Rv. 663047-01.

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, affermando 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 scadenze, come nell'ipotesi prevista nel d.m. 22 luglio 1998 n. 275 all'art. 6»*.

In consapevole contrasto con tale orientamento si pone Sez. 5, n. 26550/2016, Carbone, Rv. 642365-01, che, richiamando anch'essa il principio generale espresso dalla citata decisione delle Sezioni Unite, ha invece ritenuto che la decadenza prevista dall'art. 6 del medesimo d.m. 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, 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.

Si segnala, Sez. 5, n. 17100/2023, Balsamo, Rv. 668242-01, che si è occupata della individuazione delle condizioni di operatività delle esenzioni IMU nei confronti di immobili destinati alla attività di ricerca, stabilendo che in materia di IMU, la previsione dell'art. 9, comma 8, del d.lgs. n. 23 del 2011 comporta l'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 agli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della l. 20 maggio 1985, n. 222; conseguentemente, detta esenzione esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito, non potendosi ritenere che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta, pur se assistita da finalità di pubblico interesse.

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 riportati, 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. 01336/2017, Di Marzio M., Rv. 643359-01).

Alle stesse conclusioni è pervenuta Sez. 1, n. 03283/2021, Iofrida, Rv. 660836-01, in tutto conforme al precedente appena richiamato.

Quanto agli aspetti procedurali, **Sez. 5, n. 23223/222, Crivelli, Rv. 665293-01**, ha precisato che in tema di diritti e garanzie del contribuente, all'avviso di recupero di credito d'imposta è applicabile il termine dilatorio di sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale previsto dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, in ragione della sostanziale equiparazione tra tale atto accertativo della pretesa tributaria, con natura impositiva, e l'avviso di accertamento. Ne consegue l'illegittimità dell'avviso di recupero di credito d'imposta emesso "*ante tempus*", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, 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. (Nella specie, la S.C. ha accertato la suddetta violazione, in presenza di un atto impositivo notificato dopo dodici giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, ed escluso che l'imminente prescrizione del diritto al rimborso potesse integrare i motivi d'urgenza che consentono di derogare al rispetto del termine).

5.7. Il credito d'imposta per l'attività di ricerca e di sviluppo.

In linea generale per "innovazione" deve intendersi la "fase conclusiva e fondamentale del processo di crescita economica e tecnologica dell'impresa avviato da invenzioni o scoperte". In altri termini, l'innovazione rappresenta un insieme di passaggi scientifici, tecnologici,

organizzativi, finanziari e commerciali, volti a rendere l'impresa competitiva.

Pertanto, investire in innovazione e aiutare le imprese in tale progetto è funzionale alla ripresa economica non solo delle imprese, ma dell'intero sistema nazionale.

L'art. 1, comma 280, 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 gli 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.

In argomento, Sez. 5, n. 11614/2021, D'Orazio, Rv. 661346-01, ha inoltre rilevato che il menzionato credito di imposta previsto, per le attività di ricerca, e sviluppo è validamente utilizzato al momento in cui viene compensato, anche parzialmente, con gli importi dovuti a titolo di imposte dirette, quand'anche lo scomputo della somma in compensazione non sia per errore indicato nel modello F24, sicché la presentazione, nell'anno successivo, di un modello F24 a saldo zero, in quanto volta a sanare una mera irregolarità formale, non immuta la data della fruizione di tale credito.

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. 04579/2018, 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 cost. 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 cost., 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 del 2017).

La S.C. ha riportato in motivazione gli argomenti della Corte cost., 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; nella pronuncia richiamata, peraltro, si rileva 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).

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 del 2017 della Corte cost., 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 1 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 1 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).

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.

Anche l'art. 2, commi 539-546, l. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha previsto, a determinate condizioni, un credito d'imposta per l'occupazione nelle aree del Mezzogiorno in favore dei datori di lavoro che, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2008, abbiano incrementato il numero di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato.

In materia, Sez. 5, n. 31858/2021, Mele, Rv. 662791-01, ha precisato che l'omessa comunicazione annuale attestante il mantenimento del livello occupazionale prevista dal d.m. 12 marzo 2008 determina, in attuazione della legge citata, la decadenza del beneficio il quale, protraendosi per più anni, presuppone il perdurare per tutto il periodo in cui esso è riconosciuto dei requisiti relativi al numero complessivo dei lavoratori dipendenti.

La comunicazione anticipata della intervenuta assunzione di lavoratori nel mese in cui è avvenuta - anziché, come prescrive l'art. 6 d.m. 12 marzo 2008, a partire dal primo giorno del mese successivo a quello in cui si sono verificati gli incrementi occupazionali - costituisce, invece, per Sez. 5, n. 05952/2021, D'Orazio, Rv. 660669-01, una mera irregolarità che, in mancanza di espressa previsione di decadenza, non comporta la perdita del beneficio previsto dalla legge né l'applicazione di sanzioni a carico del contribuente istante.

Per **Sez. 5, n. 23391/2022, Giudicepietro, Rv. 665296-01**, in tema di credito di imposta *ex* art. 2, comma 539, della l. n. 244 del 2007, la comunicazione *ex* art. 6, comma 4, del d.m. 12 marzo 2008, attestante la permanenza del requisito sostanziale del numero dei dipendenti su base annua (superiore al numero complessivo dei dipendenti mediamente occupati nel periodo tra il 1° gennaio 2007 ed il 31 dicembre 2007), deve essere trasmessa, a pena di decadenza, dal 1° febbraio al 31 marzo di ciascuno degli anni 2009, 2010 e 2011, rispettivamente in relazione agli anni d'imposta 2008, 2009 e 2010, oggetto del beneficio. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza di merito che aveva ritenuto tardiva la trasmissione in data 21 marzo 2011 della comunicazione relativa all'anno 2010).

Con sentenza n. 147 del 2022, la Corte cost. ha ritenuto inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 14, l. reg. Sicilia 12 maggio 2020, n. 9, impugnato per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., in relazione agli artt. 107 e 108 TFUE, in quanto prevede, a beneficio delle imprese siciliane che assumono disoccupati, degli sgravi contributivi previdenziali e assistenziali per l'anno 2020. Il ricorrente, nel dedurre che la disposizione impugnata integri gli estremi del conferimento di un aiuto di Stato in violazione del TFUE, non prende minimamente in esame il successivo art. 22 della medesima legge regionale, il quale dispone che gli aiuti alle imprese da essa previsti - dunque, anche

quelli menzionati dal comma impugnato - “sono concessi secondo le modalità e i limiti” di cui alla disciplina eurounitaria in materia e da essa mutuati. Il contrasto con i parametri interposti evocati avrebbe dovuto essere vagliato alla stregua di tali requisiti, subordinatamente ai quali la concessione degli aiuti è consentita.

5.9. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate.

L'art. 8 della 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, abbiano 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).

Per **Sez. 5, n. 26938/2022, Lume, Rv. 665816-01**, in tema di agevolazioni per le aree svantaggiate, per evitare la decadenza dal beneficio del credito d'imposta per nuovi investimenti, previsto dall'art. 8 della l. n. 388 del 2000, non è sufficiente l'acquisto di beni strumentali all'esercizio dell'impresa, che siano nuovi e fiscalmente ammortizzabili, ma occorre altresì che, entro due anni dalla loro acquisizione o ultimazione, entrino in funzione mediante l'effettivo inserimento nel ciclo produttivo, senza alcuna distinzione tra beni mobili e immobili, poiché la norma antielusiva ricollega l'agevolazione all'impiego del bene acquisito nel ciclo produttivo, ma tiene anche conto che potrebbe essere necessario un lasso di tempo per predisporre l'utilizzo del bene stesso nel ciclo produttivo esistente.

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.

Sez. 5, n. 15208/2021, Giudicepietro, Rv. 661598-01, ha, inoltre, chiarito che, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta previsto dall'art. 8, comma 7, l. n. 388 del 2000 per i soggetti titolari di reddito d'impresa che, nel periodo ivi indicato abbiano effettuato nuovi investimenti, costituisce prescrizione essenziale l'individuazione specifica nel registro cespiti dei beni fiscalmente ammortizzabili dei beni agevolabili - che devono comunque essere destinati ad una struttura produttiva e non possono essere trasferiti, a pena di decadenza, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione - nonché la distinzione dagli altri beni posseduti dall'impresa.

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. al 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, Grasso Gia., 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 requisiti 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.

Negli stessi termini si è pronunciata Sez. 5, n. 03072/2021, Castorina, Rv. 660468-01.

Confermando un orientamento già espresso anche con riferimento ad altre tipologie di agevolazioni, Sez. 5, n. 29130/2018, Grasso Gia., 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 scadenze

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 assoluta, 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.

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.

Infine, **Sez. 5, n. 06332/2022, Guida, Rv. 663981-01**, in tema di IRAP, ha escluso la configurabilità di un aiuto di Stato, incompatibile con il mercato comune, il riconoscimento dell'abbattimento del cuneo fiscale a favore delle imprese del settore dei trasporti che non operino in concessione e a tariffa, per la neutralità dell'esclusione di queste ultime dalla medesima agevolazione e in ragione del fatto che non si determina alcun vantaggio o svantaggio selettivo poiché la tariffa applicata dall'ente che opera in concessione è di per sé idonea a scontare il peso dell'imposta, sicché l'impresa pubblica opera in condizioni di effettiva concorrenza con le altre imprese del medesimo settore, alle quali invece si applica il beneficio fiscale.

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.

5.12. Il credito d'imposta per gli esercenti di sale cinematografiche.

Com'è noto, l'art. 20 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, ha riconosciuto agli esercenti di sale cinematografiche un credito d'imposta

in sostituzione degli abbuoni previsti ai fini del versamento dell'imposta sugli spettacoli che non concorre alla formazione del reddito imponibile e può essere compensato ai sensi dell'articolo 17 d.lgs. n. 241 del 1997.

Tale disposizione è stata abrogata dalla l. 14 novembre 2016, n. 220, che ha comunque mantenuto un'analogia disciplina agevolativa per tutto il settore cinematografico.

In argomento, Sez. 5, n. 08203/2021, Federici, Rv. 660984-01, ha ribadito che i crediti di cui all'art 20 d.lgs. n. 60 del 1999, così come la loro evoluzione contenuta nella l. n. 220 del 2016, costituiscono una forma di sovvenzione statale indiretta in favore degli esercenti le sale cinematografiche e rientrano, perciò, nella categoria delle agevolazioni fiscali, sicché, pur essendo esclusi dal computo del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, concorrono comunque a determinare il valore della produzione netta ai fini IRAP in applicazione dell'art. 11-*bis* d.lgs. n. 446 del 1997, il quale, nello stabilire la regola generale di corrispondenza tra le due imposte, introduce una serie di deroghe ed esclude (tra l'altro) l'applicazione dell'art. 58 (ora 56 e 91) d.P.R. n. 917 del 1986.

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 del 1989, la Corte cost. 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.

In conseguenza di tale pronuncia, Sez. 5, n. 04756/2021, Lo Sardo, Rv. 660668-01, ha precisato che, fermo il termine prescrizione di dieci anni, l'istanza di rimborso per le ritenute dirette operate sui ratei pensionistici percepiti prima dell'intervento del giudice costituzionale deve

essere proposta entro il termine decadenziale di 48 mesi dalla pubblicazione in G.U. della richiamata sentenza

Sez. 5, n. 23535/2018, Giudicepietro, Rv. 650340-01, ha comunque ritenuto 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 del 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 cost., 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 S.C. 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 considerare, 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.

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 Sez. 5, n. 11648/2017, Tricomi L., Rv. 644108-01).

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).

Sempre con riferimento alle agevolazioni in favore di determinati enti, deve essere menzionato il disposto dell'art. 118, comma 1, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (T.U.E.L.), ove è stabilito che i trasferimenti di beni mobili e immobili, effettuati dai comuni, dalle province o dai consorzi fra tali enti in favore delle aziende speciali o delle società di capitali di cui all'art. 113, comma 3, d.lgs. cit., sono esenti, senza limiti di valore, dalle imposte di bollo, di registro, di incremento di valore, ipotecarie, catastali e da ogni altra imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura.

Proprio in relazione a tale disposizione, Sez. 5, n. 33969/2021, Reggiani, Rv. 662802-01, ha chiarito che l'esenzione prevista dall'art. 118, comma 1, d.lgs. n. 267 del 2000 si applica, in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale, ai trasferimenti di beni di ogni tipologia, effettuati dai Comuni a favore delle proprie aziende speciali di cui all'art. 114 d.lgs. cit., compresi i trasferimenti di aziende (o di rami di azienda), che costituiscono beni distinti dai singoli loro componenti.

In particolare, a seguito di una ragionata lettura della norma, che tiene conto delle previsioni agevolative presenti nei commi successivi al primo dello stesso articolo, la S.C. ha evidenziato che le distinte esenzioni sono finalizzate a favorire, in modo differenziato a seconda delle diverse ipotesi considerate, il passaggio di beni funzionali alla gestione dei servizi pubblici dagli enti locali (o dai loro consorzi) alle aziende speciali o agli specifici enti, che dal legislatore sono ritenuti in grado di svolgere i menzionati servizi con maggiore efficienza. L'esenzione prevista dal primo comma del menzionato articolo è, pertanto, stata ritenuta applicabile al trasferimento di azienda, anche se non espressamente menzionato, rivolgendosi la norma esplicitamente solo ai beni mobili e immobili, intesa l'azienda come bene a sé stante, distinto dai singoli suoi componenti, e riconducibile alla categoria residuale di cui all'art. 812 c.c.

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 presupposti, 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 di favore riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche, ivi previste, si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

Tra le disposizioni agevolative, contenute nell'art. 90 l. n. 289 del 2009, vi è anche la previsione dell'imposta in misura fissa per gli atti di costituzione o di trasformazione di un'associazione sportiva dilettantistica o di una società sportiva dilettantistica.

Sul punto Sez. 5, n. 26878/2021, Cavallari, Rv. 662647-02, ha precisato che l'atto di trasformazione di un'associazione sportiva dilettantistica in una società di capitali con fine di lucro è, invece, soggetto a imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. a), n. 2), della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986.

Sez. 5, n. 29401/2019, Ceniccola, Rv. 655740-01, ha, inoltre, ritenuto 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.

Sez. 5, n. 30008/2021, Fanticini, Rv. 662783-01-02 e Rv. 662783-02, nel confermare il principio appena illustrato, ha evidenziato che, ai fini del riconoscimento del regime agevolato di cui all'art. 1 l. n. 398 del 1991, rileva la qualificazione dell'associazione sportiva dilettantistica quale organismo senza fine di lucro da intendersi, in aderenza alla nozione eurounitaria, quello il cui atto costitutivo o statuto escluda, in caso di scioglimento, la devoluzione dei beni agli associati, trovando tale requisito preciso riscontro, ai fini IVA, nell'art. 4, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972 e, per le imposte dirette, nell'art. 111, comma 4-*quinquies* (oggi art. 148, comma 8) d.P.R. n. 917 del 1986. Alla formale conformità delle regole associative al dettato legislativo si aggiunge, poi, l'esigenza di una verifica in concreto sull'attività svolta al fine di evitare che lo schema associativo (pur formalmente rispettoso degli ulteriori requisiti prescritti dalle lettere a), c), d), e) ed f) degli artt. 148, comma 8, del vigente D.P.R. n. 917 del

1986 e 4, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972) sia di fatto impiegato quale schermo di un'attività commerciale svolta in forma associata.

D'altronde, come rilevato da Sez. 5, n. 39789/2021, Catalozzi, Rv. 663207-01, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di disconoscere la qualifica di ente non commerciale di un'associazione sportiva dilettantistica e, conseguentemente, l'applicazione del regime fiscale di favore riservato a tali enti, in ragione dello svolgimento di (prevalente) attività commerciale nell'arco di un significativo lasso temporale che interessi più esercizi.

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 comunque rilevato 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, e non trova pertanto applicazione per la pubblicità realizzata da terzi su spazi messi a loro disposizione, a titolo oneroso, da siffatte società sportive.

Da ultimo, per **Sez. 5, n. 22400/2022, Cortesi, Rv. 665342-01**, le associazioni sportive dilettantistiche possono optare per il regime agevolato di cui all'art. 1 della l. n. 398 del 1991 se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi nei limiti del "plafond" previsto (pari ad € 400.000,00 per effetto delle modifiche introdotte dalla l. n. 232 del 2016, in vigore dal 1° gennaio 2017). Ai fini del computo di tale "plafond" trova applicazione il criterio di cassa, con conseguente esclusione dei corrispettivi fatturati ma non ancora incassati, giustificandosi tale criterio con le particolari finalità, sottese alla possibile opzione per il regime agevolato, di tutela delle aggregazioni sociali senza scopo di lucro che perseguono finalità socialmente rilevanti.

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 principi 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, ove si è affermato che il procedimento di verifica dei presupposti di applicabilità delle agevolazioni, che prevede, come obbligatorio, il parere degli organi di vigilanza, attiene ai soli requisiti soggettivi degli enti individuati dal menzionato art. 14 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 dell'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 tale ottica, Sez. 5, n. 11701/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661520-01, nel verificare i presupposti per fruire dell'agevolazione di cui all'art. 10 d.P.R. cit., ha ritenuto che, ai fini della valorizzazione dei conferimenti dei soci assumono rilievo i contributi in conto esercizio, *ex art. 53, lett. f)*, T.U.I.R. *ratione temporis* vigente (ora art. 85, comma 1, lett. h), e quelli in conto impianto, di cui all'art. 55, comma 3, lett. b), T.U.I.R. *ratione temporis* vigente (ora art. 88, comma 3, lett. b), trattandosi di importi che rappresentano, quale integrazione dei ricavi o ricavi anticipati, una vera e propria componente del prezzo della fornitura che sarà posta in essere, con la conseguenza che hanno una relazione diretta con lo scopo mutualistico. Non rilevano, invece, gli “oneri e proventi straordinari”, già previsti dall'art. 2425, lett. e), c.c. *ratione remporis* vigente e soppresso dal d.lgs. n. 139 del 2015, essendo costi e ricavi non riferibili all'attività ordinaria o alle operazioni svolte abitualmente dall'impresa, come tali estranei allo scambio mutualistico tra soci e società.

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 (nella specie, con riferimento ad una cooperativa di produzione e lavoro, 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, 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 specifico riferimento alle agevolazioni previste per le cooperative agricole, non si può peraltro trascurare Sez. 5, n. 19351/2018, Crucitti, Rv. 650045-01, secondo cui 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.

Si consideri che l'art. 12 della l. 16 dicembre 1997, n. 904 ha espressamente stabilito che, fermo restando quanto disposto dal d.P.R. n. 601 del 1973, non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento.

In proposito, Sez. 5, n. 18404/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661800-01 (conf. Sez. 6-5, n. 30371/2017, Manzoni, Rv. 646986-01) ha affermato che per l'applicazione del beneficio previsto dall'art. 12 della l. n. 904 del 1977 non è sufficiente che la cooperativa possieda i requisiti necessari per entrare nel sistema agevolativo ma è necessario, pur in assenza di esplicita indicazione legislativa, che essa abbia, con riferimento allo specifico periodo di imposta, regolarmente presentato la dichiarazione dei redditi e correttamente tenuto la contabilità, in quanto l'Amministrazione finanziaria deve essere messa in condizione di svolgere il proprio compito di controllo ed accertamento dei presupposti per godere dei benefici in questione.

In tema di cooperative sociali, l'azzeramento della contribuzione per l'assicurazione obbligatoria previdenziale e assistenziale dovuta in relazione alla retribuzione corrisposta alle persone svantaggiate, *ex* art. 4, comma 3, della l. n. 381 del 1991, ha natura di beneficio contributivo, per la cui fruizione - ai sensi dell'art. 1, comma 1175, della l. n. 296 del 2006 - è richiesto che le predette cooperative siano in possesso del documento unico di regolarità contributiva cd. DURC (**Sez. 5, n. 24892/2022, Marchese, Rv. 665474-01**).

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 cost. n. 242 del 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.

In tale ottica, Sez. 6-5, n. 30088/2021, Lo Sardo, Rv. 662821-01, ha affermato che, in tema di imposta di registro, la cessione a titolo gratuito dal privato al Comune di aree gravate da vincoli finalizzati all'espropriazione per causa di pubblica utilità con la compensazione di diritti edificatori su aree da individuare in altro sito, integra una convenzione urbanistica soggetta ad imposta di registro in misura fissa *ex* art. 20, l. n. 10 del 1977.

Peraltro, Sez. 5, n. 17010/2021, Cavallari, Rv. 661608-01, ha evidenziato che l'art. 32, comma 2, d.P.R. n. 601 del 1973 - il quale prevede agevolazioni fiscali per gli atti di trasferimento della proprietà o di concessione del diritto di superficie sulle aree espropriate ed utilizzate dai Comuni per la realizzazione di impianti produttivi, industriali, artigianali,

commerciali e turistici - è disposizione di stretta interpretazione non suscettibile di interpretazione analogica, con la conseguenza che i benefici da essa previsti spettano soltanto ai Comuni e non ad enti diversi, come le società di capitali di diritto privato, pur se di proprietà pubblica.

Nella stessa direzione, **Sez. 5, n. 25982/2022, Penta, Rv. 665510-01**, ha stabilito che la materia delle agevolazioni tributarie ha trovato organica regolamentazione nel d.P.R. n. 601 del 1973, che ha realizzato un sistema fondato sulla regola del “*numerus clausus*”, con l’abrogazione, prevista dall’art. 42, di tutte le disposizioni concernenti esenzioni e agevolazioni tributarie diverse da quelle ivi considerate; in siffatto contesto, l’art. 32, comma 2, del d.P.R. citato, nell’estendere determinate agevolazioni (tra cui, in alcuni casi, l’esenzione dall’imposta ipotecaria), agli atti e contratti relativi all’attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della l. n. 865 del 1971, non richiama affatto, e non mantiene quindi in vita, le agevolazioni in precedenza previste dall’art. 70 di tale legge, ma stabilisce quelle applicabili agli atti che rispondano ai requisiti espressamente previsti dalla disposizione medesima, e che, pertanto, risultino posti in essere da quei limitati soggetti ai quali la l. n. 865 del 1971 affida l’attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale.

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 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. 25982/2022, Penta, Rv. 665510-01, ha affermato che in tema di agevolazioni fiscali, l’art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973 — relativo agli atti ed ai contratti, riguardanti l’attuazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica, di cui al titolo IV della l. n. 865 del 1971 — 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, attesa la sua natura, insuscettibile di interpretazione estensiva, la stessa non trova applicazione nell’ipotesi di operazione rientrante nell’ambito di applicazione dell’IVA.

Sez. 5, n. 29895/2020, Napolitano A., 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.

Si è ulteriormente precisato che in tema di imposta di registro, l'agevolazione di cui all'art. 1, comma 1, ultimo periodo, parte I, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, si estende anche alle aree destinate all'edificazione di residenze universitarie, seppure al di fuori di un piano particolareggiato o di atti di obbligo tra privato ed ente territoriale, atteso che tale destinazione rientra a pieno titolo nella nozione di "edilizia residenziale", trattandosi di interventi diretti a soddisfare l'esigenza abitativa, mediante l'accoglienza e l'alloggio di soggetti qualificati dal comune legame (per ragioni di studio o di lavoro) ad una sede universitaria, ancorché il godimento degli immobili (per lo più, sulla base di un contratto di locazione) abbia carattere fisiologicamente transitorio e temporaneo (**Sez. 5, n. 08293/2022, Lo Sardo, Rv. 664145-01**).

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 permutate 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, l. n. 296 del 2006 (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 particolare, l'art. 36, comma 15, d.l. n. 223 del 2006 è stato abrogato dal comma 27 dell'art. 1 l. n. 244 del 2007 a decorrere dal 1° agosto 2008 e sostituito per effetto dei commi 25 e 26 della medesima l. n. 244. Anche queste ultime disposizioni, già modificate, sono state abrogate dall'art. 10 d.lgs. n. 23 del 2011. Le ultime disposizioni si rinvencono nell'ultimo capoverso dell'art. 1, della tariffa parte I allegata al d.P.R. n. 131 del 1986.

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. Tuttavia, 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 ipocatastali 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 **Sez. 5, n. 19867/2022, Martorelli, Rv. 661880-01**, che ha precisato che in tema di imposta di registro, l'agevolazione di cui all'art. 1, comma 1, ultimo periodo, parte I, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, si estende anche alle aree destinate all'edificazione di residenze universitarie, seppure al di fuori di un piano particolareggiato o di atti di obbligo tra privato ed ente territoriale, atteso che tale destinazione rientra a pieno titolo nella nozione di "edilizia residenziale", trattandosi di interventi diretti a soddisfare l'esigenza abitativa, mediante l'accoglienza e l'alloggio di soggetti qualificati dal comune legame (per ragioni di studio o di lavoro) ad una sede universitaria, ancorché il godimento degli immobili (per lo più, sulla base di un contratto di locazione) abbia carattere fisiologicamente transitorio e temporaneo.

Si segnala, Sez. 5, n. 10565/2020, Napolitano A., 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).

Sez. 5, n. 19867/2021, Martorelli, Rv. 661880-01, ha invece affermato, sempre con riguardo alla perdita del beneficio fiscale previsto dall'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000 in conseguenza dell'alienazione dell'immobile prima dell'edificazione, che il contribuente non ha alcun obbligo di comunicazione, applicandosi l'art. 19 d.P.R. n. 131 del 1986 ai

soli eventi che danno origine a un'ulteriore liquidazione d'imposta, con la conseguenza che il potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria è soggetto al termine decadenziale di tre anni, di cui all'art. 76 d.P.R. n. 131 del 1986, decorrenti dalla richiesta di registrazione dell'atto di compravendita.

Per completezza, deve essere menzionata Sez. 5, n. 19234/2021, Mondini, Rv. 661876-01, ove viene evidenziato che, in tema d'imposta di registro, l'agevolazione prevista dall'ultimo capoverso dell'art. 1 della Tariffa Parte 1, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, nella versione in vigore dal 1° agosto 2008 al 1° gennaio 2014, non dà rilievo al riscontro formale dell'insistenza dell'immobile in area soggetta a piano particolareggiato, ma al fatto che esso si trovi in un'area in cui, come in quelle soggette a piano particolareggiato, sia possibile edificare, attesa la *ratio* di assicurare, a fronte di un intervento edilizio, una trasformazione organica e razionale del territorio, agevolando sul piano fiscale la tassazione di atti traslativi di immobili interessati dall'intervento stesso. Ne consegue che la detta agevolazione è applicabile ove l'immobile sia in un luogo soggetto ad uno strumento urbanistico che consenta, ai fini dell'edificabilità, i medesimi risultati del piano particolareggiato, non rilevando che si tratti di uno strumento di programmazione secondaria e non di uno strumento attuativo, poiché è possibile che il piano regolatore generale esaurisca tutte le prescrizioni, fungendo anche da piano particolareggiato, e che, pertanto, non vi sia necessità di quest'ultimo.

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, 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 provveduto Sez. U, n. 08094/2020, Napolitano L., 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.

Per Sez. 5, n. 28595/2022, Stalla, Rv. 666046-01, in tema di agevolazioni fiscali, la previsione di cui all'art. 35, comma 10 *ter*, del d.l. n. 223 del 2006 (conv. con modif. dalla l. n. 248 del 2006), relativa alla limitazione del beneficio del dimezzamento dell'imposta ipotecaria e catastale per le cessioni di immobili strumentali in favore dei soli fondi di investimento immobiliare chiusi e non anche di quelli aperti, in presenza di situazioni oggettivamente comparabili ai fini in esame, si pone in conflitto con l'art. 65 TFUE e la libertà di circolazione dei capitali, cosicché l'esclusione dei fondi aperti dall'agevolazione non può trovare plausibile giustificazione nell'obiettivo di limitare rischi sistemici sul mercato immobiliare, con conseguente necessità di disapplicazione della norma interna da parte del giudice nazionale.

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. 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 legge menzionata 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.

In proposito, per **Sez. 5, n. 33288/2022, Lo Sardo, Rv. 666431-01**, in tema di imposta di registro, ove l'imprenditore agricolo professionale abbia acquistato un fondo rustico tra il 30 giugno 2005 e il 7 aprile 2011 e sia decaduto dalle agevolazioni della c.d. "piccola proprietà contadina" ex art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99 del 2004, a seguito della rivendita totale o parziale del bene prima di cinque anni dall'acquisto, deve applicarsi l'aliquota in misura ridotta dell'otto per cento, secondo la previsione della nota I all'art. 1 della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. n. 131 del 1986, nel testo risultante "*ratione temporis*" dopo l'entrata in vigore dell'art. 1, comma 5-*quinquies*, del d.lgs. n. 99 del 2004 (quale introdotto dall'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 101 del 2005), che ha esteso all'imprenditore agricolo professionale la disciplina precedentemente

prevista per l'imprenditore agricolo a titolo principale, venuto meno in seguito all'abrogazione dell'art. 12 della l. n. 153 del 1975, intervenuta con l'art. 1, comma 1-*quinquies*, del d.lgs. n. 99 del 2004; pertanto, la produzione, in sede di rogito notarile, della certificazione attestante la qualità di imprenditore agricolo professionale è sufficiente per ottenere, d'ufficio, tale beneficio, quand'anche decaduto dalle agevolazioni della c.d. piccola proprietà contadina, non potendo l'amministrazione finanziaria applicare l'aliquota nella misura del quindici per cento secondo la previsione "*ratione temporis*" dell'art. 1, comma 3, della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. n. 131 del 1986 per i «soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali».

Per Sez. 5, n. 16210/2021, Paolitto, Rv. 661528-01, ha affermato che il termine triennale di prescrizione previsto dall'art. 4, comma 3, l. n. 604 del 1954 per il recupero delle imposte ordinarie, decorrente dalla scadenza del termine concesso per la presentazione del certificato definitivo recante l'attestazione del possesso dei requisiti di cui al precedente art. 2, si applica tanto nel caso in cui l'acquirente sia già in possesso della certificazione definitiva al momento della registrazione dell'acquisto, quanto nel caso in cui tale certificazione sia conseguita successivamente.

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.

Tuttavia, **Sez. 5, n. 15905/2022, D'Oriano, Rv. 664720-01**, ha escluso la decadenza dai benefici, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. n. 228 del 2001, qualora l'affitto o la vendita siano effettuati a favore di una società, sia essa di persone che di capitali, il cui oggetto sociale sia riconducibile all'art. 2135 c.c., e che abbia una compagine societaria composta esclusivamente da soci legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo, con l'originario beneficiario dell'agevolazione.

Ovviamente, in tutte queste ipotesi, l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta decaduti sono tenuti al pagamento dei tributi ordinari.

In materia, 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).

In proposito, Sez. 5, n. 16219/2021, Cavallari, Rv. 661529-01, ha affermato che, ai fini dell'applicabilità dell'art. 1 l. n. 604 del 1954 all'acquisto dei fondi rustici per usucapione speciale *ex* art. 1159 *bis* c.c., non assume rilievo il decreto di riconoscimento emesso all'esito del procedimento di cui all'art. 3 l. n. 346 del 1976 - che conferisce solo una presunzione di appartenenza del bene a favore del beneficiario sino a quando non vi sia una sentenza di accertamento della proprietà e che, in ogni caso, non potrebbe avere efficacia di giudicato nei confronti dell'amministrazione tributaria - ma la verifica, da parte di quest'ultima, dei presupposti sui quali si fonda il beneficio in esame consistenti nell'appartenenza degli immobili alle categorie indicate dagli artt. 1 e 2 della l. n. 346 del 1976, nella circostanza che essi costituiscano un'autonoma unità produttiva destinata ad attività agraria e, infine, nell'ulteriore circostanza che l'acquisto avvenga da parte di persone che si dedichino direttamente alla menzionata attività.

Deve segnalarsi, **Sez. 5, n. 28169/2022, Dell'Orfano, Rv. 665935-01**, a mente della quale in tema di agevolazioni per la cd. piccola proprietà contadina, non costituisce causa di decadenza l'operazione di scissione parziale effettuata entro cinque anni dall'acquisto dei terreni agricoli, purché permangano, in capo alla società beneficiaria, gli altri requisiti cui risulta subordinato il trattamento agevolativo in questione, concretizzando l'operazione di scissione una vicenda meramente evolutiva del medesimo soggetto, sia pure in un nuovo assetto organizzativo.

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.

Si è precisato che, nell'ipotesi in cui il contribuente, intendendo fruire dei relativi benefici, all'atto della registrazione si limiti a dichiarare di possedere i requisiti di coltivatore diretto, ai sensi dell'art. 2 della l. n. 604 del 1954, senza consegnare al pubblico ufficiale rogante la relativa

certificazione, e ometta, altresì, di attivare la procedura di cui all'art. 4, comma 1, della medesima legge, producendo l'attestazione provvisoria, trova applicazione il termine di decadenza triennale per l'esercizio della pretesa tributaria, di cui all'art. 76, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, con decorrenza dalla data di registrazione dell'atto e non dalla scadenza dell'ulteriore triennio di cui all'art. 4, comma 2, della l. n. 604 del 1954, rilevante con riferimento al diverso caso in cui l'acquirente abbia richiesto l'applicazione dei benefici in via provvisoria, ai sensi del comma 1 dello stesso art. 4 (**Sez. 5, n. 15324/2022, D'Oriano, Rv. 664604-01**).

In ordine agli effetti della mancata tempestiva produzione del certificato definitivo, per **Sez. 5, n. 28392/2022, Dell'Orfano, Rv. 665937-01**, ove il contribuente non adempia l'obbligo di produrre all'Ufficio il previsto certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale, non perde il diritto ai benefici qualora provi di aver operato con adeguata diligenza, richiedendo tempestivamente la certificazione in tempo utile, e che il superamento del predetto termine sia dovuto a colpa degli uffici competenti, avendo gli stessi indebitamente ritardato il rilascio della documentazione.

Così come il contribuente che non abbia dimostrato il possesso del requisito soggettivo di coltivatore diretto, dichiarato al momento del rogito per ottenere il beneficio fiscale, non può successivamente pretendere il richiesto beneficio sulla base del diverso requisito soggettivo di imprenditore agricolo professionale, seppur equipollente ai fini del riconoscimento, in quanto, poiché i poteri di accertamento del tributo si esauriscono quando l'atto viene sottoposto a tassazione, non è possibile mutare il titolo dell'attribuzione e la decadenza dall'agevolazione concessa preclude qualsiasi accertamento sulla base di diversi presupposti normativi o di fatto (**Sez. 5, n. 14935/2022, D'Oriano, Rv. 664707-01**).

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.

Nello stesso senso, Sez. 5, n. 03260/2021, Fasano, Rv. 660485-01, ha evidenziato che l'acquirente di un fondo rustico che abbia esercitato il diritto di riscatto agrario, avvalendosi delle agevolazioni fiscali relative all'acquisto della piccola proprietà contadina e che entro il quinquennio successivo affitti il bene a terzi, decade dal trattamento agevolativo, indipendentemente dal fatto che l'esercizio del diritto di riscatto comporti la sostituzione del riscattante nella posizione dell'originario acquirente con effetto retroattivo, essendo necessario, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 604 del 1954, che egli provveda per cinque anni alla coltivazione diretta del fondo.

In argomento, da non 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.

Sempre in tema di agevolazioni nel settore agricolo, si deve menzionare l'art. 2, comma 4-*bis* del d.l. n. 194 del 2009, conv. con modif. in l. n. 25 del 2010, il quale 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 e assistenziale, nonché le operazioni fondiari 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 2010, 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.

Sez. 5, n. 03598/2021, Balsamo, Rv. 660657-01, ha poi affermato che il presupposto della iscrizione del coltivatore diretto o dell'imprenditore agricolo professionale nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, previsto dall'art. 2 d.l. n. 194 del 2009, ai fini della concessione delle agevolazioni per gli atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli, non ha natura di requisito "istantaneo" (che deve ricorrere solo al momento dell'acquisto agevolato) ma - avuto riguardo al disposto dell'art. 1647 c.c. coordinato con quello delle disposizioni delle leggi speciali in materia (da cui si desume che l'obbligo di iscrizione nella gestione previdenziale dei coltivatori diretti è subordinato allo svolgimento di tale attività con abitudine e prevalenza rispetto ad altre eventuali attività

lavorative) - deve essere caratterizzato dalla permanenza nel tempo, sicché la cancellazione dell'iscrizione per effetto di una condotta volontaria (nella specie, acquisizione dello *status* di pensionato, di per sé non incompatibile con la qualifica di coltivatore diretto) comporta la perdita dell'agevolazione ove si verifichi entro un quinquennio dall'acquisto, conformemente a quanto espressamente sancito dall'art. 2, comma 4-*bis*, del d.lgs. n. 99 del 2004, per il coltivatore diretto che sia socio o amministratore "qualificante" della società agricola.

In tema di imposta di registro e ipotecaria, con riguardo alle agevolazioni usufruite per l'atto di acquisto di terreni e relative pertinenze da parte di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli, il comma 4 *bis* dell'art. 2 del d.l. n. 194 del 2009, conv. con modif. dalla l. n. 25 del 2010, espressamente contempla la decadenza da tali benefici qualora il contribuente, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula dell'atto, alieni volontariamente i terreni ovvero cessi di coltivarli o di condurli direttamente; in tale ottica, il contratto di affitto assume rilevanza, quale indice sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario, in quanto sarebbe contraddittorio considerare come tuttora in coltivazione, ad opera del suo acquirente, un terreno da quest'ultimo concesso in affitto a terzi, tenuto conto che la finalità di assicurare la formazione o l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, in relazione all'oggetto dell'atto di acquisto agevolato, implica l'effettiva coltivazione del terreno (**Sez. 5, n. 22290/2022, Paolitto, Rv. 665153-01**).

Si deve tenere presente che gli artt. 1, comma 2 e 2, comma 2 del d.m. n. 375 del 2000 (Regolamento recante norme relative alla riduzione del gasolio da utilizzare in agricoltura, da adottare ai sensi dell'art. 1, comma 4, d.l. 15 febbraio 2000, n. 21, conv. con modif. in l. 14 aprile 2000, n. 92) e del d.m. n. 454 del 2001 (Regolamento concernente le modalità di gestione dell'agevolazione fiscale per gli oli minerali impiegati nei lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura e piscicoltura e nella florovivaistica) disciplinano le agevolazioni sulle accise per le imprese agromeccaniche per le lavorazioni eseguite a favore di imprese agricole.

Le norme stabiliscono che l'agevolazione in questione spetta per le imprese agromeccaniche in relazione alle prestazioni, rese in favore delle imprese agricole iscritte nel registro delle imprese e registrate nell'anagrafe delle aziende agricole, senza fare menzione dell'iscrizione nella sezione speciale.

È per questo che Sez. 5, n. 14146/2021, Galati, Rv. 661521-01, ha affermato che, in tema di accise sul gasolio agricolo, per beneficiare delle relative agevolazioni non costituisce "requisito sostanziale", in mancanza di esplicita previsione, l'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle

Imprese, dovendosi reputare sufficiente alla fruizione delle agevolazioni in parola la mera iscrizione nel Registro medesimo, oltre alla registrazione all'Anagrafe delle aziende agricole.

Per quanto riguarda le aziende agricole montane, deve 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 colture 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 ritenuto 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.

Anche Sez. 5, n. 03100/2021, Fasano, Rv. 660643-01, ha evidenziato che l'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 99 del 2004 ha esteso anche all'imprenditore agricolo professionale (IAP) i benefici fiscali di cui all'art. 1 della l. 604 del 1954 già previsti per la piccola proprietà contadina, senza richiedere la sussistenza in capo a detto imprenditore delle condizioni di cui all'art. 2, n. 1, della l. cit., trattandosi di requisiti dettati per il solo coltivatore diretto e incompatibili con la nuova figura professionale che il legislatore intende incentivare, con la conseguenza che, per il beneficio menzionato, non è necessario il certificato rilasciato dall'Ispettorato provinciale agrario e da produrre a pena di decadenza all'Amministrazione finanziaria entro il termine triennale dalla registrazione dell'atto.

Sez. 5, n. 08430/2020, Pepe, Rv. 657621-01, ha inoltre 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.

In tale direzione, si è affermato che, i benefici fiscali previsti per l'imprenditore agricolo professionale (IAP), ove risulti iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura, sono concessi anche alle società agricole *ex art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99 del 2004*, purchè detto requisito sussista in capo al socio che comunichi alla società la qualifica di imprenditore agricolo professionale (nella società in accomandita semplice il socio accomandatario), atteso che solo in tal modo si attua l'equiparazione tra IAP-persona fisica e IAP-società richiesta dalla legge come presupposto del riconoscimento ad entrambi i soggetti delle medesime agevolazioni fiscali (**Sez. 5, n. 11282/2022, Lo Sardo, Rv. 664290-01**).

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.

L'iscrizione alla gestione previdenziale INPS, richiesta al fine di ottenere l'agevolazione per favorire la piccola proprietà contadina di cui

all'art. 2, comma 4-*bis*, del d.l. n. 194 del 2009 in sede di stipula dell'atto, non può che conseguire da una domanda presentata dal soggetto interessato e l'eventuale retrodatazione dell'obbligazione contributiva (che, di quella iscrizione, costituisce l'effetto giuridico principale) implica che la richiesta di iscrizione (ancorché accolta con riserva) sia stata effettivamente presentata (**Sez. 5, n. 08272/2022, Dell'Orfano, Rv. 664136-01**).

6.10. L'esenzione dalle tasse automobilistiche per determinate categorie di veicoli nonché nei confronti di portatori di "handicap".

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).

In tema di tassa automobilistica, il presupposto dell'agevolazione di cui all'art. 30, comma 7, della l. n. 388 del 2000, prevista in favore dei soggetti portatori di handicap fisico o psichico, è l'accertamento in concreto della "grave limitazione della capacità di deambulazione", anche in assenza del requisito dell'adattamento del veicolo, non assumendo, invece, rilevanza la ricorrenza della connotazione di gravità dell'"handicap" di cui all'art. 3 della l. n. 104 del 1992, la cui nozione, non richiamata dall'art. 30 citato, viene riferita non alla deambulazione in sé, ma alla valutazione globale dell'autonomia della persona disabile ed alla necessità di un'assistenza individuale e relazionale di tipo permanente (Sez. 5, n. 14395/2022, Stalla, Rv. 664595-01).

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.

Al riguardo, **Sez. 5, n. 20605/2022, Guida, Rv. 665132-01**, ha precisato che il diritto al rimborso di un credito ILOR rientra nella libera disponibilità del contribuente sicché, presentata tempestivamente l'istanza di rimborso, la prescrizione dello stesso, derivante dalle regole generali e non prevista specificamente a favore dell'Amministrazione finanziaria, non è rilevabile d'ufficio né deducibile per la prima volta nel giudizio di appello, ostandovi il disposto di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Con la l. n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016), art. 1, commi 98-108, si è introdotto un credito d'imposta per gli investimenti delle imprese in beni strumentali nuovi effettuati nelle aree svantaggiate del Mezzogiorno. La norma ha come scopo quello di rilanciare gli investimenti nelle aree svantaggiate del Paese, ovvero le società e gli enti titolari di reddito d'impresa ubicate nelle regioni del Mezzogiorno quali: Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo. Il credito d'imposta per il Mezzogiorno previsto nella legge di stabilità 2016 ripropone il meccanismo agevolativo del "bonus" originario, introdotto dall'art. 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Legge finanziaria 2001), e del successivo bonus, introdotto dall'art. 1, commi 271 - 279, della l. n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007).

Il comma 107 subordina l'applicazione dell'agevolazione al "rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e in particolare dall'articolo 14 del medesimo regolamento, che disciplina gli aiuti a finalità regionale agli investimenti". L'incentivo fiscale in discussione si configura come "aiuto di Stato" e, quindi, non può essere cumulabile, come previsto dal comma 102 (l. n. 128 del 2015), con altre agevolazioni configurabili anch'esse come aiuti di stato, compresi quelli in regime "de minimis". Tuttavia, è possibile fruire, sugli stessi beni oggetto di agevolazione, di misure a carattere generale "non selettive" (in quanto non classificabili come aiuti di Stato). Il riferimento, nello specifico, riguarda l'acquisto di particolari tipologie di beni strumentali nuovi, destinati a strutture ubicate nelle aree svantaggiate a cui si potrebbe applicare il "bonus" del super-ammortamento. Il beneficio consiste nel riconoscimento di un credito

d'imposta, da utilizzare in compensazione in dichiarazione dei redditi, per l'acquisto di beni strumentali nuovi effettuati tra il 2016 e il 2019.

Relativamente all'onere probatorio, per **Sez. 5, n. 02726/2022, Giudicepietro, Rv. 663753-01**, spetta al contribuente l'onere di provare tutti i presupposti dell'esenzione decennale dall'ILOR prevista dall'art. 101 del d.P.R. n. 218 del 1978 per gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati che si impiantano nei territori del Mezzogiorno e, quindi, non solo che l'impresa finalizzata alla realizzazione dell'iniziativa si sia costituita in forma societaria, ma anche che l'opificio sia divenuto atto all'uso entro il termine perentorio del 31 dicembre 1993, secondo la previsione dell'art. 18, comma 2, del d.l. n. 244 del 1995, conv. dalla l. n. 341 del 1995.

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 1978, 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.

Ovviamente, come precisato da Sez. 5, n. 05786/2021, D'Orazio, Rv. 660692-01, la determinazione dei redditi d'impresa mediante accertamento sintetico deve tener conto della "perdita virtuale" generatasi dalla agevolazione fiscale riconosciuta dall'art. 4 l. n. 383 del 2001 per l'acquisto di beni strumentali, la quale è fruita apportando una variazione in diminuzione della base imponibile del periodo di imposta di effettuazione degli investimenti agevolabili e si sostanzia, ai fini fiscali, in una riduzione d'imposta.

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 dalle Sezioni Unite (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01), la S.C. 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 S.C. 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 1, 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 T.F.U.E.), 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.

In argomento, va menzionata Sez. U, n. 25479/2021, Crucitti, Rv. 662252-01, ove si è chiarito che rientra nella giurisdizione esclusiva del g.a., ai sensi dell'art. 133, comma 1, lett. o), d.lgs. n. 104 del 2010, l'impugnazione proposta dal responsabile di un impianto fotovoltaico contro il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 6 marzo 2020 con cui, in attuazione dell'art. 36, comma 3, d.l. n. 124 del 2019, conv., con modif., dalla l. n. 157 del 2019, sono stati indicati le modalità di presentazione e il contenuto essenziale della comunicazione mediante la quale gli operatori economici che abbiano cumulato la deduzione fiscale *ex* art. 6, commi 13 ss., l. n. 388 del 2000, e gli incentivi previsti dai decreti ministeriali del 2011 possono, avvalendosi della speciale facoltà introdotta proprio dal citato art. 36, assoggettare alle imposte dirette l'importo dedotto dalle rispettive basi imponibili. Infatti, tale provvedimento si configura come atto tipicamente amministrativo, generale, meramente ricognitivo e attuativo del disposto di legge, non contenente una pretesa tributaria sostanziale e non rientrante nell'elenco riportato nell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992. (Nella specie, parte ricorrente aveva agito chiedendo l'annullamento del provvedimento in esame nonché l'accertamento del proprio diritto a cumulare le tariffe e la menzionata deduzione fiscale).

Si consideri che Sez. 6-5, n. 40862/2021, Lo Sardo, Rv. 663385-01, riferendosi proprio alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal "conto energia" e nella detassazione ora per allora degli investimenti ambientali ai sensi della cd. "Tremonti ambientale", ha evidenziato che, in caso di mancata fruizione di beneficio fiscale da parte del contribuente, l'errore di fatto o di diritto nella dichiarazione dei redditi è emendabile, mediante dichiarazione integrativa, qualora sia imputabile all'obiettiva incertezza interpretativa sulla norma agevolativa.

Merita di essere considerato anche 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 S.C. 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 (così Sez. 5, n. 24223/2020, Cataldi, Rv. 659486-01, ove la S.C. ha cassato la decisione di merito che non aveva 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 quest'ultima lo utilizzava locandolo a terzi).

Nello stesso senso si è pronunciata **Sez. 6-5**, n. 24813/2021, Cataldi, Rv. 662159-02 in una fattispecie del tutto simile.

In tema di agevolazioni tributarie, l'art. 5, comma 1, del d.l. n. 78 del 2009, conv., con modif., dalla l. n. 102 del 2009 (cd. "Tremonti ter"), subordina la detassazione degli investimenti in macchinari alla contemporanea presenza di una duplice condizione: a) che si tratti di investimenti di "nuovi" macchinari e/o "nuove" apparecchiature, compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, realizzati dal 1° luglio 2009 al 30 giugno 2010; b) che siano strumentali all'attività d'impresa, correlandosi, pertanto, l'agevolazione ad un costo effettivamente rimasto a carico del contribuente, venendo meno, altrimenti, la funzione stessa del beneficio che è quella di incentivare gli investimenti in elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'impresa, con la conseguenza che la detassazione in esame non può operare riguardo a beni destinati a terzi cd. bene-merce (**Sez. 5, n. 00008/2022, D'Angiolella, Rv. 663594-01**).

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 ad altro 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, introdotto per la prima volta con la legge finanziaria 2007 (art. 1, commi 242-249, 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 2006, 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.

La S.C. 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.

Si è precisato che, in tema di agevolazioni per le aree svantaggiate, per evitare la decadenza dal beneficio del credito d'imposta per nuovi investimenti, previsto dall'art. 8 della l. n. 388 del 2000, non è sufficiente l'acquisto di beni strumentali all'esercizio dell'impresa, che siano nuovi e fiscalmente ammortizzabili, ma occorre altresì che, entro due anni dalla loro acquisizione o ultimazione, entrino in funzione mediante l'effettivo inserimento nel ciclo produttivo, senza alcuna distinzione tra beni mobili e immobili, poiché la norma antielusiva ricollega l'agevolazione all'impiego del bene acquisito nel ciclo produttivo, ma tiene anche conto che potrebbe essere necessario un lasso di tempo per predisporre l'utilizzo del bene stesso nel ciclo produttivo esistente (**Sez. 5, n. 26938/2022, Lume, Rv. 665816-01**).

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 simili emessi da Amministrazioni statali, anche con ordinamento autonomo, da Regioni, Province 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 del 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 del 1999, la stessa Corte cost. 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 S.C. 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).

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. 08104/2017, 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 del 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.

Nella stessa ottica, Sez. 5, n. 03074/2021, Balsamo, Rv. 660469-01, ha affermato che, in tema di imposta di registro sugli atti giudiziari, in esito ai procedimenti di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, beneficia del regime di esenzione previsto dall'art. 19 l. n. 74 del 1987 anche la sentenza di divisione giudiziale della comunione legale dei coniugi, conseguente al mancato raggiungimento di accordi, posto che la *ratio* dell'agevolazione tributaria risiede nella volontà di favorire le famiglie già indebolite dalla crisi coniugale che addivengono alla complessiva sistemazione dei rapporti patrimoniali dipendenti dalla lite divorzile, senza che lo scioglimento della comunione insieme ai trasferimenti (mobiliari o immobiliari) costituiscano indice di capacità contributiva.

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 rimpatriano, 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.

Anche Sez. 5, n. 38722/2021, Di Marzio P., Rv. 663099-01, ha evidenziato che il menzionato effetto preclusivo non importa una limitazione oggettiva - che si esaurisce nella mera corrispondenza quantitativa tra le somme rimpatriate e qualsiasi imponibile oggetto di possibile accertamento, come se l'importo di cui alla dichiarazione riservata possa rappresentare una sorta di franchigia opponibile dal contribuente rispetto a qualunque tipologia di reddito successivamente accertato - poiché la limitazione normativa agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero, e oggetto di rimpatrio, richiede la dimostrazione di una concreta correlazione oggettiva tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati e, pertanto, il reddito non dichiarato, oggetto di accertamento, deve essere collegato alle somme o ai beni emersi a seguito

del rimpatrio, attraverso la dimostrazione dell'astratta riconducibilità delle somme rientrate proprio al reddito contestato, il cui onere è posto a carico del contribuente.

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 reg. C.E. 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*. Nello stesso senso, v. Sez. 5, n. 25081/2019, Perrino, Rv. 655720-01.

Sez. 5, n. 28668/2019, Chiesi, Rv. 655733-01, ha invece affermato 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 dall'art. 2 e dai considerando n. 13 e 14 del reg. cit., con a conseguenza che non inficia gli atti, le contestazioni e le sanzioni elevate in vigore del precedente reg. (CE) n. 91 del 2009 (nello stesso senso si è pronunciata Sez. 5, n. 25096/2020, Catalozzi, Rv. 659938-01).

Con riferimento alle conseguenze dell'illegittimità dichiarata del regolamento U.E. n. 723 del 2009, v. poi Sez. 5, n. 03608/2020, Triscari, Rv. 656973-01 e Sez. 5, n. 16355/2020, Chiesi, Rv. 658553-01, mentre in generale, vedi Sez. 5, n. 29649/2019, D'Aquino, Rv. 655746-01.

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 del 2006, 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.

Muovendo dalla premessa che la certificazione energetica — nel quadro delle politiche energetiche nazionali e nella direzione di uno sviluppo sostenibile diretto al risparmio energetico e alla produzione di energie pulite — non è un inutile onere burocratico contrario al principio della libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41, comma 1, Cost., ma è un adempimento non particolarmente oneroso e ragionevolmente esigibile in relazione a un dovere di attenersi a uno *standard* di normale diligenza indispensabile per consentire all'organo competente di svolgere eventualmente i controlli che ritenga necessari in merito alla meritevolezza dei lavori in relazione ai limiti previsti dall'art. 41, comma 2, Cost., e quindi in relazione da un lato ai vantaggi ambientali per la collettività con essi conseguiti e dall'altro ai vantaggi fiscali per il contribuente che la legge ritiene di dover far conseguire a seguito dei predetti vantaggi ambientali, **Sez. 5, n. 34151/2022, Delli Priscoli, Rv. 666436-01**, ha stabilito che l'omessa preventiva comunicazione all'Enea dell'elenco delle spese di riqualificazione energetica, prevista dall'art. 4, comma 1, lett. b) del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 19 febbraio 2007, attuativo del disposto dell'art. 1, comma 349, della l. n. 296 del 2006, è causa di decadenza dal beneficio, in quanto tale adempimento ha lo scopo di impedire eventuali frodi, consentendo di verificare che i lavori, in quanto diretti a salvaguardare l'ambiente risparmiando energia, siano meritevoli dei vantaggi fiscali, così realizzando, in conformità ai principi costituzionali, un ragionevole bilanciamento tra la libertà di iniziativa economica privata, la tutela dell'ambiente e la tutela delle entrate fiscali

dello Stato.

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).

Si è così affermato che in tema di agevolazioni tributarie, l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 consente ai soggetti colpiti in Sicilia dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, di definire la propria posizione fiscale, relativa agli anni 1990, 1991 e 1992, attraverso il versamento del dieci per cento di quando dovuto, anche a titolo di contributi previdenziali, di talché il restante novanta per cento dell'originario debito previdenziale non può essere considerato una sopravvenienza attiva assoggettabile a tributo, ai sensi dell'art. 88, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, non potendosi configurare una sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi (**Sez. 5, n. 07281/2022, Di Marzio P., Rv. 664128-01**).

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 le complessive risorse stanziare, i rimborsi avrebbero dovuto essere effettuati applicando la riduzione percentuale del 50% sulle somme dovute

e che, a seguito dell'esaurimento delle risorse stanziare, 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.

Nella stessa ottica, Sez. 6-5, n. 28108/2021, Lo Sardo, Rv. 662460-01 ha affermato che i limiti quantitativi introdotti dall'art. 16-*octies* d.l. n. 91 del 2017 si applicano ai giudizi esecutivi instaurati dopo la relativa entrata in vigore, aggiungendo che è indifferente che il titolo esecutivo derivi da un accertamento in via amministrativa compiuto dall'amministrazione fiscale o dal passaggio in giudicato della sentenza resa all'esito dell'instaurazione del giudizio di accertamento del diritto alla ripetizione della maggiore imposta versata.

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. sostituto 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, Manzoni, 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. sostituto, 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 S.C. 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.

Sempre attraverso una interpretazione ispirata alla Costituzione, si è precisato che in tema di agevolazioni tributarie, la sospensione dei termini di adempimento degli obblighi tributari, ai sensi del combinato disposto dell'art. 4 del d.l. n. 245 del 2002 (conv., con modif., dalla l. n. 286 del 2002) e dell'art. 9, comma 2, della l. n. 212 del 2000, si applica non solo ai residenti ma anche ai soggetti che alla data del 29 e del 31 ottobre 2002 esercitavano la propria attività lavorativa nei Comuni calamitati, in quanto il tenore di tale disciplina e la sua "ratio", che è quella di favorire i contribuenti interessati da eventi eccezionali e imprevedibili, alla stregua di una interpretazione letterale, logica e costituzionalmente orientata, non consente di limitare la portata generale delle agevolazioni da essa previste, introducendo limitazioni soggettive non contemplate (**Sez. 5, n. 04819/2022, Federici, Rv. 663909-01**).

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 perfezionate, sopprimendole ovvero riducendole, la Corte cost. 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 del 2009, n. 320 del 2005, n. 416 del 2000, n. 421 del 1995).

Sez. 5, n. 18016/2022, Cortesi, Rv. 664930-01, ha precisato che in tema di agevolazioni tributarie, il termine di cui all'art. 6, comma 4-*bis*, del d.l. n. 185 del 2008, conv. con modif. dalla l. n. 2 del 2009 - assegnato ai contribuenti residenti nelle province di Campobasso e Foggia interessate dal sisma del 31 ottobre 2002 per effettuare gli adempimenti e versamenti tributari - indicato nel 16 giugno 2009 per effetto del provvedimento attuativo del direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 marzo 2009, ha natura perentoria e non ordinatoria, inserendosi tale provvedimento nel contesto di una disciplina agevolatrice, necessariamente soggetta al principio di perentorietà del termine per gli adempimenti fiscali, su cui l'atto dell'amministrazione finanziaria non può incidere.

7.4. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 2009 in Abruzzo.

In tema di contributo di autonoma sistemazione, spettante in conseguenza del sisma del 2009, la classificazione degli immobili danneggiati non è suscettibile di interpretazione estensiva e, pertanto, il contributo in questione non può essere riconosciuto per abitazioni di tipologie diverse da quelle previste, seppur ad esse assimilabili, trattandosi di misure eccezionali, legate ad una situazione emergenziale con precisi vincoli di spesa, che non possono essere attuate al di fuori dei casi espressamente stabiliti (**Sez. L., n. 24815/2022, Marchese, Rv. 665469-01**).

7.5. 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.

7.6. 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 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, Lucioti, 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. Contributi alla editoria.

I beneficiari di questa speciale categoria³³¹ di aiuti alle attività economica riguardano esclusivamente le PMI editoriali (per piccole e medie imprese editoriali si intendono, sulla base della Classificazione ATECO 2007, i soggetti che svolgono le seguenti attività: edizione di libri, edizione di quotidiani, edizione di riviste e periodici, trasmissioni radiofoniche, attività di programmazione e trasmissioni televisive, attività delle agenzie di stampa).

L'agevolazione si esprime attraverso la concessione di una garanzia pubblica sul finanziamento richiesto. Il sussidio può essere erogato sotto forma di garanzia diretta, di cogaranzia e di controgaranzia del Fondo ed esse vanno a copertura di operazioni finanziarie finalizzate all'attività di impresa. Le percentuali di copertura delle garanzie sono quelle previste dalle disposizioni operative del Fondo di Garanzia, ovvero al massimo l'80% dell'importo del finanziamento.

Al riguardo, il giudice della nomofilachia ha precisato che la controversia relativa all'attribuzione di contributi per l'editoria rientra nella giurisdizione del giudice ordinario, in quanto, ricorrendo i presupposti di legge, l'Amministrazione, accertata la sussistenza dei requisiti con giudizio di discrezionalità tecnica vincolata, è tenuta all'erogazione del contributo, divenendo il richiedente titolare di una posizione giuridica qualificabile in termini di diritto soggettivo. **(Sez. U, n. 15370/2022, Grasso, Rv. 664700-01, nella specie, la S.C. ha affermato la sussistenza della giurisdizione ordinaria con riguardo ad una controversia in cui una società aveva chiesto la**

rimessione nei termini, per la presentazione della domanda finalizzata al conseguimento dei contributi relativi all'anno 2019, previa disapplicazione del d.p.c.m. 28 luglio 2017).

10. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese.

In ambito comunitario il concetto di agevolazione fiscale è ricompreso in un contesto più ampio che fa riferimento alla nozione di aiuto di Stato.

Rappresenta un obiettivo primario per l'Unione Europea attuare un regime che garantisca una leale ed efficace concorrenza tra le imprese, che non sia falsata dai vari mercati interni degli Stati membri.

L'articolo di riferimento per la ricostruzione della nozione di aiuto di Stato è l'art. 107 del TFUE (*ex art. 87*). Detto articolo dispone che: "Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza". Il TFUE non definisce cosa si intende in modo specifico per aiuti di Stato, ma l'articolo sopra citato indica solo gli elementi essenziali che li configurano.

Occorre sottolineare che il divieto colpisce qualsiasi forma di aiuto: sia le sovvenzioni fiscali, come per esempio i crediti d'imposta, sia gli interventi che escludono o riducono gli oneri finanziari per le imprese.

Per verificare se una misura agevolativa può essere considerata un aiuto di Stato, la Commissione e la Corte di Giustizia (sentenza 24 luglio 2003, C-280/00 *Altmark*); hanno elaborato un criterio detto VIST (vantaggio, incidenza, selettività, trasferimento).

Devono, pertanto, ricorrere simultaneamente tutte e quattro le caratteristiche elencate all'art. 107. In mancanza di uno solo di questi elementi si esclude che la misura agevolativa rientri nella categoria degli aiuti di Stato.

L'aiuto di Stato deve, dunque, prevedere: --*a*) il conferimento di un "vantaggio economico per l'impresa"; --*b*) l'incidenza sugli scambi tra gli Stati membri che falsino o minaccino di falsare la concorrenza; --*c*) la selettività tesa a favorire talune imprese o talune produzioni; --*d*) il trasferimento di risorse statali, a prescindere dalla forma nella quale viene concesso.

I criteri enunciati qui sopra definiscono la nozione aiuto di Stato come qualunque provvedimento della pubblica amministrazione che prevede un trasferimento di risorse dallo Stato o enti pubblici verso

imprese, sia pubbliche che private. Essi consentono di ricondurre alla definizione di aiuto svariate tipologie di misure, con caratteristiche molto diverse tra loro, che, però, si caratterizzano per attribuire direttamente o indirettamente un vantaggio economico alle imprese come, per esempio, la riduzione dei costi, lo sgravio di tassi di interessi, le agevolazioni, una tariffa preferenziale.

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, T.F.U.E. 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. U.E. n. 01407/2013 (relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 T.F.U.E. agli aiuti *de minimis*) o dal reg. U.E. n. 717/2014 (relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 T.F.U.E. 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. C.E. n. 994/98 (sull'applicazione degli artt. 92 e 93 del trattato che istituisce la Comunità europea - ora artt. 87 e 88 T.U.E. - 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.

Anche Sez. L, n. 35984/2021, Cavallaro, Rv. 662920-01, ha affermato che l'efficacia diretta delle norme U.E. nell'ordinamento interno si estende anche alle decisioni con cui la Commissione, nell'esercizio del controllo sulla compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, disponga la sospensione di una misura di aiuto, ne dichiari l'incompatibilità o ne ordini la restituzione, e comporta l'invalidità o l'inefficacia delle norme di legge e degli atti amministrativi o negoziali in forza dei quali la misura di aiuto è stata erogata.

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 U.E. 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), T.F.U.E. (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), T.F.U.E., 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, quindi 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 U.E. 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.

In proposito, Sez. 6-5, n. 17199/2019, Luciotti, Rv. 654528-01, ha 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, Cirillo E., 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*).

Sez. 5, n. 25803/2021, Fasano, Rv. 662240-01, ha poi ribadito (conf. Sez. 5, n. 15688/2017, Fasano, Rv. 644696-01) che è illegittima la disapplicazione da parte del giudice nazionale della norma dell'art. 63, comma 1, l. n. 289 del 2002, nella parte in cui, rinnovando il regime di

incentivi alle assunzioni, mantiene ferma la disposizione di cui all'art. 7, comma 10, l. n. 388 del 2000, che circoscrive il riconoscimento del credito di imposta nei limiti della regola *de minimis* - e, cioè, nell'importo di € 100.000 nel triennio, quale limite quantitativo al di sotto del quale gli aiuti di Stato non incorrono nel divieto di cui all'art. 92 (poi 87) Trattato C.E. - sul presupposto che il beneficio in questione non configuri un aiuto di Stato, in quanto il legislatore incorre nella violazione della normativa comunitaria soltanto se concede aiuti di Stato in misura eccedente alla regola *de minimis* e non se circoscrive, nell'ambito dei suoi legittimi poteri discrezionali, benefici fiscali entro soglie predefinite, anche individuate *per relationem* rispetto a norme dell'ordinamento comunitario.

Particolare rilievo assume, in argomento, Sez. 3, n. 22631/2020, Vincenti, Rv. 659242-02, ove infatti è 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 C.E., già art. 93, attuale art. 108 T.F.U.E.) 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 C.E.; 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 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 C.E. (già art. 93, attuale art. 108 T.F.U.E.), 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).

Sez. 5, n. 39796/2021, d'Oriano, Rv. 663209-01, ha affermato che il requisito richiesto dall'art. 1, comma 1223, l. n. 296 del 2006 a fini della fruizione del credito d'imposta per l'acquisizione di beni strumentali destinati a strutture produttive ubicate in aree svantaggiate del mezzogiorno d'Italia di cui ai commi da 271 a 279 della medesima disposizione - e consistente nella dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà del richiedente, di non aver ricevuto o, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, aiuti di Stato dichiarati illegali dalla Commissione europea - è compatibile con l'art. 108 T.U.E., come interpretato dalla Commissione europea con decisione C(2008) 380, e con il principio comunitario di proporzionalità, rientrando nella discrezionalità degli Stati membri individuare requisiti ulteriori e più restrittivi per la concessione di aiuti di Stato, con la conseguenza che è legittimo il provvedimento di diniego fondato sulla mancata produzione di detta dichiarazione.

Inoltre, per **Sez. 5, n. 16843/2022, Iofrida, Rv. 664875-01**, la legge regione Sicilia n. 19 del 2005 - destinata a finanziare per un periodo di più anni e per un importo di euro 20 milioni, il pagamento di un'indennità a favore degli allevatori per l'abbattimento di animali infetti ed il compenso dovuto ai veterinari liberi professionisti, che hanno partecipato alle misure di risanamento - avendo introdotto modifiche sostanziali, non di carattere meramente formale o amministrativo, con l'aumento ad euro 20 milioni della dotazione destinata agli aiuti già autorizzati dalla commissione e di proroga del rifinanziamento, deve ritenersi, ai sensi della pronuncia della Corte di Giustizia del 20.5.2021 (causa C-128/2019), "nuovo aiuto", per il quale è necessaria la previa notifica alla Commissione secondo il modulo di notificazione semplificato, dovendo lo Stato membro astenersi dal darvi esecuzione prima di una decisione definitiva della Commissione, salvo che gli aiuti in questione possano ritenersi rientranti nell'esenzione dall'obbligo di notifica previsto dagli artt. 3 e 26 del Regolamento n. 702 del 2014; ne consegue che, ove non si ravvisino i presupposti di tali speciali esenzioni, la legge deve essere disapplicata, rientrando nel potere-dovere del giudice nazionale conformarsi al diritto comunitario.

Quanto agli aspetti probatori, **Sez. 6-5, n. 27053/2022, Di Marzio P., Rv. 665860-01**, ha precisato che in materia di contributi pubblici, conseguibili senza che intervenga la violazione della disciplina dell'Unione Europea sugli aiuti di Stato, ed in riferimento al sisma verificatosi in Sicilia nel 1990, un'impresa assoggettata al regime dell'IVA deve rispettare i

principi europei anche in relazione a tributi diversi ed è suo onere assicurare la prova del possesso dei requisiti previsti dalla legge per poterne fruire, sia in generale, dimostrando il rispetto della disciplina “de minimis”, sia in particolare, fornendo la prova dell’esistenza di un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti in seguito alla calamità naturale e l’aiuto di Stato concesso.

11. 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.

Al riguardo, **Sez. 5, n. 20173/2022, Cataldi, Rv. 665025-01**, ha precisato che in tema di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune dalla Commissione U.E., l’azione di ripetizione è soggetta al termine di prescrizione decennale, non trovando applicazione la decadenza, di cui all’art. 25, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 602 del 1973 - nonostante il rinvio dell’art. 24, comma 4, della l. n. 29 del 2006, anche alle norme in materia di riscossione - senza che tale disapplicazione si ponga in contrasto con il principio del legittimo affidamento del contribuente illegittimamente beneficiato, il quale, in mancanza di potere discrezionale dell’autorità nazionale, cessa di trovarsi in una situazione di incertezza non appena la Commissione dichiara l’incompatibilità dell’aiuto, ordinandone il recupero.

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. 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. C.E. 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, T.U.E., 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, T.U.E., 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 procedurali 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 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. C.E. 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 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. C.E. 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 Francesco Graziano)

SOMMARIO: 1. IRPEF, residenza fiscale e presupposto dell'imposta. - 2. I redditi da lavoro autonomo. - 3. I redditi da lavoro dipendente. - 4. I redditi di impresa. - 5. (segue) Poste deducibili e norme agevolative. - 6. I redditi di capitale. - 7. I redditi diversi. - 8. Plusvalenze. - 9. I redditi fondiari.

1. IRPEF, residenza fiscale e presupposto dell'imposta.

Come noto, il sistema dell'IRPEF si fonda sull'idea della omnicomprensività del reddito e cioè di considerare quale base imponibile tutti i redditi della persona fisica, in modo da applicare un identico trattamento tributario a tutte le fonti di reddito. Ciononostante, deve tenersi conto di alcune peculiarità: in primo luogo la differenza tra soggetti residenti e non residenti nello Stato italiano, poiché, come dispone l'art. 3 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora innanzi TUIR), la base imponibile è formata per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.

Particolare rilievo assume quindi l'individuazione della residenza fiscale atteso che se una persona fisica è considerata residente in Italia, la stessa è tassata sui redditi ovunque prodotti (*worldwide principle*). Sul punto, Sez. 5, n. 32992/2018, Giudicepietro, Rv. 651993-01, ha chiarito che, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente deve farsi riferimento al centro degli affari e degli interessi vitali dello stesso, attribuendo 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 rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento.

Con specifico riguardo, all'ipotesi di persona fisica iscritta all'A.I.R.E. (Anagrafe Italiana Residenti all'Estero), Sez. 5, n. 11620/2021, D'Aquino, Rv. 661347-01, ha affermato che l'accertamento della residenza fiscale in Italia di persona fisica iscritta all'A.I.R.E. impone di verificare se essa abbia fissato o mantenuto il proprio domicilio in Italia e se questo sia riconoscibile ai terzi, domicilio che, secondo la disciplina del codice civile,

è da intendersi come stabile fissazione nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo di imposta, del luogo della gestione dei propri interessi ed affari. Dunque, è necessario non solo che il domicilio sia il luogo di gestione dei propri interessi, riconoscibile dai terzi, ma altresì che questa riconoscibilità risulti agganciata a indici tali da individuare in Italia prioritariamente gli interessi del contribuente di carattere economico e patrimoniale.

In particolare, la motivazione della Corte ha valorizzato il disposto dell'art. 2, comma 2, TUIR, il quale testualmente prevede che «ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile», chiarendo, poi, che, ai fini dell'imposizione reddituale ciò che rileva è, dunque, l'esistenza di un criterio di collegamento fisico tra il contribuente e il territorio dello Stato, che non si esaurisce nella localizzazione in Italia della sola residenza anagrafica ma che investe anche la prova del domicilio che, stante il rinvio recettizio contenuto nell'art. 2, comma 2, TUIR, deve essere qualificato alla stregua della disciplina di diritto comune come sede principale di affari e interessi della persona fisica *ex* art. 43 c.c..

Infine, secondo la Corte «Questa attenzione alla riconoscibilità del domicilio del contribuente non è, del resto, distonica rispetto all'evoluzione normativa, di ispirazione eurounitaria, nella parte in cui il legislatore interno ha valorizzato - sia pure in materia di insolvenza - il “centro degli interessi principali del debitore”, come il luogo in cui “il debitore gestisce i suoi interessi in modo abituale e riconoscibile dai terzi” (art. 2, comma 1, lett. m. d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14; Corte di Giustizia UE, 20 ottobre 2011, Interedil, C-396/09, punti 51, 53, 59). Né può ipotizzarsi, sotto questo profilo, contrasto tra la disciplina interna - come intesa dalla giurisprudenza di questa Corte, che valorizza l'esistenza di uno stabile collegamento tra il contribuente e il territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta, in relazione agli interessi patrimoniali ed economici - e la normativa eurounitaria, la quale valorizza il criterio di “residenza normale”, ricavabile principalmente dai (diversi) legami familiari, in contesti del tutto specifici, quali la materia doganale (Direttiva 83/182/CEE, art. 7, par. 2, in materia di importazioni temporanee e Direttiva 83/183/CEE, art. 6, par. 2, in materia di importazioni definitive di determinati beni), ovvero in materia di patente di guida (Direttiva 2006/126/CE, art. 12, par. 2); fermo restando - alla luce delle menzionate disposizioni del legislatore eurounitario - l'accertamento del requisito dello stabile collegamento per un lasso di tempo superiore alla metà dell'anno di riferimento (185 giorni l'anno, ovvero almeno sei mesi nel caso previsto

dall'art. 4, par. 1, lett. a) Regolamento 1186/2009/CE in materia di fissazione delle franchigie doganali).».

Sulla base di tali considerazioni, dunque, la S.C. ha affermato la necessità di accertare in punto di fatto se la contribuente, indipendentemente dalla fissazione della residenza in Spagna, avesse mantenuto in Italia il proprio domicilio, riconoscibile ai terzi, inteso come luogo di stabile gestione, per la maggior parte del periodo di imposta, dei propri interessi ed affari.

In senso analogo, si è mossa, di recente, **Sez. 5, n. 29635/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 666095-01**, secondo cui in tema d'imposte sui redditi, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 TUIR e 43 c.c., deve considerarsi soggetto passivo il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali, come desumibile da elementi presuntivi ed a prescindere dalla sua iscrizione all'AIRE. In particolare, nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che, sulla base di elementi di fatto, quali l'uso di tariffe telefoniche a consumo e la presenza in Italia per vincoli familiari ed incarichi di docenza, aveva escluso la residenza fiscale italiana del contribuente, senza accertare se il domicilio estero fosse il luogo di gestione abituale degli interessi, riconoscibile dai terzi.

Oltre alla residenza fiscale, ai fini dell'IRPEF, deve tenersi conto della differente natura dei redditi delle persone fisiche che sono sottoposti a tassazione, il che comporta la necessità di regole in parte differenti, in particolare per la determinazione dei redditi di impresa e di quelli derivanti dal possesso di fabbricati e terreni.

L'art. 1 del TUIR individua il presupposto dell'imposta nel possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6 ovvero: i redditi fondiari; i redditi di capitale; i redditi di lavoro dipendente; i redditi di lavoro autonomo; i redditi di impresa; i redditi diversi. Il reddito complessivo tassabile è determinato come sommatoria di tutti i redditi derivanti dalle varie categorie reddituali di cui all'art. 6 del TUIR, posseduti dal soggetto passivo d'imposta, e cioè le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, laddove per cittadini residenti si considerano le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile, nonché 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.

Di indubbio interesse **Sez. 5, n. 13983/2022, D'Aquino, Rv. 664652-01**, secondo la quale in caso di contribuente residente in Paesi a fiscalità privilegiata, ove l'amministrazione finanziaria non contesti la residenza del contribuente, la competenza dell'Ufficio che procede all'accertamento del reddito si determina, al pari di qualunque cittadino non residente in Italia, in base al Comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più Comuni, in quello in cui è stato prodotto il reddito più elevato, senza che abbia rilievo l'eventuale domicilio fiscale dichiarato dal contribuente per i redditi prodotti in Italia.

Di particolare interesse risulta, con riguardo al profilo attinente al possesso di redditi quale presupposto dell'imposta, **Sez. 5, n. 21960/2022, Gori, Rv. 665150-01**, secondo cui il contribuente che abbia esercitato l'attività di odontoiatra, professionalmente regolamentata dalla l. n. 409 del 1985, abusivamente e senza possedere i titoli di cui all'art. 14, comma 1, della citata legge, ha svolto attività illecita ai fini dell'art. 14, comma 1, della l. n. 453 del 1993, percependo redditi rientranti nelle categorie reddituali di cui all'art. 6, comma 1, TUIR, cui si applica, ai fini della determinazione della base imponibile, la presunzione di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973, sia quanto ai versamenti sia quanto ai prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari destinati all'esercizio di detta attività di impresa.

2. 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'abitudine e la non imprenditorialità.

La base normativa è quindi costituita dalle regole sul contratto d'opera (art. 2222 c.c.) mediante il quale una parte assume un'opera o prestare un servizio in favore di un'altra dietro corrispettivo; una species del contratto d'opera è il contratto di opera intellettuale di cui all'art. 2230 c.c. che può riguardare sia una professione protetta, per l'esercizio della quale è necessaria l'iscrizione in un albo o in un elenco, che una non protetta. I riferimenti alla disciplina codicistica assumono una certa

importanza perché manca nel TUIR una specifica definizione di esercizio di arti e professioni; è invece posta in rilievo la caratteristica della abitudine ancorché non esclusiva e la differenza con le attività commerciali che producono reddito di impresa. Se il reddito deriva da un'attività di lavoro autonomo che non è esercitata abitualmente la tassazione avviene a titolo di "redditi diversi". Fondamentale è poi il tratto distintivo rispetto al vincolo di subordinazione. In taluni casi non è agevole distinguere se si tratti o meno di lavoro autonomo; in tema di rapporti di agenzia, ad esempio, si è affermato che costituiscono reddito di lavoro autonomo le indennità percepite per la cessazione di rapporti di agenzia, e, in quanto tali, debbono intendersi assoggettate a ritenuta di acconto (Sez. 5, n. 01768/2019, Condello, Rv. 652634-01).

A conferma della rilevanza della disciplina codicistica, Sez. 3, n. 07407/2021, Guizzi, Rv. 661003-01, ha chiarito che in tema di società di professionisti, ai fini della qualificazione del reddito come reddito di impresa o di lavoro autonomo, in mancanza di una disciplina speciale di natura fiscale, deve farsi riferimento alle regole generali civilistiche; pertanto, ai sensi dell'art. 2238 c.c., il reddito deve essere qualificato come di impresa quando l'esercizio della professione costituisca elemento di un'attività organizzata in forma di impresa, con prevalenza del carattere dell'organizzazione del lavoro altrui e del capitale sulla prestazione di lavoro intellettuale, sicché il reddito prodotto non possa essere riferito al solo lavoro del professionista ma debba ritenersi derivante dall'intera struttura imprenditoriale, mentre dovrà essere qualificato come di lavoro autonomo in difetto di dimostrazione di un'attività diversa e ulteriore rispetto all'apporto intellettuale, il quale non si configura come una delle componenti di una più complessa attività organizzata ma resta connotato dal requisito della personalità di cui all'art. 2232 c.c.. In applicazione del principio, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva accolto l'opposizione al decreto ingiuntivo concesso ad una società di professionisti legali per il pagamento della somma trattenuta da un cliente a titolo di ritenuta d'acconto sull'onorario versato, applicata sul presupposto che si trattasse di reddito di lavoro autonomo, avuto riguardo alla mancata dimostrazione, da parte della creditrice ingiungente, del capitale investito e dell'attività ulteriore esercitata in forma societaria, rispetto a quella propria di una normale associazione di professionisti.

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. Nondimeno, sono previste, in alcuni casi, delle deroghe con l'applicazione

del principio di competenza che, invece, è proprio del reddito di impresa. In particolare, Sez. 5, n. 02928/2018, Locatelli, Rv. 646903-01, ha chiarito che, in tema di ritenute d'acconto 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 e quindi le stesse devono essere scomutate nel periodo di imposta nel quale hanno contribuito a formare la base imponibile: peraltro, ove il contribuente effettui lo scaputo in un altro periodo di imposta e venga effettuato il conseguente recupero a tassazione, non è violato il principio di divieto di doppia imposizione, in ragione della possibilità di presentare istanza di restituzione della somma versata in eccedenza, entro il termine di decadenza di cui all'art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973, decorrente, *ex art.* 2935 c.c., dalla data nella quale si è formato il giudicato sulla legittimità del recupero delle ritenute non effettuate nell'anno di competenza.

Sez. 5, n. 24996/2022, Napolitano A., Rv. 665600-01, ha ribadito che in materia d'imposte sui redditi, i redditi da lavoro autonomo vanno dichiarati secondo il principio di cassa e non di competenza ai sensi dell'art. 50 (attuale art. 54), comma 1, TUIR. Pertanto, l'importo delle fatture emesse dal professionista, ove sia comprovato che l'incasso dei compensi professionali è avvenuto in un anno d'imposta successivo a quello di emissione delle fatture, concorre alla determinazione del reddito da lavoro autonomo ai fini IRPEF con riguardo all'anno di effettiva riscossione e non già con riguardo a quello di emissione. (Nella specie, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza d'appello che, in presenza di fatture emesse nell'anno 2004 per compensi percepiti dal contribuente nell'anno 2005, aveva ritenuto che questi ultimi andassero a comporre il reddito dell'anno 2004 e non quello dell'anno 2005).

Con riguardo ai redditi prodotti in forma associata, Sez. 5, n. 01290/2021, Guida, Rv. 660242-01, ha affermato che nei confronti dell'associazione professionale (o dello studio associato), soggetto strumentale alla produzione del reddito imputato ai soci (o associati), i controlli dell'amministrazione finanziaria possono svolgersi anche mediante l'utilizzo degli studi di settore e, mentre gli accertamenti dell'eventuale maggiore reddito sono attribuiti, per trasparenza, ai singoli soci (o associati), i costi dell'autonoma e diversa attività individuale di ogni professionista, distinta dagli affari dell'associazione (o dello studio associato) non sono imputabili all'ente collettivo, non potendosi scindere la necessaria correlazione tra costi e ricavi, funzionale alla rappresentazione veritiera della situazione reddituale dell'associazione (o dello studio) da una parte e dei singoli soci (o associati) dall'altra.

Sez. 5, n. 16871/2022, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 664727-01, in tema di IRPEF e sempre con riguardo ai redditi prodotti in

forma associata, ha chiarito che il socio di società in nome collettivo che non provveda tempestivamente - in conseguenza di recesso, esclusione, cessione della quota - a richiedere l'iscrizione nel registro delle imprese della modifica dell'atto costitutivo, o non provi che l'amministrazione finanziaria ne fosse a conoscenza, non può opporre, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul suo reddito di partecipazione, la perdita della qualità di socio non iscritta e non comunicata.

3. I redditi da lavoro dipendente.

L'art. 49 del TUIR qualifica come redditi da lavoro dipendente «quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro».

Al comma 2, chiarisce, inoltre, che costituiscono redditi di lavoro dipendente le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati, nonché le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, c.p.c. e cioè il maggior danno liquidato dal giudice in relazione al riconoscimento di un credito di lavoro. Il legislatore ha preso dunque in considerazione la retribuzione che il lavoratore consegue quale corrispettivo della propria prestazione fornita alle dipendenze altrui, cioè con vincolo di subordinazione, nonché le pensioni, atteso che esse sono comunque collegate al pregresso rapporto di lavoro.

Al fine di determinare il reddito da lavoro dipendente da sottoporre a prelievo si applica il principio di onnicomprensività, nel senso che costituiscono redditi da lavoro dipendente tutte le somme e i valori qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta anche sotto forma di erogazioni liberali in relazione al rapporto di lavoro (art. 51 TUIR).

Pertanto, viene tassata come reddito da lavoro dipendente non solo la retribuzione ordinaria ma anche i premi di produzione, le indennità per ferie non godute, le erogazioni liberali di rilevante valore in occasione della festività mentre ne sono escluse le erogazioni espressamente previste dal comma 2 dell'art. 51, quali somministrazioni di vitto, servizi di trasporto e i contributi previdenziali ed assistenziali. Il principio della onnicomprensività comporta che si debbano includere in questa categoria reddituale anche gli importi e le erogazioni in genere integranti un vantaggio accessorio attribuito dal datore di lavoro al dipendente in aggiunta alla normale retribuzione. Sez. 5, n. 00586/2017, Stalla, Rv. 642423-01, ha infatti affermato che in materia di determinazione della base imponibile dell'IRPEF, ai sensi dell'art. 51 del TUIR, rientrano nel reddito da lavoro dipendente le erogazioni corrisposte sotto forma di sconto

tariffario del servizio elettrico applicate ai dipendenti ENEL, sebbene non più in servizio, poiché integranti un vantaggio accessorio attribuito dal datore di lavoro ad alcune categorie di lavoratori, in aggiunta alla normale retribuzione ed in base agli accordi raggiunti in sede di contrattazione collettiva, sul presupposto e riconoscimento appunto del rapporto di lavoro, al quale va equiparato *ex art. 49, comma 2, lett. a)*, del medesimo d.P.R. anche il rapporto pensionistico.

Sez. 5, n. 25193/2022, Di Marzio, Rv. 665492-01, ha ricondotto alla categoria in esame anche il cd. incentivo all'esodo, affermando che, ai fini della individuazione della corretta imposizione, anche quando risultino applicabili le disposizioni delle convenzioni bilaterali tra gli Stati redatte in base al modello OCSE, tale incentivo ha natura di corrispettivo versato al prestatore di lavoro in cambio del suo consenso alla cessazione anticipata del rapporto di lavoro, risolvendosi in una remunerazione erogata in dipendenza del rapporto di lavoro, rientrante nella categoria dei salari, stipendi ed altre remunerazioni analoghe che il lavoratore dipendente riceve in corrispettivo, sicché le somme corrisposte a tale titolo devono essere assoggettate a tassazione separata, al ricorrere dei presupposti convenzionali. In particolare, applicando tale principio, la S.C. ha confermato la decisione di merito che aveva escluso che gli emolumenti percepiti a titolo di incentivo all'esodo avessero natura indennitaria, con applicazione dell'art. 18 della Convenzione Italia-Francia sul contrasto del fenomeno della doppia imposizione fiscale, in luogo dell'art. 15 della stessa Convenzione.

Sez. 5, n. 26383/2022, Penta, Rv. 665747-02, in punto di territorialità dell'imposizione fiscale, ha affermato che, in tema di imposte sul reddito, alla luce dell'art. 15 della Convenzione Italia-Germania del 18 ottobre 1989, ratificata e resa esecutiva per l'Italia con l. n. 459 del 1992, che ancora la potestà impositiva allo Stato di residenza solo se coincidente con quello in cui il lavoro viene esercitato, per determinare il corretto regime fiscale della retribuzione e delle indennità corrisposte al lavoratore dipendente vanno utilizzati i criteri della residenza fiscale del percipiente al momento della corresponsione e del luogo di svolgimento dell'attività lavorativa che ha dato causa alla erogazione degli emolumenti. Pertanto, poiché il diritto all'indennità di fine rapporto non nasce con la cessazione del rapporto di lavoro, ma costituisce un diritto che si concretizza quantitativamente anno per anno in modo progressivo, secondo il meccanismo di determinazione previsto dall'art. 2120 c.c., così come modificato dall'art. 1 della l. n. 297 del 1982, in tema di imposte sui redditi, il trattamento di fine rapporto relativo ad annualità di retribuzione corrisposte per lavoro prestato all'estero deve beneficiare dello stesso regime fiscale di non assoggettamento ad IRPEF previsto dall'art. 3,

comma 3, TUIR, per i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero (**Sez. 5, n. 26383/2022, Penta, Rv. 665747-01**).

In materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, Sez. 5, n. 24260/2021, Condello, Rv. 662131-01, ha affermato che il compenso percepito dall'amministratore giudiziario va assoggettato a tassazione ai sensi dell'art. 47, comma 1, lett. f, TUIR, *ratione temporis* vigente, poiché, essendo corrisposto per lo svolgimento di un'attività che costituisce esercizio di una funzione pubblica, il medesimo deve essere ricondotto nell'ambito dei redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente.

Nel corso dell'anno oggetto di rassegna è stato inoltre escluso che le spese anticipate dagli ausiliari del magistrato e rimborsate dagli uffici giudiziari, giudicanti e requirenti, in sede di liquidazione dei compensi siano deducibili nei limiti in cui esse sono state sostenute nell'esclusivo interesse di questi ultimi, ai sensi dell'art. 56, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 115 del 2002, in quanto non costituiscono "redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente" *ex* art. 50 (già 47), comma 1, lett. f, TUIR (**Sez. 6-5, n. 00773/2022, Lo Sardo, Rv. 663615-01**).

Sez. 6-5, n. 26915/2022, Penta, Rv. 665857-01, ha evidenziato che la pensione di vecchiaia erogata al cittadino italiano dall'ente previdenziale del Granducato del Lussemburgo è soggetta ad imposizione fiscale in Italia, anche se derivante da una precedente pensione di invalidità, poiché, ai sensi dell'art. 192, comma 1, del codice di sicurezza sociale lussemburghese, al compimento del sessantacinquesimo anno di età del beneficiario, la pensione di invalidità, inizialmente concessa in base ad un requisito sanitario e, perciò, intrasmissibile agli eredi, si trasforma automaticamente in pensione di vecchiaia, trasmissibile "*iure hereditatis*", perdendo la originaria natura risarcitoria ed acquisendo natura retributiva.

Al reddito da lavoro dipendente si applica il principio della tassazione del reddito complessivo cioè i redditi vengono tassati sommandoli a tutti gli altri redditi posseduti per poi applicare le aliquote progressive, e sono imputati al periodo d'imposta in base al principio di cassa. Non rilevano eventuali spese di produzione, ma è concessa una detrazione di imposta forfetaria. I redditi da lavoro dipendente hanno la specificità di scontare una ritenuta alla fonte (ritenuta d'acconto) applicata dal datore di lavoro che assume quindi il ruolo di sostituto di imposta. La ritenuta d'acconto deve essere quantificata dal datore di lavoro secondo le aliquote applicabili sul reddito complessivo annuo corrisposto al dipendente; ovviamente è possibile che nel corso dell'anno la retribuzione si incrementi o decrementi ed in questo caso si opereranno dei conguagli. Il soggetto passivo dell'imposta rimane comunque il sostituto, cioè il lavoratore dipendente. Il versamento della ritenuta d'acconto costituisce infatti oggetto di un'obbligazione autonoma rispetto all'imposta. L'art. 35

del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 prevede invero la responsabilità solidale per l'imposta non versata tra sostituto e sostituito, ma ciò sul presupposto che non siano state effettuate né le ritenute né i relativi versamenti, sicché Sez. U, n. 10378/2019, Bruschetta, Rv. 653600-01, ha affermato che, nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali abbia 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.

Sez. 5, n. 08903/2021, Pirari, Rv. 661049-01, ha, conseguentemente, chiarito che in tema di ritenuta d'acconto, il mancato adempimento dell'obbligazione, posta a carico del sostituto, di versamento della ritenuta, unitamente alla mancata effettuazione della medesima, giustifica l'attribuzione al soggetto passivo d'imposta, ossia al sostituito, dell'obbligazione solidale di provvedere al suo pagamento, con conseguente esposizione dello stesso al potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e a tutti gli oneri da esso derivanti.

Sempre in tema di redditi da lavoro dipendente, peraltro, 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.

In particolare, in tema di tassazione dei fondi di previdenza complementare, Sez. 5, n. 03453/2021, Federici, Rv. 660652-01, ha affermato che le prestazioni erogate in forma di capitale ad un soggetto che risulti iscritto, in epoca antecedente all'entrata in vigore del d.lgs. 21 aprile 1993, n. 124, ad un fondo di previdenza complementare aziendale a capitalizzazione di versamenti e a causa previdenziale prevalente, «sono soggette al seguente trattamento tributario: a) per gli importi maturati a decorrere dal 1° gennaio 2001 si applica interamente il regime di tassazione separata di cui agli artt. 16, comma 1, lett. a), e 17 del TUIR (nel testo vigente *ratione temporis*); b) per gli importi maturati fino al 31 dicembre 2000, invece, la prestazione è assoggettata a detto regime di tassazione separata solo per quanto riguarda la sorte capitale, costituita dagli accantonamenti imputabili ai contributi versati dal datore di lavoro e dal lavoratore e corrispondente all'attribuzione patrimoniale conseguente alla cessazione del rapporto di lavoro, mentre si applica la ritenuta del 12,50%, prevista dall'art. 6 della l. n. 482 del 1985, alle somme provenienti dalla liquidazione del cd. rendimento, ossia quelle derivanti dall'effettivo investimento del capitale accantonato sul mercato, non necessariamente

finanziario, se e nella misura conseguita e, sul piano processuale, se e nella misura provata.».

Sempre in tema di fondi previdenziali integrativi, **Sez. 5, n. 22665/2022, Guida, Rv. 665283-01**, ha affermato che, in base all'art. 23, comma 7, del d.lgs. n. 252 del 2005, per i lavoratori assunti antecedentemente al 29 aprile 1993, e che entro tale data risultino iscritti a forme pensionistiche complementari istituite alla data di entrata in vigore dalla l. n. 421 del 1992, ai montanti delle prestazioni maturate entro il 31 dicembre 2006 si applica il regime tributario vigente alla predetta data; ne consegue che il nuovo sistema di tassazione agevolata, introdotto dall'art. 11, comma 6, del d.lgs. n. 252 del 2005, ed in vigore dal 1° gennaio 2007, è inapplicabile “*ratione temporis*” ai cd. “vecchi iscritti” a “vecchi fondi”.

4. 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 TUIR 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. 12 dicembre 2003, n. 344 ha trasferito all'interno dell'IRES la disciplina di base sulla determinazione del reddito di impresa, che in precedenza si trovava nella parte relativa all'IRPEF, cosicché oggi per una visione complessiva della determinazione del reddito di impresa occorre riferirsi alla disciplina di base sull'IRES, contenuta nel testo unico, 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 2022, **Sez. 5, n. 02619/2022, Federici, Rv. 663751-01**, ha chiarito che, qualora un bene sia stato acquistato da un coniuge in regime di comunione legale, ma rientri nell'attività d'impresa esercitata separatamente, la plusvalenza conseguita dal maggior prezzo di cessione è fiscalmente imputata per l'intero al coniuge esercente l'impresa, costituendo il provento dell'attività di impresa e trovando la fattispecie regolazione nell'art. 4, lett. a, secondo periodo, del d.P.R. n. 917 del 1986 (periodo aggiunto dall'art. 26 del d.l. n. 69 del 1989, conv., con modif., nella l. n. 154 del 1989).

In tema di tassazione del reddito d'impresa di soggetti non residenti in Italia, **Sez. 5, n. 07108/2022, D'Orazio, Rv. 664096-01**, occupandosi di redditi prodotti nel Regno Unito da soggetti ivi residenti e privi di stabile organizzazione nel territorio italiano, ha precisato che essi, ai sensi dell'art. 7 della Convenzione tra l'Italia ed il Regno Unito ratificata con l. n. 329 del 1990, non sono assoggettabili ad imposizione in Italia atteso che le Convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali di cui all'art. 117, comma 1, Cost. In particolare, la S.C. ha cassato la sentenza di merito che aveva ritenuto assoggettabile a tassazione il reddito prodotto in Italia da società intermediaria, avente sede nel Regno Unito e priva di stabile organizzazione in Italia, a titolo di provvigioni (cd. agency fee) in relazione a prestazioni professionali rese da soggetti non residenti, quali stilisti, parrucchieri e truccatori, modelle, per sfilate di moda.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, è stato chiarito che la cessione immobiliare di un fondo agricolo, avvenuta attraverso un contratto preliminare di acquisto dei diritti edificatori sull'area, realizza un'operazione non inerente all'attività agricola di coltivazione e sfruttamento del fondo e, come tale, segue le regole della tassazione comune di costi e ricavi. Il principio è stato, peraltro, è stato affermato con riguardo a fattispecie anteriore all'introduzione, a decorrere dal 2007, dell'opzione per le società agricole di scelta della determinazione forfettaria del reddito agrario, *ex* art. 1, comma 1093, della l. n. 296 del 2006, disposizione poi abrogata dall'art. 1, comma 513, della l. n. 228 del 2012 (**Sez. 5, n. 08476/2022, D'Angiolella, Rv. 664148-01**).

Ancora, **Sez. 5, n. 10714/2022, Napolitano L., Rv. 664295-01**, ha statuito che, in materia di determinazione del reddito di impresa, ai fini dell'individuazione della base imponibile, in applicazione del principio di derivazione desumibile dal combinato disposto degli artt. 2426, comma 1,

n. 9, c.c. e 92, comma 1, TUIR, è corretta la valutazione del valore delle rimanenze di magazzino al costo medio di produzione, laddove non sia desumibile un minor valore di realizzazione in relazione all'andamento del mercato, e la conseguente deduzione dello stesso quale componente negativa del reddito. **Sez. 5, n. 19647/2022, Cataldi, Rv. 664937-01**, ha, poi, ulteriormente, precisato che la valutazione delle rimanenze finali, piuttosto che al costo medio di produzione, al valore normale, inteso come minor valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, presuppone che di tale minor valore venga fornita la prova, il cui onere grava a carico del contribuente.

Circa i confini tra attività agricola ed attività di impresa, **Sez. 5, n. 16474/2022, Rossi, Rv. 665133-01**, ha sottolineato come allevamento del bestiame non possa essere ricondotto alla previsione *ex art.* 32, comma 2, lett. b, TUIR e non possa, quindi, essere considerato attività agricola se è esercitato oltre il limite indicato da tale disposizione, con la conseguenza che il reddito che eccede detto limite ha natura di reddito d'impresa la cui entità, predeterminata secondo i criteri di cui all'art. 56, comma 5, TUIR, non preclude all'amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento della sua reale consistenza in presenza di indici di capacità patrimoniale sproporzionata al reddito stimato a "*forfait*".

Sempre ai fini della determinazione del reddito, **Sez. 5, n. 20327/2022, Guida, Rv. 665027-01**, ha ribadito che le plusvalenze derivanti dalla cessione di un bene in forza di contratto di "sale and lease back" vanno contabilizzate, ripartendo la somma finanziata in funzione della durata del contratto di locazione finanziaria, in applicazione del principio contabile IAS 17, poiché i principi contabili internazionali, ispirati al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma e fatti propri dal regolamento CE n. 1606 del 2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, richiamato, a sua volta, dall'art. 83 del TUIR, pur non applicandosi ai soggetti che non se ne avvalgono per la redazione del bilancio, non sono espressamente derogati dalla legislazione tributaria, e, anzi, sono tradotti nell'art. 2425 *bis*, comma 4, c.c. (Vedi Sez. 5, n. 15024/2020, Dell'Orfano, Rv. 658202-01).

Sez. 5, n. 16674/2022, Lenoci, Rv. 665792-01, ha affermato che, in tema di redditi d'impresa, affinché operi la neutralità fiscale del conferimento di azienda, ai sensi dell'art. 176 TUIR - che esclude la sussistenza di plusvalenze tassabili o di minusvalenze deducibili - il conferente deve iscrivere nel proprio bilancio le partecipazioni ricevute in cambio del conferimento ad un valore pari a quello fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita, mentre, ove vi siano disallineamenti tra valori fiscali e valori di bilancio, il conferitario deve indicare, in un prospetto apposito della propria dichiarazione, le eventuali differenze;

inoltre, la deduzione di determinati costi in sede di conferimento, comportando una contrazione del valore dell'azienda conferita, impedisce che questi ultimi possano essere oggetto di una ulteriore e successiva deduzione.

Con **Sez. 5, n. 24580/2022, Angarano, Rv. 665792-01**, in tema di sopravvenienze attive, è stato ribadito che la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, ai sensi dell'art. 88, comma 1, TUIR, si realizza in tutti i casi in cui una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, con conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza. In applicazione del principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che - in relazione alla cessione di un debito della società ai soci, senza liberazione del debitore originario - aveva ritenuto che detta cessione rappresentasse il momento rilevante ai fini dell'individuazione dell'anno d'imposta al quale imputare la sopravvenienza attiva (Conf. Sez. 5, n. 01508/2020, Napolitano L., Rv. 656612-01).

Sez. 5, n. 24720/2022, La Rocca, Rv. 665788-01, dopo aver operato la distinzione tra immobili "merce", ossia destinati al mercato della compravendita ed al cui scambio o produzione è diretta l'attività di impresa, immobili "patrimonio", destinati al mercato locativo, e immobili "strumentali", destinati alla produzione, ha ribadito come essa implichi che l'allocatione in bilancio dei beni societari debba avvenire sulla base della destinazione economica ad essi concretamente impressa, non avendo rilievo lo stato di ultimazione dei lavori edificatori, che assume, da un punto di vista fiscale, valenza neutrale (Vedi Sez. 5, n. 39817/2021, Pirari, Rv. 663211-01). In particolare, con riguardo alla fattispecie esaminata, la S.C. ha rigettato il ricorso dell'amministrazione finanziaria, che, al fine di escludere la natura di immobile "merce" di un edificio sito in Cortina d'Ampezzo, di cui l'imprenditore aveva deciso la vendita al termine delle operazioni di ristrutturazione, voleva dare rilievo al blocco dei lavori per alcuni anni, per la necessità di risolvere pratiche amministrative.

In tema di beni destinati dall'imprenditore all'autoconsumo, **Sez. 5, n. 30230/2022, Di Marzio, Rv. 666090-01**, ha chiarito che il loro valore ai sensi dell'art. 85, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, deve quantificarsi in base al "valore normale", pari al prezzo di mercato senza percentuale di ricarico che, invece, calcolata in considerazione del rapporto tra il costo di acquisto ed il prezzo di vendita, va aggiunta per quantificare il valore dei beni che, in sede di accertamento, si ritengono, anche in via presuntiva, acquistati e rivenduti dall'imprenditore, pur non risultandone provato il prezzo; i ricavi complessivamente percepiti dall'imprenditore vanno,

pertanto, quantificati sommando agli introiti conseguiti dalla vendita dei beni, il cui costo di acquisto risulti dimostrato, il valore dei beni da ritenersi venduti, come rivalutati applicando la percentuale di ricarico, ed il valore dei beni destinati all'autoconsumo, stimato al prezzo di mercato.

In tema di determinazione dell'esercizio di competenza dei componenti positivi del reddito d'impresa, si è affermato che, ai sensi degli artt. 109 e 86 TUIR e dei principi contabili nazionali e internazionali, la plusvalenza derivante dalla cessione di un credito, a titolo oneroso e "pro soluto", si realizza con il perfezionamento, tra cedente e cessionario, del negozio che trasferisce il diritto, con i connessi benefici e con il rischio d'insolvenza del debitore ceduto, senza che rilevi in contrario né il momento successivo nel quale il cessionario riceva il pagamento dal ceduto né, di per sé solo, l'obbligo legale del cedente di garantire l'esistenza del credito *ex art. 1266, comma 1, c.c.* (**Sez. 5, n. 31407/2022, Cataldi, Rv. 666098-01**).

Di indubbio interesse **Sez. 5, n. 35130/2022, Cataldi, Rv. 666408-01**, secondo cui in tema di redazione di bilancio, per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali, ispirati alla prevalenza della sostanza sulla forma, il calcolo del risultato operativo lordo va effettuato dopo aver individuato, tra le poste del conto economico redatto sulla base dei principi contabili internazionali, quelle che risultino, in concreto, corrispondenti alle voci contenute nello schema di conto economico di cui all'art. 2425 c.c., richiamate dall'art. 96, comma 2, TUIR; a tal fine, il giudice del merito non può esimersi dal valutare anche lo schema di riconciliazione tra i due sistemi di rilevazione contabile che sia stato predisposto e prodotto dal contribuente "*Ias adopter*".

Sez. 6-5, n. 35817/2022, Saija, Rv. 666584-01, ha affermato che, nel caso di compravendita di cosa futura, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza al quale vanno temporalmente imputati i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi del reddito, ai sensi dell'art. 109 TUIR, deve tenersi conto del momento in cui si verificano le due condizioni della "certezza" in ordine alla sussistenza e della "determinabilità" in ordine all'ammontare, che si realizzano quando la cosa viene ad esistenza e, trattandosi di frutti naturali, nel momento della separazione, *ex art. 1472, comma 1, c.c.*

5. (segue) Poste deducibili e norme agevolative.

Sez. 5, n. 00001/2022, D'Angiolella, Rv. 663592-01, con riguardo ai costi dei veicoli aziendali, ha precisato che, ove il dipendente o il titolare di collaborazione continuata e coordinata sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà, ovvero noleggiato, la spesa deducibile -

quale componente negativa ai sensi degli artt. 95 e 164, comma 1, TUIR - è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli con potenza non superiore a 17 cavalli, ovvero a 20 se con motore diesel, mentre per i veicoli non disciplinati dal TUIR trova applicazione il principio generale dell'inerenza *ex art.* 109, comma 5.

Sul tema della deducibilità dei costi, **Sez. 5, n. 08480/2022, Napolitano A., Rv. 664150-01**, ha ribadito che, in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4 *bis*, della l. n. 537 del 1993-nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. con modif. dalla l. n. 44 del 2012-l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, anche nell'ipotesi in cui sia consapevole del loro carattere fraudolento, salvi i limiti derivanti, in virtù del TUIR, dai principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, mentre è esclusa la deducibilità dei costi delle operazioni oggettivamente inesistenti (Conf. Sez. 6-5, n. 25249/2016, Guido, Rv. 642031-01; Vedi anche **Sez. 5, n. 11020/2022, D'Auria, Rv. 664285-01**, secondo cui «In tema di imposte sui redditi, a norma dell'art. 14, comma 4 *bis*, della l. n. 537 del 1993, nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. dalla l. n. 44 del 2012, l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, non utilizzati direttamente per commettere il reato, anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del T.U. delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. n. 917 del 1986, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.»).

Sempre a proposito di costi deducibili, **Sez. 5, n. 08647/2022, D'Orazio, Rv. 664268-01**, in tema di interessi passivi, ha chiarito che le modificazioni apportate al TUIR dalla l. n. 244 del 2007, che hanno riformulato il trattamento fiscale di tali interessi rispetto al reddito d'impresa, attraverso l'abrogazione degli artt. 97 e 98 e la sostituzione dell'art. 96 TUIR, hanno natura sostanziale e, dunque, operano solo a decorrere dall'esercizio successivo a quello chiuso al 31 dicembre 2007, come espressamente previsto dalla norma transitoria di cui all'art. 1, comma 34, l. n. 244 del 2007, con conseguente inapplicabilità del principio del "*favor rei*" di cui agli artt. 3 e 25 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Sez. 5, n. 11324/2022, Triscari, Rv. 664291-01, nell'occuparsi di costi di sponsorizzazione ha precisato che, con riguardo a questi ultimi, l'inerenza rispetto all'attività di impresa deve essere intesa in senso qualitativo, come potenziale e indiretto beneficio per l'attività

imprenditoriale, e non in senso meramente quantitativo, come utilità, concreto vantaggio o futuro incremento della stessa.

Di indubbia rilevanza l'affermazione di **Sez. 5, n. 13099/2022, Manzon, Rv. 664587-01**, secondo cui, in tema di ammortamento di beni materiali, l'eliminazione del bene, di cui all'art. 102, comma 4, TUIR, ai fini della deduzione del relativo costo residuo non ammortizzato, va intesa esclusivamente in relazione a eventi materiali, quali la perdita, distruzione o obsolescenza, e non invece a negozi giuridici traslativi della relativa proprietà.

Sez. 5, n. 13712/2022, Gori, Rv. 664593-01, ha affermato che in tema di perdite su crediti, ove il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali (per esempio, ove ne sia stato dichiarato il fallimento), si determina, in virtù dell'art. 101, comma 5, del TUIR, una presunzione con effetto automatico dell'esistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, precisando che tale presunzione opera sul logico presupposto dell'esistenza dell'operazione economica sottostante, e, dunque, del rapporto di debito -credito cui l'asserita perdita afferisce.

Sez. 5, n. 16106/2022, Cataldi, Rv. 664723-01, sempre in tema di determinazione del reddito d'impresa, ha chiarito che il preponente può dedurre fiscalmente il costo delle provvigioni passive nel periodo d'imposta in cui i ricavi procurati dall'agente concorrono a formare il reddito del medesimo preponente, sempre che in tale esercizio siano rispettati i requisiti di certezza e oggettiva determinabilità di cui all'art. 109, comma 1, TUIR.

Sez. 5, n. 16093/2022, Gori, Rv. 664722-01, in punto di imputazione temporale dei costi, ha precisato che non è consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, neppure al dichiarato fine di bilanciare componenti attivi e passivi del reddito e pur in assenza della configurabilità di un danno per l'erario, atteso che le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'art. 75 TUIR vigente "*ratione temporis*" (oggi art. 109 TUIR), sono vincolanti sia per il contribuente che per l'erario e, per la loro inderogabilità, non richiedono né legittimano un qualche giudizio sull'esistenza o meno di un danno erariale, per modo che appare decisamente irrilevante l'eventuale (anche effettiva) insussistenza dello stesso nel caso concreto. Del resto, anche **Sez. 5, n. 24880/2022, La Rocca, Rv. 665495-01**, ha ribadito che la deducibilità di costi ed oneri richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come 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 ed indiretta - secondo valutazione qualitativa e non quantitativa, la cui prova, in caso di contestazioni dell'amministrazione finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sé. (Nella specie, la S.C. ha confermato l'indeducibilità dei costi legati al leasing di una imbarcazione da diporto, stante l'uso strettamente personale della imbarcazione da parte dell'amministratore e l'entità sproporzionata del costo rispetto ai ricavi o all'oggetto prevalentemente immobiliare dell'impresa).

Sez. 5, n. 22070/2022, Angarano, Rv. 665330-01, ha stabilito che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, le quote di ammortamento delle aziende concesse in affitto (o in usufrutto) sono deducibili dal reddito dell'affittuario (o dell'usufruttuario) ai sensi dell'art. 67, comma 8, TUIR (nella numerazione attuale, art. 102, comma 8), come precisato dall'art. 14, comma 2, del d.P.R. n. 42 del 1988 (applicabile "*ratione temporis*"), salvo che nel contratto di affitto sia stata pattuita una deroga al combinato disposto degli artt. 2561 e 2562 c.c., ipotesi nella quale dette quote sono deducibili dal reddito del concedente. (Nella specie, la S.C. ha affermato che la previsione contrattuale, secondo cui le quote di ammortamento riguardanti la componente mobiliare ed immobiliare erano deducibili, anche ai fini fiscali, dalla società affittante, unita al comportamento dell'affittuario, che non aveva dedotto gli oneri in questione, integrava la deroga convenzionale di cui si tratta).

Sez. 5, n. 24553/2022, Nonno, Rv. 665785-01, ha ribadito che le componenti negative, rappresentate dalle spese di acquisizione di beni mobili, devono essere detratte unicamente nell'esercizio di competenza, da determinarsi con riferimento alla data di consegna o di spedizione, risultando invece irrilevante la data di ricezione della relativa fattura (Vedi Sez. 5, n. 18401/2018, D'Orazio, Rv. 649615-01), cosicché è, invece, inammissibile la detrazione dei costi in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo il contribuente scegliere arbitrariamente il periodo in cui registrare le passività, poiché questo potrebbe alterare i risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi.

In tema di fusione e di deduzione, da parte dell'incorporante, delle perdite pregresse dell'incorporata, **Sez. 5, n. 24613/2022, Nonno, Rv. 665795-01**, ha ribadito il principio secondo cui il diritto della società incorporante, in esito ad operazione di fusione societaria, alla deduzione delle perdite pregresse della società incorporata opera soltanto in presenza di tre requisiti, che consentono di determinare l'imponibile e il reddito di

imposta, attraverso l'individuazione di parametri oggettivi prestabiliti: 1) del limite del patrimonio netto delle singole società risultante dall'ultimo bilancio ovvero, se inferiore, dalla situazione patrimoniale predisposta nell'ambito del procedimento di fusione; 2) delle condizioni di operatività delle imprese partecipanti alla fusione rappresentate dal conseguimento da parte delle stesse, nell'esercizio anteriore alla deliberazione della fusione, di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e di spese per lavoro dipendente non inferiori ad una determinata percentuale (quaranta per cento) rispetto alla media dei due periodi d'imposta immediatamente anteriori; 3) delle precedenti svalutazioni sulla partecipazione alla società incorporata effettuate da parte dell'incorporante o dall'impresa che l'ha ceduta a quest'ultima, dopo l'esercizio di realizzazione della perdita astrattamente riportabile (Vedi Sez. 5, n. 19222/2019, D'Orazio, Rv. 654522-01).

Secondo **Sez. 5, n. 25686/2022, Federici, Rv. 665865-01**, sempre in tema di tassabilità dei proventi da attività illecita e conseguente indeducibilità dei costi, ai sensi dell'art. 14, comma 4 *bis*, della l. n. 537 del 1993, nell'ipotesi di commercio e gestione di materiale ferroso acquistato da soggetti non identificati e rivenduto a terzi, la prova dell'esclusione della fattispecie delittuosa del traffico di rifiuti, prevista dall'art. 53 *bis* del d.lgs. n. 22 del 1997, "*ratione temporis*" applicabile, attualmente disciplinata dall'art. 452 *quaterdecies* c.p., incombe sul contribuente, per il principio di vicinanza della prova, qualora si tratti di società priva delle necessarie autorizzazioni ambientali.

Di indubbio interesse **Sez. 5, n. 27917/2022, Gori, Rv. 665672-01**, secondo cui, in tema di deduzioni dalla base imponibile, nel quadro normativo delineato dal comb. disp. dell'art. 96 TUIR, come risultante dalla novella apportata dalla l. n. 244 del 2007-disposizione sostanziale non retroattiva che trova applicazione dall'esercizio successivo a quello chiuso al 31 dicembre 2007-e dell'art. 110, comma 1, lett. b, TUIR, per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività di impresa, la deducibilità dal reddito degli interessi passivi sostenuti per l'acquisto, la costruzione o ristrutturazione, può avvenire soltanto attraverso una loro previa capitalizzazione quale costo di fabbricazione, in quanto costo parte integrante del valore del bene iscrivibile in bilancio, essendo gli interessi passivi già compresi nel costo per l'acquisto dei beni strumentali, e per tale ragione non autonomamente deducibili, e rilevando, a tal fine, unicamente all'interno della quota di ammortamento propria del bene al quale direttamente si riferiscono.

Senz'altro di rilievo è anche **Sez. 5, n. 29342/2022, Cataldi, Rv. 666081-01**, che ha affermato che, in tema di costi deducibili, ha escluso l'inerenza all'attività di impresa con riguardo ad un maggior compenso che

il contribuente si sia spontaneamente offerto di pagare alla controparte per remunerare prestazioni di consulenza già ricevute ed effettuate in esecuzione di un titolo contrattuale che prevedeva in anticipo, per i medesimi servizi, la predisposizione di un corrispettivo minore.

Sempre in punto di principio di inerenza, **Sez. 5, n. 33568/2022, Cortesi, Rv. 666432-01**, ha ribadito che tale principio, esprimendo una correlazione in concreto tra costi ed attività d'impresa, si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde da considerazioni di natura quantitativa; l'antieconomicità di un costo - intesa come sproporzione tra la spesa e l'utilità che ne deriva, avuto riguardo agli ulteriori dati contabili dell'impresa - può, tuttavia, fungere da elemento sintomatico del difetto di inerenza, e in questo caso, ove il contribuente indichi i fatti che consentano di ricondurre il costo all'attività d'impresa, l'Amministrazione è tenuta a dimostrare, anche con il ricorso ad indizi, gli ulteriori elementi adottati in senso contrario, evidenziando, in particolare, l'inattendibilità della condotta del contribuente.

Sez. 5, n. 29344/2022, Cataldi, Rv. 666083-01, facendo applicazione del principio di derivazione di cui all'art. 83 TUIR, ha evidenziato che il costo sostenuto "una tantum" per la costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato che - ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 1, c.c. e dell'OIC n. 16 - possa ritenersi accessorio al costo del fabbricato, rientrando tra gli oneri che l'impresa deve sostenere affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata, può essere iscritto nello stato patrimoniale tra le immobilizzazioni materiali, alla voce B.II.1) "terreni e fabbricati" dell'art. 2424 c.c., così da essere patrimonializzato unitamente al costo sostenuto per la realizzazione del fabbricato cui si riferisce, con ammortamento omogeneo a quest'ultimo *ex art.* 102 TUIR.

Sez. 6-5, n. 37384/2022, Di Marzio, Rv. 666441-01, ha, infine, affermato che, con riguardo alle società dedite alla locazione di unità immobiliari, tra le spese e gli altri componenti negativi di reddito relativi ai beni immobili non ammessi in deduzione, di cui all'art. 90, comma 2, TUIR, rientrano le spese di manutenzione e riparazione e ogni altra spesa o perdita riferita a ciascuna unità immobiliare, inclusi i costi sostenuti per il personale dedito ai servizi di manutenzione, riparazione, guardiania, amministrazione e gestione, con la conseguenza che tali oneri devono essere annotati in bilancio, ma non indicati nello studio di settore della società.

Da ultimo, quanto agli istituti agevolativi, **Sez. 5, n. 07281/2022, Di Marzio, Rv. 664128-01**, ha chiarito che l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 consente ai soggetti colpiti in Sicilia dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, di definire la propria posizione fiscale, relativa agli anni 1990, 1991 e 1992, attraverso il versamento del dieci per cento di quanto

dovuto, anche a titolo di contributi previdenziali, cosicché il restante novanta per cento dell'originario debito previdenziale non può essere considerato una sopravvenienza attiva assoggettabile a tributo, ai sensi dell'art. 88, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, non potendosi configurare una sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

6. 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, nell'art. 44, comma 1, TUIR, un'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, e 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 cd. redditi diversi.

In particolare, Sez. 5, n. 02082/2021, D'Orazio, Rv. 660304-01, ha chiarito come, in tema di imposta sui redditi di capitale, ai sensi dell'art. 44, comma 1, lett. h, TUIR, assumano rilievo tutti i proventi derivanti da un rapporto di impiego del capitale per i quali, ai fini della relativa tassazione, occorre fare riferimento al periodo di imposta in cui essi sono percepiti, dovendo tale termine essere inteso come acquisizione del diritto che può avvenire anche attraverso atti di disposizione diversi dal materiale incasso, che può anche mancare. In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto rilevante, ai fini d'imposta, il conferimento operato da un contribuente delle proprie disponibilità in un fondo di cui egli era anche beneficiario.

Con riguardo, invece, agli utili accertati a carico di società di capitali a ristretta base partecipativa, **Sez. 5, n. 04239/2022, Federici, Rv. 663881-01**, ha affermato che, in tema di accertamento nei confronti del socio di società a ristretta partecipazione sociale, ove tra l'anno d'imposta sottoposto ad accertamento ed il momento della notificazione alla società dell'atto impositivo il socio sia receduto dalla compagine sociale, è nullo

l'avviso di accertamento a lui notificato per i maggiori redditi di capitale presuntivamente distribuiti, quando esso, rinviando "*per relationem*" alla motivazione dell'avviso di accertamento notificato alla società, manchi dell'allegazione della documentazione citata o della riproduzione dei suoi contenuti essenziali. Tale pronuncia, poiché avente specificamente ad oggetto la posizione dell'ex socio, non appare valevole a dare luogo ad un contrasto con quanto già affermato da Sez. 6-5, n. 03980/2020, Capozzi, Rv. 657304-01, che aveva 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. In senso analogo, anche Sez. 5, n. 20157/2021, Giudicepietro, Rv. 661887-01, aveva chiarito che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il rinvio *per relationem*, nella rettifica dei redditi del socio, a quella notificata alla società, soddisfa l'obbligo di porre il contribuente in condizione di conoscere le ragioni dalle quali deriva la pretesa fiscale, giacché, ai sensi dell'art. 2261 c.c., il socio ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, conseguentemente, di prendere visione sia dell'accertamento presupposto sia dei documenti richiamati a suo fondamento, ovvero di rilevarne l'omessa comunicazione.

Sez. 5, n. 07170/2022, Succio, Rv. 664082-01, in ordine alla medesima tematica, ha chiarito che il socio di società di capitali a ristretta base partecipativa, che ricopra anche l'incarico di amministratore, può superare la presunzione di distribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, non limitandosi a dedurre la propria estraneità alla gestione per l'esistenza di un amministratore di fatto, ma dimostrando la mancata distribuzione degli utili extracontabili oggetto dell'accertamento tributario perché sottratti dal gerente di fatto.

Del mutamento della compagine sociale si occupa anche **Sez. 5, n. 21295/2022, Angarano, Rv. 665308-01**, secondo cui in tema di redditi prodotti da società di capitali a ristretta base partecipativa, qualora nel corso di un esercizio sia mutata la compagine sociale, con il subentro di un socio nella posizione giuridica di un altro, gli utili extra bilancio vanno imputati esclusivamente a colui che rivesta la qualità di socio al momento della chiusura dell'esercizio sociale, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, e non già al socio uscente ed a quello subentrante in relazione alla durata della rispettiva partecipazione alla società nel corso

dell'esercizio, poiché la maturazione del reddito non è continua ed uniforme nel tempo ed è impossibile una sua quantificazione frazionata.

Sempre in tema di società di capitali a ristretta base partecipativa, di notevole interesse risulta **Sez. 5, n. 26758/2022, Pirari, Rv. 665852-01**, secondo cui l'estinzione della società, conseguente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, determinando un fenomeno di tipo successorio, non fa venir meno l'interesse dei creditori sociali (nella specie, l'Agenzia delle Entrate) ad agire ed a procurarsi un titolo nei confronti dei soci della società estinta, a prescindere dall'utile partecipazione di essi alla ripartizione finale, potendo comunque residuare beni e diritti (nella specie, utili extracontabili) che, ancorché non ricompresi nel bilancio finale di liquidazione, si sono trasferiti ai soci.

In tema di recupero a tassazione di redditi di capitale maturati su somme detenute all'estero, Sez. 5, n. 19832/2021, Guida, Rv. 661713-01, ha chiarito come, ai fini dell'imposizione a titolo personale sul reddito delle persone fisiche (art. 1 TUIR) rilevi la materiale riconducibilità al possessore, a prescindere dal titolo giuridico, delle liquidità versate sul conto corrente estero, non essendo necessario, a fronte della dimostrata disponibilità esclusiva dei depositi bancari, che l'Agenzia delle entrate provi l'interversione del possesso. Nella specie, la S.C. ha escluso che gravasse sull'ufficio finanziario la prova della traslazione del possesso dei fondi "neri" dalla sfera occulta del partito politico cui sarebbero stati retrocessi, secondo la tesi del contribuente, a quella altrettanto occulta del patrimonio personale del suo segretario *pro tempore* al quale erano stati notificati gli avvisi di accertamento e che era risultato possessore del conto corrente.

Sempre in punto di redditi di capitale di fonte estera, **Sez. 5, n. 25698/2022, D'Angiolella, Rv. 665867-01**, ha affermato che ove si tratti di redditi direttamente percepiti dal contribuente, persona fisica, titolare di una partecipazione non qualificata in una "*partnership*" di diritto internazionale (nel caso statunitense), qualora l'assoggettamento a imposizione mediante ritenuta a titolo d'imposta, come nell'ipotesi di cui all'art. 27, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, o mediante imposta sostitutiva, sovrapponibile alla prima in ragione dell'identità di funzione, *ex* art. 18, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, non avvenga "su richiesta del beneficiario del reddito" ma obbligatoriamente, senza che il contribuente possa chiedere l'imposizione ordinaria, l'imposta sul reddito pagata in un Paese estero (nel caso, USA) si deve considerare detraibile in quanto l'interpretazione conforme della locuzione "anche su richiesta del contribuente"-che figura nel testo di vari accordi internazionali e nella

Convenzione Italia-USA -, conferma che quando l'Italia ha inteso negare il credito d'imposta lo ha previsto espressamente.

In tema di ritenute applicabili sui dividendi distribuiti, negli anni dal 2007 al 2010, da società residenti in Italia a fondi d'investimento mobiliare residenti negli Stati Uniti, va segnalata **Sez. 5, n. 21454/2022, Cataldi, Rv. 665312-01**, secondo cui l'art. 10, par. 2, lett. b, della Convenzione Italia-U.S.A., per il quale l'imposta applicata dallo Stato di residenza della società che paga i dividendi "non può eccedere il 15 per cento dell'ammontare lordo", va interpretato - secondo il canone di buona fede *ex art. 31* del Trattato di Vienna ed i principi della fiscalità comunitaria ed internazionale, per evitare la violazione dell'art. 63 TFUE in tema di libera circolazione dei capitali tra Stati membri e paesi terzi - nel senso che anche ai dividendi pagati da società residenti ai fondi d'investimento mobiliare aperti statunitensi si applica l'aliquota del 12,5 per cento, cui erano assoggettati "*ratione temporis*", sul risultato della gestione, i fondi comuni mobiliari aperti residenti ai sensi dell'art. 9, comma 2, della l. n. 77 del 1983.

In tema di contratti di assicurazione con finalità di investimento, in cui il rendimento è ancorato all'andamento di indici di mercato, **Sez. 5, n. 15670/2022, Cortesi, Rv. 664719-01**, ha precisato che le cedole periodiche, essendo configurabili come prestazioni in forma di capitale, sono assoggettate all'imposta sostitutiva di cui all'art. 26 *ter* del d.P.R. n. 600 del 1973, nei limiti della differenza tra ammontare percepito e premi pagati, da calcolarsi alla cessazione del rapporto, poiché solo in tale momento, non essendo previsto l'obbligo di erogare un capitale minimo garantito, è possibile verificare se l'importo delle cedole ecceda i premi versati.

Di indubbio interesse, infine, anche **Sez. 5, n. 35098/2022, Cataldi, Rv. 666407-02**, la quale ha affermato che in tema di ritenute da versare, a titolo di acconto ed in due scadenze di pari importo, *ex art. 35* del d.l. n. 46 del 1976 (conv. con modif. dalla l. n. 249 del 1976), da parte delle aziende e degli istituti di credito, sugli interessi attivi maturati dalla clientela sui conti, l'art. 7, comma 12, del d.l. n. 323 del 1996 (conv. con modif. dalla l. n. 425 del 1996) ha elevato, relativamente agli anni 1996, 1997 e 1998, la misura percentuale della somma da versare per ciascuna scadenza, ma non ha modificato l'importo totale dovuto, pari ai nove decimi delle ritenute, di cui al comma 2 dell'art. 26 del d.P.R. n. 600 del

1973, complessivamente versate per il periodo di imposta precedente, come stabilito dal predetto art. 35.

7. I redditi diversi.

In ordine ai cd. “*capital gains*”, **Sez. 5, n. 37583/2022, Penta, Rv. Rv. 666442-01**, ha stabilito che, nell’ipotesi in cui il contribuente opti, ai sensi dell’art. 2 del d.l. n. 70 del 2011, conv. dalla l. n. 106 del 2011, per la rideterminazione del valore del bene (nella specie, partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati), avvalendosi della facoltà di scomputare, in sede di versamento dell’imposta sostitutiva dovuta sulla base della nuova normativa, quella già pagata in occasione della precedente rivalutazione operata *ex art. 1, comma 91, della l. n. 244 del 2007*, si è in presenza di una vera e propria riapertura dei termini per le rivalutazioni, sicché le nuove rate si sostituiscono a quelle originarie, gli effetti della nuova rivalutazione non retroagiscono alla precedente, né ricorrono i presupposti per pretendere le sanzioni e gli interessi sulle rate dovute in virtù della pregressa rivalutazione e non pagate.

8. (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. 5, n. 04444/2022, Giudicepietro, Rv. 663883-01, ha affermato che, in tema di IRPEF, la nozione di possesso di cui all’art. 17, comma 1, lett. g, TUIR - rilevante ai fini della tassazione separata, quali “redditi diversi”, delle plusvalenze realizzate mediante cessioni, a titolo oneroso, di aziende possedute da più di cinque anni - coincide con quella civilistica secondo cui, in base all’art. 1146 c.c., questo continua nell’erede, con effetto dall’apertura della successione senza soluzione di continuità, di talché in tali casi non si verifica alcun atto di realizzo della plusvalenza e l’azienda viene assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa, in coerenza con la “ratio” dell’art. 17, diretta ad attenuare l’imposizione sui redditi a formazione pluriennale, realizzando l’erede, al momento dell’alienazione, il reddito che si è formato nel tempo.

Nella stessa materia, **Sez. 5, n. 05275/2022, D’Orazio, Rv. 661228-01**, ha affermato che il risarcimento del danno conseguente alla cessione di azioni a prezzo vile, a causa della condotta degli altri soci connotata da abuso di maggioranza, in violazione dell’art. 1375 c.c., come accertata dal giudice civile con sentenza definitiva, può costituire

plusvalenza ai sensi degli artt. 67 e 68 del d.P.R. n. 917 del 1986, assoggettabile a tassazione, esclusivamente nell'ipotesi in cui tale cessione, a prescindere dalla situazione soggettiva del disponente, in termini di volontarietà o meno del compimento dell'atto, sia qualificabile come lucro cessante, e quindi, come voce sostitutiva di reddito, restando invece esente in caso di configurabilità del risarcimento come mero danno emergente.

Ancora, in tema di plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. a e b, TUIR, **Sez. 5, n. 24596/2022, Esposito, Rv. 665772-01**, ha evidenziato come 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 determini 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.

9. 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. 5, n. 07447/2022, Federici, Rv. 664130-01, in tema di reddito agrario, ha affermato che la tassazione dell'attività agricola sul reddito catastale, ai sensi dell'art. 32 TUIR, e non sul reddito effettivamente percepito, trova applicazione, sul piano soggettivo, tanto agli imprenditori individuali quanto alle società agricole, che possono chiederne l'applicazione ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 99 del 2004, mentre, sul piano oggettivo, incontra il limite nell'ordinario sfruttamento delle potenzialità del fondo, superato il quale cessa per tutti il trattamento agevolato, operando per l'eccedenza gli artt. 56, ultimo comma, e 56 *bis* TUIR.

Sempre in ambito di fattispecie contrattuali generanti diritti personali di godimento, **Sez. 5, n. 07644/2022, Esposito, Rv. 664138-01**, ha chiarito che la scrittura privata di riduzione del canone di locazione non è soggetta all'obbligo fiscale di registrazione, potendo desumersi il minor reddito conseguito e, quindi, la minor imposta dovuta dal contribuente, da altri mezzi di prova. In particolare, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva escluso l'obbligo di registrazione di una scrittura privata con cui era stata pattuita la riduzione del canone di locazione, ritenendo probante, ai fini della dimostrazione di tale riduzione, la documentazione bancaria prodotta dal contribuente da cui si evinceva

il versamento da parte della conduttrice di una somma corrispondente al canone ridotto.

CAPITOLO II

IRPEG ED IRES

(di Francesco Graziano)

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. Poste deducibili - 3. Consolidato. - 4. 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 1° 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, l'IRES è un'imposta proporzionale.

Con particolare riguardo all'individuazione del soggetto passivo, Sez. 5, n. 41298/2021, Guida, Rv. 663513-01, ha affermato che, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. b e c, TUIR, l'ATER (Azienda Territoriale per l'Edilizia residenziale), quale ente pubblico economico dotato di personalità giuridica, che svolge, anche se non in maniera esclusiva, attività economico-commerciale, è soggetto all'imposta sul reddito delle società, sicché, dal punto di vista tributario, i proventi derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei suoi beni immobili sono qualificabili come plusvalenze - e non come ricavi, poiché quelli oggetto delle cessioni non sono “beni-

merce” - che concorrono alla formazione del reddito tassabile, ai sensi dell’art. 86 TUIR.

Sez. 5, n. 00526/2021, D’Orazio, Rv. 660095-01, ha affrontato il tema della soggezione al tributo da parte degli enti ecclesiastici, puntualizzando che questi ultimi non sono qualificabili *ope legis* come enti non commerciali, ma rimangono tali, indipendentemente dalle prescrizioni statutarie, soltanto fintantoché il loro oggetto principale continui ad essere costituito, da un punto di vista qualitativo, da un’attività non commerciale, mentre per perdere tale qualifica, *ex art. 149, TUIR*, non è sufficiente che svolgano in prevalenza attività commerciale per un solo esercizio, essendo necessario, in virtù del comma 4 della predetta norma, che ciò avvenga nel corso di vari anni. Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, in quanto i giudici di merito avevano ritenuto insussistente la qualifica di ente ecclesiastico non economico, benché l’avviso di accertamento fosse riferito ad una sola annualità, mentre per tutte le altre non erano stati sollevati rilievi.

Sez. 5, n. 26285/2022, Crucitti, Rv. 665602-01, ha chiarito che, in tema di assoggettabilità a reddito di impresa dell’attività di intermediari o agenti professionali non residenti nel territorio nazionale, in applicazione del criterio enunciato all’art. 23, comma 1, lett. e, TUIR, il presupposto impositivo si verifica esclusivamente nell’ipotesi in cui i redditi derivino da un’attività esercitata in Italia mediante una stabile organizzazione, in mancanza della quale le provvigioni corrisposte all’intermediario non residente dal soggetto committente non sono tassabili in Italia e, quindi, non sorgerà alcun obbligo di ritenuta.

Sez. 5, n. 23150/2022, Cataldi, Rv. 665343-01, ha affermato che l’art. 73, comma 3, TUIR, individua i criteri di collegamento (la sede legale, la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale), paritetici ed alternativi, delle società e degli enti con il territorio dello Stato, la cui ricorrenza, per la maggior parte del periodo d’imposta, determina la residenza in Italia e l’assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano, a prescindere dall’accertamento di un’eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe.

2. Determinazione del reddito e 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. 5, n. 12329/2022, Guida, Rv. 664357-01, ha chiarito che la dimostrazione della mancata percezione degli interessi attivi sulle somme

date a mutuo incombe sul contribuente, sia per il carattere normalmente oneroso del contratto di mutuo, quale previsto dall'art. 1815 c.c., sia in quanto l'art. 43 del d.P.R. n. 597 del 1973 prevede che i capitali dati a mutuo, salvo prova contraria, producono interessi al tasso legale, se non convenuti o pattuiti in misura inferiore, norma che trova applicazione anche per le società commerciali in base al rinvio generale dell'art. 5 del d.P.R. n. 598 del 1973, con cui le presunzioni del suddetto art. 43 sono state estese ai contribuenti soggetti ad IRPEG.

Sez. 5, n. 10903/2022, Di Marzio, Rv. 664296-01, in tema di determinazione del reddito di impresa in ambito IRPEG, ha affermato che l'ente controllante che risulti in perdita fiscale o privo di redditi propri, e sia quindi sprovvisto di una propria "aliquota media", non può invocare l'applicazione dell'aliquota minima del 27%, in relazione alla tassazione dei redditi esteri imputati per trasparenza e prodotti da controllata estera, giacché in tal modo beneficerebbe di un trattamento agevolato non più previsto dopo la novellazione dell'art. 167 del TUIR ad opera dell'art. 1, comma 142, della l. n. 208 del 2015, con conseguente applicazione dell'aliquota ordinaria.

Sez. 5, n. 19722/2022, Cataldi, Rv. 663057-01, con specifico riguardo all'ineducibilità delle spese derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati, ha chiarito che l'art. 110, commi 10 e 11, TUIR, vigente "*ratione temporis*", non è in contrasto con l'art. 25, par. 3, della Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni, interpretato secondo il principio generale di buona fede, di cui all'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, ed in conformità al Commentario OCSE al relativo modello convenzionale.

Di sicuro interesse risulta anche **Sez. 5, n. 24471/2022, Nonno, Rv. 665800-01**, secondo la quale la disciplina sul funzionamento delle società, che, dettata anche nell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica, ha natura imperativa ed inderogabile, contiene una distinta previsione della delibera di approvazione del bilancio e di quella di determinazione del compenso; ne consegue che, ai fini della deducibilità del compenso degli amministratori di società di capitali, ai fini dell'IRES, è necessario che ne risulti la quantificazione nello statuto, ovvero in una esplicita deliberazione assembleare, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio contenente la posta relativa al compenso, salvo che l'assemblea, convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia anche discusso ed approvato espressamente la proposta di determinazione dello stesso.

Con riguardo alla materia dei rimborsi, di notevole interesse risulta **Sez. 5, n. 36400/2022, Crivelli, Rv. 666517-01**, la quale ha affermato che, in tema di fallimento, il credito IRES spettante alla massa, maturato durante la gestione fallimentare, non può essere oggetto di compensazione con il credito dell'Erario, maturato anteriormente all'apertura del fallimento, poiché la compensazione *ex art. 56 l. fall.* (analogamente all'art. 155 c.c.i.i.) presuppone l'anteriorità delle posizioni creditorie rispetto alla declaratoria di fallimento, e la necessaria identità di titolarità attiva e passiva delle contrapposte obbligazioni verrebbe meno compensando crediti erariali maturati anteriormente, il cui debitore è il fallito, con crediti posteriori all'apertura della procedura, il cui creditore è la massa, con indebito pregiudizio per i creditori concorsuali, in violazione del principio della "par condicio creditorum", rispetto alla quale già la compensabilità di crediti e debiti anteriori costituisce un indubbio privilegio rispetto alla falcidia.

In tema di rimborso dell'eccedenza IRPEG, è stato evidenziato che la quota a titolo di interessi ultradecennali va calcolata al tasso previsto dall'art. 1, commi 139 e 140, della l. n. 244 del 2007, sino alla data di efficacia della sua abrogazione operata dall'art. 9, comma 2, del d.l. n. 185 del 2008, conv. con modif. dalla l. n. 2 del 2009, poiché la norma abrogata continua a produrre effetti sui rapporti pregressi, siano essi pendenti o esauriti, maturati in data anteriore all'entrata in vigore della legge abrogatrice (**Sez. 6-5, n. 32271/2022, Penta, Rv. 666356-01**).

Quanto ai redditi derivanti da operazioni con Paesi a fiscalità privilegiata, **Sez. 5, n. 36050/2022, Crucitti, Rv. 666522-01**, ha chiarito che il principio di imputazione dei redditi della controllata, residente in uno Stato a fiscalità privilegiata, alla controllante residente in Italia, previsto dall'art. 167 (già 127 *bis*) TUIR, nel testo vigente "*ratione temporis*", al fine di contrastare i fenomeni di delocalizzazione all'estero di imprese nazionali, non trova applicazione ove si dimostri che la "*controlled foreign company*" svolga un'effettiva attività industriale o commerciale nel territorio di insediamento, mentre è irrilevante l'eventuale requisito dell'autonomia decisionale della controllata estera rispetto alla controllante residente in Italia, in quanto estraneo all'interpretazione sia letterale che teleologica della normativa antielusiva, che presuppone, quale sua condizione applicativa, proprio l'esistenza di un rapporto di controllo tra le società.

3. Consolidato.

In tema di consolidato nazionale, la sezione tributaria (**Sez. 5, n. 05691/2022, Gori, Rv. 663982-02**) ha avuto modo di occuparsi del vincolo di solidarietà tra consolidante e consolidata, affermando che,

affinché possa applicarsi la previsione dell'art. 1306, comma 2, c.c., è necessario che la medesima contribuente non rivesta contemporaneamente le qualità di “consolidante” e di “consolidata” e che la sentenza ottenuta dal condebitore solidale sia passata in giudicato, perché l'eventuale anticipazione di efficacia della decisione rispetto a tale momento è possibile solo rispetto alle statuizioni di condanna, condizione che, invece, difetta nel caso dell'impugnazione proposta dal contribuente avverso l'atto impositivo dell'amministrazione finanziaria, atteso che il giudizio è diretto a riscontrare l'esistenza delle ragioni di annullamento dedotte con il ricorso.

In tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, **Sez. 5, n. 08251/2022, D'Orazio, Rv. 664135-01**, ha precisato che le perdite pregresse possono essere utilizzate dalla società consolidata esclusivamente per una volta, per la compensazione con il reddito imponibile, ma non in relazione alla quota dei dividendi percepiti dalla società consolidata del gruppo, in quanto in tal caso la consolidante è portata ad effettuare una rettifica di consolidamento, escludendo il 100 per cento dei dividendi dalla tassazione, in luogo della percentuale del 95 per cento, così da impedire la corretta tassazione del residuo 5 per cento ed ottenere un doppio vantaggio che non è consentito alla società consolidata, né al consolidato stesso, in forza di un più generale principio antielusivo che caratterizza la disciplina del consolidato fiscale.

Ancora in tema di consolidato nazionale, **Sez. 5, n. 10133/2022, Guida, Rv. 664277-01**, ha affermato che la società consolidante, soggetta al regime delle società di comodo di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994, che dichiara un reddito maggiore di quello minimo previsto “*ex lege*”, può compensare le perdite della società consolidata in misura pari alla differenza tra reddito dichiarato e minimo dichiarabile. Non è però consentito che le perdite della consolidata elidano, in tutto o in parte, il reddito minimo dichiarato dalla consolidante, quale base reddituale incompressibile, la cui riduzione al di sotto di quella fissata dalla legge si porrebbe in contrasto con la matrice antielusiva della disciplina delle società di comodo. Anche **Sez. 5, n. 13123/2022, Federici, Rv. 664590-01**, ha chiarito che in tema di consolidato nazionale, qualora la società consolidante sia sottoposta alla disciplina prescritta per le società non operative dall'art. 30 della l. n. 724 del 1994, ed abbia a tal fine formalmente rispettato le modalità di calcolo del reddito minimo, la possibilità di procedere alla determinazione della tassazione di gruppo, ai sensi dell'art. 118 TUIR, secondo l'ordinaria tecnica della somma algebrica dei redditi complessivi netti delle consociate, incontra il limite dell'indeducibilità delle perdite di una o più consolidate oltre il reddito

minimo che la società di comodo consolidante è comunque obbligata a dichiarare.

Senz'altro di rilievo è **Sez. 5, n. 10347/2022, Nicastro, Rv. 664271-01**, la quale ha affermato che in tema di definizione agevolata delle controversie tributarie ai sensi del d.l. n. 119 del 2018, conv., con modif., dalla l. n. 136 del 2018, la disposizione di cui al comma 14 dell'art. 6 del citato d.l., secondo cui la definizione agevolata della controversia, ove perfezionata dal coobbligato solidale, giova anche in favore degli altri coobbligati, trova applicazione anche nei rapporti tra società consolidate, che abbiano esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo.

Con specifico riguardo alle operazioni tra società infra-gruppo, **Sez. 5, n. 13718/2022, Manzon, Rv. 664650-01**, ha affermato che le discipline del “*transfer pricing*” e del consolidato mondiale - rispettivamente previste dall'art. 110, comma 7, in relazione all'art. 9, comma 3, e dall'art. 130 e segg. del TUIR - sono distinte ed autonome, sicché esse non interferiscono reciprocamente e vanno separatamente applicate, essendo gli effetti dell'opzione per la tassazione di gruppo delimitati dalla specifica previsione di cui all'art. 131 dello stesso TUIR.

Circa l'individuazione dei confini soggettivi dell'effetto di cristallizzazione derivante dalla transazione fiscale conclusa ai sensi dell'art. 182 *ter*, comma 5, l.fall., **Sez. 5, n. 31079/2022, Cortesi, Rv. 666097-01**, ha precisato che, nel processo tributario, tale transazione comporta la cessazione della materia del contendere esclusivamente nei riguardi della società coinvolta nella definizione concordataria, e non anche della società consolidante, estranea all'effetto di consolidamento del debito tributario.

4. Operazioni tra società “madre” e “figlia”.

Deve essere richiamata, anzitutto, **Sez. 5, n. 05154/2022, D'Orazio, Rv. 663913-01**, per l'affermazione del principio secondo cui, «In caso di versamenti effettuati dalla società controllata italiana (figlia) alla società controllante (madre) con sede nei Paesi Bassi, mentre è dovuta la ritenuta alla fonte sulle somme distribuite a titolo di dividendi, in base alla Direttiva madre-figlia (n. 90/435/CEE), in forza della clausola di salvaguardia contenuta nell'art. 7, comma 2, che rimanda alla Convenzione Italia-Paesi Bassi (art. 10, commi 1 e 2, della l. n. 306 del 1993), non è invece dovuta tale ritenuta per le somme distribuite a titolo di maggiorazione da conguaglio, *ex art.* 2 della l. n. 349 del 1983 (confluito nell'art. 105 del d.P.R. n. 917 del 1986 e poi abrogato dal 1998 a seguito del d.lgs. n. 467 del 1997), laddove queste ultime risultino suscettibili di essere parificate ai dividendi, in base alla decisione del 24 giugno 2010 della

Corte di giustizia UE in cause riunite C-338/08 e C-339/08.». La medesima pronuncia ha, infatti, chiarito che le somme distribuite dalla società controllata italiana (figlia) alla società controllante (madre) con sede nei Paesi Bassi, a titolo di maggiorazione da conguaglio, alla stregua della suddetta decisione della CGUE, sono parificate ai dividendi ove, con accertamento da effettuarsi in concreto dal giudice del merito, per il disposto dell'art. 10, comma 2, della Convenzione Italia-Paesi Bassi (l. n. 305 del 1993), ricorrano le seguenti condizioni:

- 1) vi sia rinuncia sistematica dello Stato italiano ad una parte del gettito fiscale costituito dalle predette somme;
- 2) il fatto generatore delle stesse sia costituito dal versamento di dividendi;
- 3) il soggetto passivo della maggiorazione da conguaglio sia detentore dei titoli.

In tali casi non può trovare applicazione la clausola di “riserva” o di “salvezza” di cui all'art. 7, comma 2, della Direttiva madre-figlia (n. 90/435/CEE), che consente il rimando alla Convenzione suddetta con applicazione della ritenuta, dovendosi escludersi che le disposizioni in tema di maggiorazione da conguaglio mirino ad evitare o attenuare fenomeni di doppia imposizione, costituendo piuttosto tale maggiorazione una “imposta aggiuntiva” o “virtuale”, volta esclusivamente ad impedire che il socio possa giovare di benefici fiscali non spettanti alla società, al fine di evitare fenomeni di erosione o elusione fiscale (**Sez. 5, n. 05154/2022, D'Orazio, Rv. 663913-02**).

Sez. 5, n. 22278/2022, Giudicepietro, Rv. 665339-01, ha affermato che, in tema d'imposte sui dividendi azionari corrisposti da società figlia residente in Italia a società madre residente in Germania, il credito d'imposta previsto dall'art. 10 della Convenzione contro le doppie imposizioni, firmata tra Italia e Germania nel 1989 e ratificata con la l. n. 459 del 1992, non è escluso dal riconoscimento dell'esenzione dalla ritenuta prevista dalla Dir. madre-figlia n. 453 del 1990 (attuata con il d.lgs. n. 136 del 1993), atteso che, secondo l'interpretazione della CGUE (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, Brussels Securities), questo secondo beneficio non elimina il rischio di doppia imposizione economica né di violazione del principio di neutralità fiscale; peraltro, coordinando i due meccanismi di tutela dagli effetti distorsivi della doppia imposizione con il principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale, la verifica dell'effettiva eliminazione di detto rischio in danno della società madre tedesca è limitata al solo fatto che il dividendo distribuito dalla società figlia italiana sia compreso, una volta assegnato alla società madre tedesca, nel coacervo dei redditi imponibili in Germania (in conformità ai criteri forniti

dalla stessa Amministrazione finanziaria italiana nella circolare n. 151 del 1994).

Il principio suddetto è stato ribadito altresì con riguardo ai dividendi corrisposti da una società figlia (residente in Italia) ad una società madre (residente in Francia), da **Sez. 5, n. 25196/2022, Cortesi, Rv. 665740-01**, [«In tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Francia, il credito d'imposta previsto dall'art. 10, comma 4, lett. b), della Convenzione contro le doppie imposizioni, firmata tra Italia e Francia il 5 ottobre 1989 e ratificata con l. n. 20 del 1992, non è escluso dal riconoscimento dell'esenzione dalla ritenuta prevista dalla Direttiva madre-figlia n. 435 del 1990 (attuata con il d.lgs. n. 136 del 1993), atteso che secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18), questo secondo beneficio non elimina necessariamente il rischio di doppia imposizione economica né di violazione del principio di neutralità fiscale; in ordine al dividendo distribuito dalla società figlia sedente in Italia alla società madre francese, va accertato unicamente che esso sia stato incluso nel coacervo dei redditi imponibili, a prescindere dal fatto che, in concreto, la Francia vi abbia poi applicato un'aliquota superiore, pari o inferiore a quella altrimenti applicabile in Italia, dovendo ricondursi la fattispecie non nell'obiettivo della "tax equalitation", bensì ai principi di neutralità ed efficienza fiscale internazionale.»] (Vedi Sez. 5, n. 13845/2021, Federici, Rv. 661232-01).

CAPITOLO III

L'IRAP

(di Cecilia Bernardo)

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 procedurali.

1. Premessa.

Nell'anno in rassegna, la Suprema Corte è tornata ad occuparsi dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Giova ricordare che l'IRAP è stata introdotta dal d.lgs. n. 446 del 1997 ed è entrata in vigore il 1° gennaio 1998. La sua introduzione trae origine dall'art. 3, commi da 143 a 148, da 150 a 153, 158 e 159 della l. 23 dicembre 1996, n. 662 (collegato alla legge finanziaria 1997), con cui il Parlamento ha delegato il Governo a emanare, entro undici mesi dalla data di entrata in vigore della stessa legge, uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni occorrenti per l'istituzione 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.

La disciplina dell'imposta è stata, poi, 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.

L'imposta regionale sulle attività produttive colpisce le attività produttive esercitate 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.

Il presupposto dell'IRAP è costituito dallo svolgimento di attività organizzate rientranti nella sfera economica, ovvero che manifestano la concreta remunerazione o l'astratta valutazione in danaro, di tutte o di una parte delle prestazioni e dei servizi coordinati nell'esercizio dell'attività. L'esercizio di attività organizzate è individuato quale indice di una capacità contributiva distinta dal reddito, dal patrimonio, dal consumo e dalle altre

manifestazioni di potenzialità economica, già assunte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema.

L'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997 precisa che il presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Sono escluse dall'imposizione le attività, d'impresa o di lavoro autonomo, occasionali. È, inoltre, precisato che l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

Quanto ai soggetti passivi del tributo, l'art. 4 del d.lgs. n. 446 del 1997, così come integrato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 137 cit., prevede che sono tenuti al pagamento dell'imposta 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.

L'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato.

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 del 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 procedurali, 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.

2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea.

L'imposta regionale sulle attività produttive ha sollevato, sin dal momento della sua introduzione, dubbi e diversità di opinioni in ordine alla sua compatibilità rispetto al parametro della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione. In particolare, oggetto di dibattito era la compatibilità di una forma di imposizione che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, colpisce il valore aggiunto, determinato dall'organizzazione dell'attività produttiva. Secondo alcuni, infatti, il presupposto impositivo dovrebbe contenere in sé i mezzi necessari per far fronte al pagamento del tributo. Di conseguenza, poteva porsi in contrasto con il principio della capacità contributiva una imposizione avente come presupposto una situazione giuridica, tale da non consentire in sé di estinguere l'obbligazione tributaria e caratterizzata da elementi di patrimonialità economica.

Tuttavia, la questione della conformità ai principi di eguaglianza e di 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 dalla Corte cost. nella pronuncia n. 156 del 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 del 1997). In virtù di tale premessa, nella citata sentenza n. 156 del 2001, 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 cost. nella propria ricostruzione, l'imposta colpisce con carattere di realtà, 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 cost. non ha tuttavia sopito il dibattito afferente alla 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 che l'IRAP non potesse essere equiparata all'imposta sul valore aggiunto, rilevando 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 che 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.

Come sopra già evidenziato, 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».

La Corte cost., con la sentenza n. 156 del 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 abitudine, 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.

Tale pronuncia, quindi, evidenzia che, 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.

La successiva giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione, in tema di ricorrenza del presupposto impositivo dell'IRAP, si è posta nel solco della richiamata decisione e, anche nell'anno in rassegna, si è occupata di tale argomento con tre diverse pronunce.

Innanzitutto, la **Sez. 5, n. 35138/2022, D'Aquino, Rv. 666411-01**, ha esaminato il requisito della stabile organizzazione di imprese non residenti, che esercitino attività di trasporto aereo, nelle forme del contratto di *wet leasing*, affermando che esso ricorre, ai fini dell'IRAP, ove l'impresa disponga sul territorio dello Stato di almeno una base di servizio, nella quale operi sia una quota di lavoratori subordinati con mansioni di equipaggio di condotta e di cabina - i quali inizino e concludano *in loco* un periodo di servizio o una serie di periodi di servizio - sia una dotazione di mezzi costituita da una flotta di aerei, dotata di mezzi umani e tecnici

idonei a dimostrare un collegamento non episodico con il territorio dello Stato e capaci di generare un'attività economica autonoma rispetto a quella svolta dalla società-madre, costituita dallo svolgimento di tratte di volo domestiche. Ai fini IVA, occorre fornire la prova che la medesima struttura organizzativa sia in grado di fornire un'autonoma prestazione di servizi senza la partecipazione della società-madre.

Appare opportuno ricordare che, con riferimento all'IVA, la Sez. 5, n. 22312/2021, Perrino, Rv. 661988-01, ha affermato che è da considerarsi stabile organizzazione in Italia di soggetto domiciliato e residente all'estero qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica della casa madre di cui all'art. 10 del reg. UE n. 282/11, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze, rilevando ai fini dell'autonoma soggettività fiscale di diritto interno in relazione al soggetto non residente che la succursale possa essere considerata autonoma, nel senso che sopporta il rischio economico inerente alla propria attività, a prescindere dal fatto che sia o meno dotata di personalità giuridica in Italia.

È stata, poi, affrontata la questione della sussistenza dell'autonoma organizzazione nell'ambito dell'impresa familiare. A tal riguardo, la **Sez. 6-5, n. 26183/2022, Esposito, Rv. 665512-01**, ha stabilito che tale requisito 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 dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Ha, altresì, precisato che è onere del contribuente, che chiedi il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni.

Con riferimento all'impresa familiare, in precedenza la Sez. 6-5, n. 12616/2016, Iofrida, Rv. 640021-01, partendo dal presupposto che l'IRAP afferisce non al reddito o al patrimonio in sé, ma allo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi, ha stabilito che ne è soggetto passivo pure l'imprenditore familiare ma non anche i familiari collaboratori. Ciò in quanto la collaborazione dei partecipanti integra quel *quid pluris* dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore (o valore aggiunto) rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare ed è, quindi, sintomatica del relativo presupposto impositivo.

Altra questione esaminata riguarda l'applicabilità dell'IRAP all'attività artistica, poiché in ordine all'accertamento della esistenza di una

autonoma organizzazione occorre una indagine estesa alla natura, alla struttura e alla funzione del rapporto collaborativo, indispensabile ad escludere un mero intento agevolativo delle modalità di svolgimento dell'attività professionale. A tal fine, la **Sez. 5, n. 02614/2022, Federici, Rv. 663681-01**, ha affermato che l'attività artistica costituisce elemento presuntivo idoneo a sorreggere l'apprezzamento secondo cui il contribuente conti solo sulle proprie capacità professionali, né tale presunzione, al fine del riconoscimento della soggettività passiva al tributo, è superabile per il mero concorso di cospicui investimenti alla produzione del reddito, seppure indispensabili all'esercizio dell'attività artistica, o per il solo fatto che l'esercente si sia avvalso di un agente o di una società organizzatrice di spettacoli.

Analogo principio risulta affermato, in precedenza, dalla Sez. 6-5, n. 15453/2017, Cirillo E., Rv. 644719-01, secondo cui l'attività artistica o sportiva costituisce elemento presuntivo idoneo a sorreggere l'apprezzamento secondo cui il contribuente conti solo sulle proprie capacità professionali, nonostante la produzione di un reddito cospicuo, non potendosi desumere l'esistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione dal solo fatto che l'esercente si avvalga di un agente, di una società organizzatrice di spettacoli o di uno sponsor, senza estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura ed alla funzione, del rapporto giuridico al fine di escludere una mera agevolazione delle modalità di svolgimento dell'attività professionale. In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che, nell'escludere il presupposto impositivo dell'IRAP con riguardo all'attività svolta da una nota fotomodella ed attrice, non aveva esteso l'accertamento ai rapporti giuridici dalla stessa intrattenuti con agenti o società.

Infine, in tema di attività libero professionale svolta *intra moenia*, la **Sez. L, n. 20010/2022, Di Paolantonio, Rv. 665116-01**, ha affermato che l'imposta regionale sulle attività produttive grava, ai sensi del d.lgs. n. 446 del 1997, sul datore di lavoro pubblico che eroga il servizio e, pertanto, non sono legittimi atti unilaterali del datore di lavoro pubblico o pattuizioni collettive che ne prevedano la traslazione integrale a carico del dipendente; analogamente, il maggiore esborso, non previsto né prevedibile, derivato dalla maggiorazione dell'aliquota IRAP, non può gravare sul solo personale medico e sanitario e deve essere ripartito fra il dipendente e l'azienda in rapporto alle rispettive quote di partecipazione alla suddivisione dei proventi dell'attività libero professionale.

Tale principio appare in linea con quanto in precedenza affermato dalla Sez. 6-5, n. 23333/2016, Iofrida, Rv. 642022-01, secondo cui l'attività libero professionale del medico ospedaliero svolta *intra moenia* rientra nell'ambito del rapporto di lavoro subordinato, sicché è illegittima la

trattenuta IRAP operata dall'ASL sui relativi onorari. Tuttavia, quel medico, in quanto estraneo al rapporto tributario intercorrente tra la ASL e l'Amministrazione finanziaria, non è legittimato, neppure in qualità di sostituto d'imposta, a richiedere a quest'ultima il rimborso della somma non dovuta. Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che non si era pronunciata sull'eccezione, sollevata dall'Amministrazione finanziaria, di carenza di legittimazione attiva del medico a richiedere il rimborso IRAP.

4. Determinazione della base imponibile.

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).

Nell'anno in rassegna, meritano menzione sette pronunce con cui la Corte di legittimità ha chiarito taluni aspetti relativi al calcolo della base imponibile ai fini IRAP.

In particolare, con riferimento alla formazione della base imponibile, ai sensi dell'art. 10 *bis*, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, la **Sez. 5, n. 27432/2022, Federici, Rv. 665604-01**, ha affermato che non vi concorrono le differenze retributive versate ai dipendenti di una pubblica amministrazione, all'esito di un contenzioso che ne abbia riconosciuto il diritto con riferimento ad annualità pregresse, qualora le suddette annualità siano precedenti all'introduzione del tributo, non assumendo rilevanza il requisito dell'autonoma organizzazione dell'attività della pubblica amministrazione.

Quanto, poi, al beneficio fiscale della riduzione della base imponibile, di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 446 del 1997, come modificato dalla l. n. 296 del 2006, la **Sez. 5, n. 22062/2022, Lume, Rv. 665328-01**, ha affermato che non sono automaticamente escluse dalla sua applicazione le società *in house providing*, poiché tale disposizione, postulando la concorrenza dei due presupposti della concessione e della tariffa, richiede che sia previamente verificata la natura del rapporto, se derivante da appalto o da concessione, avendo l'esclusione lo scopo di evitare la potenziale sovracompensazione conseguente al fatto che, nella determinazione della tariffa, si è già tenuto conto dell'onere fiscale.

Sempre con riferimento al beneficio di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3 e 4, del d.lgs. n. 446 del 1997, **Sez. 5, n. 08225/2022, D'Angiolella, Rv. 664134-01**, ha statuito che la riduzione della base

imponibile (cd. riduzione del cuneo fiscale) si applica anche alle imprese di gestione di servizi di ricovero e cura in regime di autorizzazione atteso che, in base ad un'interpretazione adeguatrice della norma nazionale all'effettività delle regole del Trattato CE, come dagli esiti della decisione C (2007) 4133 della Commissione Europea, l'attività sanitaria non rientra nell'elencazione tassativa dei settori che il citato art. 11 esclude dal relativo vantaggio fiscale.

È stato, inoltre, precisato da **Sez. 5, n. 06332/2022, Guida, Rv. 663981-01**, che il riconoscimento dell'abbattimento del cuneo fiscale a favore delle imprese del settore dei trasporti che non operino in concessione e a tariffa non realizza un aiuto di Stato, incompatibile con il mercato comune, per la neutralità dell'esclusione di queste ultime dalla medesima agevolazione e in ragione del fatto che non si determina alcun vantaggio o svantaggio selettivo poiché la tariffa applicata dall'ente che opera in concessione è di per sé idonea a scontare il peso dell'imposta, sicché l'impresa pubblica opera in condizioni di effettiva concorrenza con le altre imprese del medesimo settore, alle quali invece si applica il beneficio fiscale.

Tali principi risultano in linea con quanto statuito dalla Sez. 5, n. 41282/2021, D'Aquino, Rv. 663452-01, secondo cui il vantaggio fiscale della riduzione della base imponibile di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3 e 4, del d.lgs. n. 446 del 1997, va escluso per le sole imprese che svolgono attività regolamentata nei settori ivi indicati (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione delle acque di scarico, raccolta e smaltimento rifiuti), in forza di una concessione traslativa e con predeterminazione tariffaria del corrispettivo che tenga conto del costo fiscale dell'IRAP e sia sensibile alle variazioni di tale costo, in quanto in detti settori la tariffa tiene conto specificamente di detto costo.

Sempre sul medesimo argomento, va ricordato anche quanto affermato dalla Sez. 5, n. 16889/2020, Condello, Rv. 658697-01, secondo cui, ai 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, poiché 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. Il principio risulta enunciato in una fattispecie relativa ad istanza di rimborso IRAP versata in eccesso da concessionaria di parcheggi

pubblici, in cui la S.C. ha cassato 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.

Altro argomento affrontato dalla Suprema Corte nell'anno in rassegna è quello dell'applicazione dell'IRAP nell'ambito dell'intermediazione di manodopera vietata. In particolare, la **Sez. 5, n. 07440/2022, Federici, Rv. 664129-01**, stabilisce che, in caso di somministrazione irregolare, schermata da un contratto di appalto di servizi, va escluso il diritto alla detrazione dei costi dei lavoratori per invalidità del titolo giuridico dal quale scaturiscono, per non essere configurabile prestazione dell'appaltatore imponibile ai fini Irap, né può assumere rilevanza l'azione giudiziale dei lavoratori per la costituzione del rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore effettivo, in quanto la conversione del rapporto, di per sé, implica la nullità dei contratti che ne sono oggetto.

Analogo principio risulta enunciato in tema di IVA dalla Sez. 5, n. 31720/2018, Perrino, Rv. 651778-01, secondo cui, in caso di somministrazione irregolare, schermata da un contratto di appalto di servizi, va escluso il diritto alla detrazione dei costi dei lavoratori per invalidità del titolo giuridico dal quale scaturiscono, non essendo configurabile prestazione dell'appaltatore imponibile ai fini IVA, senza che possa assumere rilevanza, a riguardo, l'azione giudiziale del lavoratore per la costituzione del rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore effettivo, in quanto la conversione del rapporto, di per sé, implica la nullità dei contratti che ne sono oggetto.

Infine, **Sez. 5, n. 07436/2022, D'Orazio, Rv. 664099-01**, ha affermato che la possibilità di ammortizzare il costo del terreno strumentale all'esercizio dell'attività di impresa sussiste alla condizione che rimanga accertato, in concreto, che detto terreno abbia una vita utile limitata, nel senso che la sua utilizzazione sia limitata nel tempo ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 2, c.c., senza che tale condizione possa automaticamente farsi discendere dalla limitatezza nel tempo della vita dei beni su di esso insistenti e utilizzati dall'imprenditore per l'esercizio della propria attività economica.

A tal riguardo, in precedenza la Sez. 5, n. 22932/2018, Giordano, Rv. 650685-02 ha statuito che, in tema di determinazione del reddito di impresa, i terreni destinati ad attività di autolavaggio non rientrano nella nozione fiscale di beni strumentali ammortizzabili, in quanto l'utilizzo degli stessi non ha una vita utile limitata nel tempo.

Anche la **Sez. L, n. 20010/2022, Di Paolantonio, Rv. 665116-02**, è intervenuta in tema di IRAP, stabilendo che, in tema di attività libero

professionali rese dai dirigenti sanitari in regime di *intra moenia*, la determinazione delle tariffe e la ripartizione dei compensi che le Aziende Sanitarie stabiliscono in conformità alle previsioni della contrattazione nazionale (che a sua volta rinvia a quella integrativa decentrata), e non possono unilateralmente modificare, devono tener conto dei costi diretti ed indiretti sostenuti dalle Aziende stesse, ivi compreso il maggior esborso a titolo di IRAP derivante dall'aumento della base imponibile per effetto dell'attività libero professionale, importo che va detratto dal *quantum* ripartibile in quote fra le parti del rapporto.

In tema di attività sanitaria intramuraria, la Sez. I, n. 32333/2018, Torrice, Rv. 652032-01, ha in passato escluso che l'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) configuri un parametro per la determinazione degli onorari spettanti ai dirigenti medici, atteso che il disposto dell'art. 4 comma 2, lett. g), del c.c.n.l. dell'Area della Dirigenza sanitaria, professionale, tecnica ed amministrativa del SSN, adottato l'8 giugno 2000, riserva alla contrattazione integrativa la fissazione dei criteri generali relativi all'attribuzione dei compensi ai dirigenti, mentre l'individuazione della predetta imposta come parametro che concorre a determinare le tariffe professionali è riconducibile ad una scelta unilaterale aziendale, in assenza di negoziazione collettiva.

5. Profili procedurali.

Nell'anno in rassegna, infine, la Suprema Corte è più volte intervenuta con riferimento ai profili procedurali dell'IRAP.

Un primo intervento riguarda la rettifica ai fini IRES ed IRAP delle dichiarazioni presentate da società aderenti al cd. consolidato nazionale e mondiale, nel regime anteriore all'art. 35, comma 4, del d.l. n. 78 del 2010, conv. con modif. dalla l. n. 122 del 2010, il quale ha introdotto nel d.P.R. n. 600 del 1973 la *Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale*. A tal riguardo, **Sez. 5, n. 05691/2022, Gori, Rv. 663982-01**, ha affermato che è legittima l'emissione di una cartella di pagamento nei confronti della società consolidante conseguente alla mancata impugnazione nei termini di legge dell'avviso di accertamento di secondo livello ad essa notificato. Tale principio è stato pronunciato nell'ambito di una fattispecie, nella quale nel periodo di imposta la contribuente rivestiva la duplice veste di consolidata e consolidante.

Giova ricordare che, in tema di consolidato nazionale, la Sez. 5, n. 30348/2019, Nicastro, Rv. 656284-01, l'accertamento con adesione di primo livello della consolidata, in base alla disciplina previgente alle modifiche apportate dall'art. 35 d.l. n. 78 del 2010, conv., con modif., in l. n. 122 del 2010, produce effetti nei confronti della consolidante che abbia

dichiarato, in qualunque forma, di volerne profittare, ancorché non abbia partecipato al procedimento per adesione o non abbia tempestivamente impugnato l'avviso di accertamento di secondo livello, divenuto perciò definitivo, trovando applicazione, in via analogica, in ragione del vincolo di solidarietà esistente tra consolidante e consolidata, il disposto di cui all'art. 1304, comma 1, c.c.. A tali fini, non rileva che la dichiarazione della consolidante sopravvenga quando l'avviso di accertamento notificato sia divenuto definitivo, in quanto l'imponibile della consolidata, rettificato in conseguenza dell'atto di definizione con adesione di primo livello, costituisce il presupposto dell'imposta di gruppo e delle sanzioni contenute nell'accertamento di secondo livello. Il principio è stato enunciato in un caso in cui la S.C. ha ritenuto che la richiesta della consolidante di ottenere la riliquidazione dell'IRES di gruppo, con gli interessi e le sanzioni collegate, in conformità all'accertamento di primo livello definito con adesione della consolidata, costituisse manifestazione della volontà di avvalersi di esso.

Poi, con riferimento al termine annuale previsto dall'art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, in tema di IVA, **Sez. 5, n. 24562/2022, Nonno, Rv. 665791-01**, ha affermato che esso si riferisce unicamente all'esercizio del diritto a detrarre tale imposta, ma l'adempimento non è obbligatorio e il contribuente può sempre scegliere di chiedere il rimborso. Di conseguenza, la procedura di variazione dell'importo di una fattura può essere adottata anche oltre il termine annuale, così incidendo sulla determinazione del reddito d'impresa (ai fini IRES e IRAP), quale sopravvenienza passiva deducibile, sempre che l'operazione non risulti inesistente e salvo il rispetto del principio di competenza.

Tale pronuncia appare in linea con quanto affermato dalla Sez. 6-5, n. 14239/2017, Manzon, Rv. 644436-01, secondo cui, in ipotesi di indebito tributario in materia di IVA, il ricorso da parte del contribuente alla procedura di variazione *ex art. 26* del d.P.R. n. 633 del 1972 non è obbligatorio, ma è rimesso alla sua libera scelta, potendo egli sempre optare per l'esercizio dell'azione generale di rimborso.

Infine, in tema di accertamento tributario, **Sez. 5, n. 24576/2022, Hmeljak, Rv. 665797-01**, ha stabilito 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, nei testi applicabili *ratione temporis*, presuppone l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte cost. nella sentenza n. 247 del 2011. In particolare, la S.C. ha accolto in parte il ricorso del contribuente, escludendo la decadenza solo per IVA e IRES, atteso il raddoppio dei termini derivante dalla contestazione di alcuni dei menzionati reati, contenuta nell'avviso di

accertamento, e non anche per l'IRAP, le cui violazioni non erano presidiate da sanzioni penali.

Il principio risulta in linea di continuità con la Sez. 5, n. 13481/2020, Arnone, Rv. 658111-01, in base alla quale 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, nei testi applicabili *ratione temporis*, 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 dalla Corte cost. nella sentenza n. 247 del 2011, sicché, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario.

PARTE TERZA

LE IMPOSTE INDIRETTE

CAPITOLO I

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

(di Francesco Federici)

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Operazioni imponibili. - 2.1. Determinazione della base imponibile ed aliquota applicabile. - 2.2. Il regime speciale del margine. - 3. Neutralità dell'imposta e diritto alla detrazione. - 3.1. Le operazioni inesistenti - 4. Operazioni non imponibili: in particolare le cessioni alle esportazioni. - 5. Operazioni esenti e il calcolo del cd. *pro-rata*. - 6. *Reverse charge*. - 7. Cessioni intracomunitarie. - 8. I rimborsi.

1. Premessa.

L'imposta sul valore aggiunto (IVA), disciplinata nel nostro sistema giuridico dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, costituisce un prelievo generale sui consumi. Essa si applica, con aliquota proporzionale, al corrispettivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, che siano effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di arti e professioni. Si applica inoltre alle importazioni, da chiunque effettuate.

Principio cardine, che conforma l'operatività dell'imposta rispetto ai suoi soggetti passivi, è la neutralità. Lo schema applicativo si concretizza in ciò: i soggetti passivi Iva (imprenditori e lavoratori autonomi) sono obbligati al pagamento dell'imposta nei confronti dell'Erario per le cessioni di beni eseguite e le prestazioni di servizi offerte. Dell'imposizione non ne sopportano tuttavia il peso, prevedendosene la rivalsa nei confronti dei cessionari o dei committenti (art. 18, d.P.R. n. 633 del '72). Questi ultimi, a loro volta, qualora abbiano acquistato i beni o beneficiato dei servizi nell'esercizio della loro attività imprenditoriale o autonoma, hanno il diritto di detrarla da quella da loro dovuta per le cessioni o i servizi offerti. A quest'ultima sono infatti tenuti, gravandone tuttavia il peso effettivo sui propri clienti, mediante il meccanismo di rivalsa nei loro confronti. L'effetto economico è che il soggetto da ultimo gravato dell'imposta, sul piano economico, è il consumatore finale.

L'IVA è un'imposta comunitaria introdotta negli Stati membri, regolata in alcune direttive (a partire dalla direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, quindi dalla direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, e poi dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio 28 novembre 2006, e successive modificazioni).

Essa costituisce una delle «risorse proprie» unionali poiché ciascuno Stato membro è tenuto a devolvere parte del gettito del tributo all'Unione europea. Da ciò ne consegue un trattamento speciale, che ad esempio, sul piano nazionale, ne esclude l'assoggettabilità a condono (CGUE 17 luglio 2009, in causa C-132/06), oppure a falcidia nelle procedure concorsuali.

Altrettanto conseguente è la riconducibilità di molti dei principi regolatori ed interpretativi della disciplina, anche nazionale, nell'alveo della giurisprudenza europea. Infatti, per la natura dell'imposta e la sua funzione, la giurisprudenza unionale non può che essere punto di riferimento fondamentale 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. Essa, pertanto, si cumulava ad ogni fase del ciclo produttivo, traducendosi in una pretesa fiscale molto gravosa, quanti più numerosi erano i passaggi di beni e servizi a monte del consumo finale. Tale imposta mancava dunque di neutralità rispetto alla tassazione complessiva di una merce, che finiva per dipendere dalla lunghezza del ciclo distributivo.

L'imposta sul valore aggiunto, plasticamente rappresentata dalla sua denominazione, attraverso il meccanismo delle detrazioni imposta da imposta, colpisce invece solamente il valore che viene «aggiunto» al bene o al servizio in ogni fase della produzione e/o distribuzione. In tal modo incide in concreto sul consumatore finale, che corrisponde l'intera imposta, mentre ha 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 dei servizi forniti; c) riscossione in ciascuna fase del procedimento di produzione e distribuzione, 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, si avverte come essa trovi giustificazione nella constatazione che il consumo è espressione di capacità contributiva, così che l'imposta rispetta l'art. 53 Cost.

2. Operazioni imponibili.

L'IVA è un'imposta indiretta che grava sulla cessione di beni e sulla prestazione di servizi svolta dai soggetti passivi dell'imposta sul territorio nazionale (artt. 1-3 del d.P.R. n. 633 del 1972).

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.

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, Caiazza, 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). Nella motivazione si è chiarito che, secondo il consolidato assunto della 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, Caiazza, cit.). Di qui l'assunto 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. Anteriormente a tale momento non sussiste alcun obbligo (esiste invece 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).

Da Sez. 5, n. 38482/2021, Perrino, Rv. 663200-01 è stato anche affermato che la concessione da parte di un Comune del servizio di somministrazione di gas è una attività economica attratta nel campo dell'applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. n.633 del 1972 (sicché l'ente concedente è soggetto passivo d'imposta sui canoni riscossi in ragione del rapporto sinallagmatico instaurato con l'azienda concessionaria del servizio, la quale, essendo tenuta all'imposta in via di rivalsa, ha diritto alla detrazione *ex* art. 19 del citato decreto).

Anche il distacco di personale dalla società controllante a quella controllata costituisce un'operazione economica inerente all'esercizio dell'attività di impresa ed in particolare una prestazione di servizi che, secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia in causa C-94/19 dell'art. 1, par. 2, della sesta direttiva 77/388/CEE, deve ritenersi onerosa e quindi imponibile purché sussista un nesso di corrispettività tra il servizio reso e la somma ricevuta, anche in mancanza di lucratività (Sez. 5, n. 00529/2021, Perrino, Rv. 660235-01).

Sez. 5, n. 40725/2021, Corradini, Rv. 663509-01, ha precisato che per prestazioni accessorie esenti dall'imposta devono intendersi le operazioni poste in essere dal medesimo soggetto in necessaria connessione con l'operazione principale, a cui accedono con la funzione di integrarla, completarla o renderla possibile.

Il servizio di ristorazione alberghiera nel quale vengano somministrati cibi e bevande a favore di dipendenti, soci e familiari dell'imprenditore, anche se costituisce prestazione di servizi, non è assoggettabile ad IVA ove non superi la soglia prevista dall'art. 3, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972 (Sez. 5, n. 05175/2021, D'Aquino, Rv. 660448-01).

Sez. 5, n. 02040/2022, Mele, Rv. 663661-01, ha invece chiarito che l'indennità dovuta a titolo di indebito arricchimento, prevista dall'art. 2042 c.c. e liquidata con sentenza, a seguito di azione *ex* art. 2041 c.c., nei limiti della diminuzione patrimoniale subita dalla parte nell'erogazione della prestazione, esula dall'ambito di applicazione dell'I.V.A., per mancanza del presupposto oggettivo, non sussistendo un nesso diretto ed immediato tra la prestazione e l'indennizzo medesimo, il quale si pone fuori da un rapporto sinallagmatico ed ha, piuttosto, la funzione di compensare il pregiudizio economico di chi ha effettuato la prima, in tal modo impoverendosi, con la reintegra del patrimonio nei limiti di tale impoverimento, riequilibrando, così, l'incremento patrimoniale dell'arricchito.

Si è affermato, nel ricostruire la normativa di riferimento, alla luce della giurisprudenza nazionale ed unionale (in particolare richiamando Corte di Giustizia, sentenza 15 aprile 2021, resa in C-846/19), che una

prestazione di servizi possa qualificarsi come operazione a titolo oneroso ove sussista un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Richiamando al riguardo S.U. n. 23385 del 1° settembre 2008, è stato evidenziato come le somme di cui all'art. 2041 c.c. abbiano funzione recuperatoria e trovino il proprio fondamento nell'esigenza di evitare l'arricchimento in danno di altri, essendo volte ad eliminare l'iniquità prodottasi in uno spostamento patrimoniale privo di giustificazione di fronte al diritto, sancendone la restituzione. Pertanto, l'indennizzo di cui all'art. 2041 c.c. non rappresenta un corrispettivo, pur essendo correlato con la prestazione eseguita, escludendo così la sussistenza di un nesso diretto necessario per poter configurare la prestazione indennitaria come imponibile.

Il principio di cui innanzi si discosta da Sez. 3, n. 20884 del 22 agosto 2018, Rv. 650432-01, che aveva invece sostenuto come «le somme percepite a titolo di indennizzo a seguito di azione di arricchimento senza causa rappresentano un corrispettivo in senso economico e sono imponibili a fini IVA ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633».

Quanto alle cessioni di beni, Sez. 5, n. 05156/2021, Triscari, Rv. 660662-01, ha affermato che le operazioni di cessioni relative ad azioni o partecipazioni in una società non rientrano nella sfera di applicazione dell'IVA, salvo che sia accertato che sono state effettuate nell'ambito di un'attività commerciale di acquisizione di titoli per realizzare un'interferenza diretta o indiretta nella gestione della società di cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni o che costituiscono il prolungamento diretto, permanente e necessario, dell'attività imponibile.

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».

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 di un'arte o professione (ossia, *ex art.* 5 dello stesso decreto, per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo).

Sul punto risulta 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 e, 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'abitudine (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).

È stato quindi evidenziato che, in tema di IVA, l'ente pubblico che non svolge in modo abituale attività economica rimane comunque soggetto all'applicazione dell'imposta nel caso in cui abbia effettuato operazioni attive, cessioni di beni o prestazioni di servizi, da cui derivino redditi imponibili anche nel caso in cui agisca in veste di pubblica autorità, qualora tali attività siano svolte in forza dello stesso regime giuridico cui sono sottoposti gli operatori economici privati (Sez. 5, n. 28558/2021, Triscari, Rv. 662528-03).

Sull'assunto per il quale la cessione di beni da parte dell'imprenditore-persona fisica è soggetta all'applicazione dell'IVA solo quando abbia per oggetto beni strumentali, o comunque relativi all'attività imprenditoriale svolta e non invece quando riguardi beni personali dell'imprenditore, si è inoltre affermato che, con riferimento all'imprenditore agricolo, tale sua qualità non giustifica di per sé l'assoggettamento a IVA della cessione di un bene che abbia in precedenza acquisito una destinazione edificatoria diversa da quella originariamente goduta, spettando comunque al giudice verificare se il mutamento di destinazione abbia fatto perdere al bene la strumentalità all'attività d'impresa (Sez. 5, n. 08326/2021, Armone, Rv. 660883-01).

Sempre sulla nozione di cessione di beni in tema di IVA, Sez. 5, n. 11023/2021, Antezza, Rv. 661222-01, aveva precisato che la stessa, quale presupposto impositivo, in forza dell'interpretazione conforme del diritto interno a quello sovranazionale come interpretato dalla Corte di giustizia, si riferisce non al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto interno, bensì a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale con la quale una parte autorizzi l'altra a disporre di fatto come se ne fosse il proprietario, spettando al giudice di merito determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se una data operazione comporti il trasferimento del detto potere.

Rispetto alle cessioni di beni immobili il principio generale è poi 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). A quest'ultimo riguardo 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 a 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. 25593/2022, Chiesi, Rv. 665508-01 ha peraltro affermato che, qualora al momento della cessazione dell'attività di impresa non viene depositata alcuna documentazione in ordine alla destinazione di beni risultanti nella disponibilità della medesima, in quanto esposti nelle scritture contabili, può presumersi la cessione dei medesimi ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5 del d.P.R. n. 633 del 1972, salva la prova contraria da fornirsi da parte del contribuente.

Con riferimento alle prestazioni di servizi, l'art. 6, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, dispone che esse si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. È tuttavia orientamento costante quello secondo cui, poiché in tema di IVA il fatto generatore dell'obbligazione tributaria, che importi l'obbligo di fatturazione, è costituito dalla materiale esecuzione della prestazione, il pagamento del corrispettivo identifica esclusivamente il momento di esigibilità dell'imposta, ossia quello di riscossione, nonché, in relazione a quanto previsto dall'art. 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, il termine per l'adempimento dell'obbligo di emettere fattura (Sez. 5, n. 09064/2021, Perrino, Rv. 661233-01, sulla scorta dei fondamentali principi interpretativi espressi, anche alla luce del diritto europeo, da Sez. U, n. 08059/2016, Cappabianca, Rv. 639482-01; la stessa pronuncia -Sez. 5, n. 09064/2021, Perrino, Rv. 661233-02-, ne ha dunque inferito sul piano istruttorio che l'amministrazione finanziaria che, a fronte di indicazioni contabili che prevedano all'annotazione di prestazioni di servizi dapprima in un conto "fatture da emettere" e poi in un conto relativo a crediti da riscuotere, contesti l'omessa fatturazione delle operazioni, ha l'onere di provare, anche sulla base di elementi presuntivi, che il pagamento, pure per equivalente, è stato in realtà compiuto, ovvero che il contribuente intende sottrarsi all'adempimento dell'obbligo di fatturazione e di assolvimento dell'imposta, anche in considerazione del tempo trascorso dall'esecuzione dell'operazione, attesi

l'interesse del prestatore a ricevere il pagamento rapido del prezzo e la correlazione del diritto di detrazione all'esigibilità dell'imposta).

È altrettanto utile rammentare che la nozione unionale di "prestazione di servizi", avente carattere oggettivo, si fonda sul nesso diretto ed immediato tra il servizio fornito al destinatario e il compenso ricevuto dal soggetto passivo, sicché il carattere incerto dell'esistenza stessa del compenso, spezzando la necessaria concatenazione tra operazioni a monte e operazioni a valle – su cui si fonda il diritto di detrazione – sottrae la prestazione all'area dell'imponibilità (Sez. 5, n. 09075/2021, Perrino, Rv. 661195-01).

È stato pure chiarito che il compenso del professionista è soggetto all'IVA, anche se percepito successivamente alla cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata eseguita, ed alla sua formalizzazione, atteso che il fatto generatore del tributo va identificato, alla luce del diritto comunitario e del principio di neutralità fiscale, con l'espletamento dell'operazione (Sez. 5, n. 18081/2021, Triscari, Rv. 661758-01).

È peraltro utile segnalare che, secondo **Sez. 5, n. 25425/2022, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 665506-01**, In tema di IVA, l'art. 60 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, introdotto dall'art. 1, comma 386, della l. n. 311 del 2004, prevede, al comma 2, l'obbligazione solidale del cessionario per il pagamento dell'IVA non versata dal cedente relativamente alle cessioni di beni elencati nel d.m. 22 dicembre 2005; tale presunzione di solidarietà, valevole per le cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, trova il suo elemento costitutivo nell'obiettivo divaricazione fra il prezzo sostenuto e quello di mercato, per ragioni di economicità e celerità dell'accertamento fiscale in relazione a comportamenti incauti del cessionario che non refluiscono necessariamente nel fenomeno delle cd. catene fraudolente, ferma restando, per il cessionario, la possibilità di fornire la prova contraria dimostrando la plausibilità del minore corrispettivo, o perché analogo a quello costantemente pattuito in precedenti transazioni con il cedente, o perché simile al prezzo praticato da altri operatori del mercato.

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 suprema corte 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).

Sono inoltre imponibili le importazioni 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 condivide 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).

Di contro, si assume che in tema di esportazioni al di fuori del territorio dell'UE in regime di esenzione d'IVA, di cui all'art. 8, comma 1,

lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo vigente “*ratione temporis*”), la destinazione dei beni all’exportazione non può essere provata dal contribuente allegando documentazione di origine privata, quali le fatture o la documentazione bancaria attestante il pagamento, in quanto la normativa doganale richiede a tal fine mezzi di prova certi ed incontrovertibili, quali le attestazioni di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell’avvenuta presentazione delle merci in dogana, ai sensi dell’art. 346 del d.P.R. n. 43 del 1973, o la vidimazione apposta dall’ufficio doganale sulla fattura, o anche le bolle di accompagnamento, i documenti internazionali di trasporto e gli altri documenti previsti dall’amministrazione finanziaria, purché risulti la vidimazione dell’ufficio doganale comprovante l’uscita della merce dal territorio doganale o quella delle autorità pubbliche dello Stato estero importatore, comprovante l’uscita della merce dal territorio doganale dell’Unione (**Sez. 5, n. 11112/2022, Perrino, Rv. 664288-01**).

E si è anche affermato che la dimostrazione dell’esistenza dei presupposti della deroga al regime di territorialità dell’imposta è a carico del contribuente, anche in ragione del principio generale secondo il quale l’onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo è sempre a carico di chi invoca la predetta deroga (**Sez. 5, 10355/2022, Castorina, Rv. 664308-01**).

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**).

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).

Sez. 5, n. 1002/2022, Nonno, Rv. 663612-01, ha chiarito che in caso di cessione di beni immobili, ai fini della determinazione della base imponibile, l'art. 15 del d.l. n. 41 del 1995, conv. dalla l. n. 85 del 1995, applicabile "*ratione temporis*", deve essere interpretato nel senso che, qualora il corrispettivo indicato nell'atto di compravendita sia uguale o superiore al valore indicato dall'art. 52, comma 4, del d.P.R. n. 131 del 1986, può essere emesso avviso di rettifica unicamente nel caso in cui il prezzo reale risulti da un documento scritto, non essendo ammissibile la prova per presunzioni.

Sez. 5, n. 17195/2022, Perrino, Rv. 664732-01, evidenzia che ai fini dell'applicazione dell'imposta, in ipotesi di distacco di personale a favore di società a controllo pubblico, sono imponibili i contributi erogati a favore della società controllata, atteso che tale società di capitali, quand'anche a partecipazione pubblica, non muta la sua natura di soggetto di diritto privato solo perché gli enti pubblici ne posseggano le partecipazioni, operando la stessa, quale persona giuridica privata, comunque nell'esercizio della propria autonomia negoziale, sicché va escluso che per tale sola ragione sia priva del requisito dell'indipendenza che – secondo quanto previsto dall'art. 4 della Sesta Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1997, alla luce del quale va interpretato l'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 – costituisce il presupposto dell'imposta.

Con riferimento invece ai regimi speciali, **Sez. 5, n. 11739/2022, Triscari, Rv. 664492-01**, ha affermato che in materia di IVA, nel caso in cui l'agenzia di viaggi e turismo abbia ricevuto fatture per prestazioni di servizi per le quali sussiste l'obbligo dell'autofatturazione, ai sensi dell'art. 17, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, la stessa è tenuta all'assolvimento del suddetto obbligo, fermo restando l'applicazione del regime speciale dell'IVA per i "*tour operators*" di cui all'art. 74-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini della determinazione della base imponibile dell'IVA sulle operazioni di organizzazione di pacchetti turistici in favore dei propri clienti e la non detraibilità dell'IVA assolta.

Si segnala anche 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. È 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, Catalozzi, 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, unitamente ad altre leggi speciali, una serie di ipotesi in cui trovano applicazione aliquote cd. agevolate, che devono intendersi quali norme di stretta interpretazione.

Si tratta di aliquote applicate a categorie di beni di largo consumo, dunque, ampiamente fruiti anche da soggetti meno abbienti, oppure indirizzate verso servizi ritenuti utili sotto molteplici profili, nell'alveo di scelte di politica sociale o comunque rivolte al perseguimento di interessi pubblici di varia natura. Ne consegue l'importanza della perimetrazione delle opere, dei beni o dei servizi, cui l'aliquota ridotta possa trovare applicazione, trattandosi di disposizioni agevolative di stretta interpretazione.

Così, ad es., con riguardo ad infrastrutture sportive, **Sez. 5, n. 9999/2022, Succio, Rv. 664275-01**, ha chiarito che l'aliquota ridotta del 10 per cento di cui alla Tabella A, parte III, punto 127-quinquies, del d.P.R. n. 633 del 1972 si applica anche agli impianti sportivi di quartiere, essendo tali non solo quelli destinati ad essere utilizzati dagli abitanti di una determinata zona urbana, ma anche quelli messi a disposizione dell'intera popolazione, seppure previo pagamento di un corrispettivo, purché collegati funzionalmente a un determinato, identificato e limitato territorio.

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.

Sez. 5, n. 27956/2021, Triscari, Rv. 662525-01, ha precisato che l'aliquota ridotta del 10 per cento di cui alla Tabella A, parte III, punto

127-*quinquies*, del d.P.R. n. 633 del 1972 non si applica in caso di realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria in area destinata ad insediamenti produttivi, posto che la previsione agevolativa, anche in relazione alla norma interpretativa di cui all'art. 3, comma 11, d.l. n. 90 del 1990, presuppone che, anche se gli interventi sono effettuati al di fuori dell'ambito propriamente urbano, conservino la loro caratteristica di opere al servizio di centri abitativi.

Inoltre, secondo quanto affermato da Sez. 5, n. 28578/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 662530-01, l'aliquota ridotta prevista dall'art. 16 del d.P.R. n. 633 del 1972, si applica, ai sensi del n. 127-undecies della Tabella A, unicamente se l'unità immobiliare compravenduta – ferme le condizioni attinenti alla categoria non di lusso delle case di abitazione ed alla qualità di costruttore nel caso di cessione di fabbricati di tipo “misto” – sia stata effettivamente utilizzata dall'acquirente per soddisfare esigenze abitative, mirando il legislatore fiscale a tutelare il diritto ad avere un'abitazione e non i commercianti o le immobiliari di rivendita.

Sez. 5, n. 25489/2022, Lo Sardo, Rv. 665743-01, ha poi affermato che in materia di compravendita soggetta ad IVA, il terreno circostante il fabbricato, per il quale il contribuente abbia invocato l'agevolazione cd. “prima casa”, ai sensi dell'art. 1, comma 497, della l. n. 266 del 2005, con applicazione dell'aliquota nella misura ridotta del 4%, in relazione al n. 21 della tabella A, parte seconda, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo antecedente alla modifica apportata dall'art. 33 del d.lgs. n. 175 del 2014), ancorché l'acquisto dello stesso sia soggetto ad un differente trattamento fiscale, non usufruendo del beneficio invocato per il fabbricato, deve essere considerato, comunque, come parte integrante dell' “area scoperta” pertinenziale, ai fini del calcolo della superficie utile complessiva, ai sensi dell'art. 5 del d.m. n. 1072 del 1969, qualora il giudice di merito ne accerti la destinazione, in quanto giardino, a durevole servizio del fabbricato.

Sez. 5, n. 10656/2021, Saija, Rv. 660972-02, aveva chiarito che, quanto all'aliquota agevolata per l'acquisto della prima casa, l'art. 33 del d.lgs. n. 175 del 2014 – che, nel modificare il n. 21, Tabella A, parte seconda, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, ha identificato gli immobili cui applicare l'imposta agevolata in base alla categoria catastale e non più alla stregua dei parametri di cui al d.m. 2 agosto 1969 – pur non potendo applicarsi, sul piano sostanziale, agli atti negoziali anteriori alla data di sua entrata in vigore (13 dicembre 2014), può tuttavia spiegare effetti ai fini sanzionatori, in applicazione del principio del “favor rei”, posto che, proprio in ragione della più favorevole disposizione sopravvenuta, la condotta mendace inerente la caratteristica “non di lusso” dell'immobile, che prima integrava una violazione fiscale, non costituisce più il presupposto per l'irrogazione della sanzione.

Ulteriori conseguenze si riversano sull'onere della prova. A tal fine **Sez. 5, n. 24581/2022 Saija, Rv. 665490-01**, rileva che in tema di prova dei presupposti per la detraibilità dell'Iva, la non assoggettabilità ad aliquota ordinaria costituisce un'eccezione alla regola generale di cui all'art. 16, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 e, pertanto, il relativo onere della prova grava, ai sensi dell'art. 2697 c.c., sulla parte che tale eccezione invoca; ne consegue che, qualora, il contribuente abbia applicato l'aliquota ordinaria, conformemente alle fatture ricevute dai soggetti emittenti, è onere dell'Ufficio, che ritenga applicabile l'aliquota ridotta, dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti.

A fronte poi di operazioni erroneamente assoggettate ad IVA (nella specie ad un'aliquota eccedente quella applicabile), **Sez. 5, n. 32900/2022, Guida, Rv. 666393-01**, ha affermato che non è ammessa la detrazione dell'imposta pagata e fatturata atteso che, ai sensi dell'art. 19, del d.P.R. n. 633 del 1972, e in conformità dell'art. 17 della direttiva del Consiglio CEE n. 77/388/CEE del 1977 e degli artt. 167 e 63 della successiva direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE del 2006 (come interpretati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia), l'esercizio del relativo diritto presuppone l'effettiva realizzazione di un'operazione assoggettabile a tale imposta nella misura dovuta, con la conseguenza che, per la misura non dovuta, sono privi di fondamento sia il pagamento dell'imposta da parte del cedente, con conseguente diritto al relativo rimborso, sia la rivalsa eventualmente effettuata dal cedente nei confronti del cessionario, con conseguente diritto alla relativa restituzione per la parte erroneamente versata, sia la detrazione eventualmente operata dal cessionario nella propria dichiarazione IVA, con conseguente potere-dovere dell'Amministrazione di escluderne la computabilità nell'ammontare dell'imposta corrisposta in via di rivalsa.

È utile ribadire come nell'ambito delle fattispecie disciplinate da leggi speciali, **Sez. 5, n. 36888/2021, Castorina, Rv. 663062-01**, ha precisato che, nel caso di cessione di beni a soggetti portatori di handicap, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata *ex* art. 2, comma 9, d.l. n. 669 del 1996, conv. in l. n. 30 del 1997, è necessaria la certificazione dell'invalidità rilasciata dall'unità sanitaria locale (USL) competente, la quale è espressamente richiesta dall'art. 2, comma 2, del decreto del Ministro delle finanze del 14 marzo 1998 non essendo sufficienti eventuali dichiarazioni del cessionario del bene a liberare il cedente – il quale è responsabile dell'IVA dovuta – da tale sua responsabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

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 Corte 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).

Ha quindi sottolineato Sez. 5, n. 37261/2021, D'Angiolella, Rv. 663303-01, che il regime del margine di utile di cui all'art. 36 del d.l. n. 41 del 1995, conv. con modif. dalla l. n. 85 del 1995, rappresentando un regime speciale, derogatorio dell'ordinaria disciplina fiscale degli acquisti intracomunitari, impone che il contribuente provi la sussistenza dei relativi presupposti di fatto.

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 (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 beneficiario della prestazione di servizi, nell'ambito della propria attività economica assoggettata ad iva) 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. 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).

Inoltre, ai fini della detrazione, le fatture per prestazioni di servizi devono contenere l'indicazione dell'entità e della natura degli stessi, nonché la specificazione della data nella quale sono stati effettuati o ultimati, come previsto dall'art. 226, punti 6 e 7, della direttiva 2006/112/CE, fermo restando che l'Amministrazione finanziaria deve tenere conto anche delle informazioni complementari eventualmente fornite dal soggetto passivo d'imposta, come si evince dall'art. 219 della cit. direttiva, che assimila alle fatture tutti i documenti o i messaggi che modificano o fanno specifico ed inequivoco riferimento ad esse (Sez. 5, n. 18208/2021, Castorina, Rv. 661789-01).

Sez. 5, n. 14716/2021, Perrino, Rv. 661524-01, ha evidenziato che, nel caso di anticipato pagamento, come in quello di anticipata fatturazione dell'acquisto, il contenuto economico dell'operazione si considera già in tutto o in parte realizzato, dando vita al presupposto fiscalmente sufficiente per la sua imponibilità, limitatamente all'importo pagato o fatturato

È stato inoltre già precisato che la prestazione di servizi di carattere continuativo, che comporti successivi versamenti di acconti o pagamenti da parte del cliente, si considera effettuata all'atto della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti, insorgendo l'obbligo di fatturazione con la predetta scadenza periodica, coincidente con l'esigibilità dell'imposta, con la conseguenza che, ove non intervenga il pagamento, l'obbligo di fatturazione, sia pure già esistente, è differibile sino all'effettivo pagamento e la contestazione da parte dell'Agenzia delle

entrate dell'omessa fatturazione potrà fondarsi solo sulla deduzione e sulla prova di comportamenti del soggetto obbligato dimostrativi della sua volontà di sottrarsi all'adempimento dell'obbligo di versamento dell'imposta (Sez. 5, n. 09062/2021, Triscari, Rv. 661163-01).

Nel caso di più attività svolte nell'ambito della stessa impresa, per una sola delle quali l'imposta assolta sia detraibile, l'imputazione dei costi promiscui, riferibili cioè a tutte le attività, deve essere effettuata in base alla misura della concreta utilizzazione dei beni e servizi da cui derivano detti costi, nell'ambito delle distinte attività, atteso quanto previsto dall'art. 36, commi 3 e 5, del d.P.R. n. 633 del 1972; il relativo onere di provare l'imputazione dei costi grava sul contribuente e non può essere assolto invocando criteri di astratta ripartizione proporzionale (Sez. 5, n. 22305/2021, Nonno, Rv. 662123-01, fattispecie nella quale la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che non aveva escluso, in astratto, la ripartibilità dei costi promiscui secondo i criteri indicati dalla società contribuente, ma ne aveva verificato, in concreto, l'inadeguatezza rispetto alle spese del personale e di amministrazione, ritenendo applicabile alla specifica situazione aziendale il criterio del volume d'affari).

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).

Il principio appena richiamato trova conferma in **Sez. 5, n. 143/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 663597-01**, secondo cui, in forza del principio di neutralità fiscale dell'IVA, pur in presenza di violazioni degli obblighi formali di tenuta, registrazione e conservazione delle fatture, per cui permane la possibilità di irrogare le relative sanzioni non potendosi qualificare le stesse come meramente formali, sussiste comunque il diritto alla detrazione purché tutti gli obblighi sostanziali siano soddisfatti, salvo che la parte abbia omesso di effettuare gli obblighi formali in vista di un

intento fraudolento e di evasione, ovvero la violazione sia finalizzata ad impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali

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). 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 la cui valutazione 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.

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 scindere il detto nesso di inerenza si è espressa v. Sez. 5, n. 08919/2020, Castorina, Rv. 657654-01.

Il rapporto inerenza/detraibilità è ribadito da **Sez. 5, n. 140/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 663595-01**, secondo cui, riguardo alle operazioni intracomunitarie ed al meccanismo del *reverse charge*, come chiarito dalla giurisprudenza unionale, il diritto alla detrazione da parte del cessionario, derivante dall'annotazione nel registro degli acquisti, presuppone la sussistenza del requisito dell'inerenza dell'operazione all'attività d'impresa,

sicché l'eventuale insussistenza di una connessione con l'attività d'impresa del soggetto passivo comporta la ripresa della somma portata in detrazione, ferma l'imposta dovuta.

Alla stregua di quanto precisato da Sez. 5, n. 07440/2021, Perrino, Rv. 661256-01, 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 il bene o il servizio acquisito, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario all'organizzazione dell'impresa ovvero funzionale all'iniziativa economica programmata in vista della successiva attuazione e il mancato utilizzo sia determinato da cause indipendenti dalla volontà del contribuente, sia pure assunte in un'accezione ampia.

E ancora, **Sez. 5, n. 4250/2022, Nonno, Rv. 663882-01**, ha affermato che, con riguardo al regime del “*reverse charge*” o inversione contabile, in applicazione dei principi di diritto enunciati dalla Corte di giustizia della UE, il diritto di detrazione dell'IVA relativa ad un'operazione di cessione di beni non può essere riconosciuto al cessionario che, sulla fattura emessa per tale operazione in applicazione del suddetto regime, abbia indicato un fornitore fittizio allorquando, alternativamente, il medesimo cessionario: a) abbia egli stesso commesso un'evasione dell'IVA ovvero sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione s'iscriveva in una simile evasione; b) sia semplicemente consapevole della indicazione in fattura di un fornitore fittizio e non abbia fornito la prova che il vero fornitore sia un soggetto passivo IVA.

Sempre con riguardo al rapporto tra diritto/prova del diritto alla detraibilità dell'IVA, va segnalata **Sez. 5, n. 24471/2022, Nonno, Rv. 665800-02**, che ha affermato come, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio, ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente; incombe, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità

e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

Per altro verso, ferma la necessità dell'inerenza, è stato sottolineato che il diritto del contribuente alla detrazione dell'IVA, 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).

Inoltre Sez. 5, n. 15139/2020, Fracanzani, 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).

A tal proposito, **Sez. 5, n. 37731/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 666580-01**, ha rilevato che in tema di detrazioni IVA *ex art. 19 ter* d.P.R. n. 633 del 1972, in caso di attività svolte da enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, la valutazione sulla esclusività o prevalenza dell'esercizio di attività commerciale o agricola va operata in concreto e non in astratto in base alle sole risultanze statutarie e formali, dovendosi valutare se e in quale misura le operazioni realizzate dall'ente: a) siano riconducibili alle attività economiche di cui dall'art. 4, par. 2, della direttiva n. 77/388/CEE (e, poi, all'art. 9 della direttiva n. 2006/112/CE); b) siano effettuate a titolo oneroso e c) comportino lo sfruttamento di un bene al fine di conseguirne introiti. Ai fini di tale verifica non rilevano né lo scopo perseguito dall'attività, né il conseguimento di risultati, mentre è necessario che: 1) sussista un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo, ossia un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni; 2) l'attività sia diretta al conseguimento stabile di introiti, tenuto conto, a tale scopo, delle condizioni in cui è effettuata la

prestazione in raffronto a quelle in cui essa viene di solito realizzata, dell'entità della clientela, dell'importo degli introiti, dei criteri di determinazione delle tariffe, dei compensi e/o dei prezzi praticati, nonché degli altri elementi pertinenti, sì da verificare se le somme percepite, ancorché di importo ridotto rispetto ai costi sostenuti, costituiscano un effettivo corrispettivo dotato di stabilità o siano assimilabili ad un canone, inidoneo a conferire carattere di economicità alla prestazione.

Da segnalare **Sez. 5, n. 987/2022, Triscari, Rv. 663610-01**, con cui si è chiarito che il soccidante e il soccidario, in quanto coinvolti nell'attività di allevamento del bestiame, sono entrambi imprenditori agricoli e possono, pertanto, avvalersi dello speciale regime di detrazione, previsto nel campo dell'agricoltura dall'art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972, sulla cessione dei prodotti di cui alla tabella A, parte I, allegata al d.P.R. cit., derivanti dal comune esercizio dell'impresa di allevamento.

E, ancora, **Sez. 5, n. 27813/2022, Federici, Rv. 665674-01**, secondo cui in tema di Iva, l'esecuzione, da parte del comodatario, di opere di ristrutturazione e manutenzione sull'immobile detenuto in comodato, indipendentemente dalla loro autonoma funzionalità o asportabilità al termine del periodo contrattualmente stabilito, dà diritto alla detrazione dell'imposta o, in mancanza, all'alternativo diritto al rimborso, allorquando sussista un nesso di strumentalità con l'attività di impresa o professionale, anche se potenziale o in prospettiva, da questi svolta.

Così pure **Sez. 5, n. 25635/2022, Perrino, Rv. 665746-01**, sostiene che ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione occorre che il bene o il servizio acquisito, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario all'organizzazione dell'impresa o funzionale all'iniziativa economica programmata in vista della successiva attuazione e il mancato utilizzo sia determinato da cause indipendenti dalla volontà del contribuente, sia pure assunte in un'accezione ampia (Nell'ipotesi esaminata la S.C. ha confermato la decisione che aveva ritenuto legittima la detrazione riferita ad operazioni passive riguardanti un immobile acquistato da una società, da destinare in parte a propria sede e in parte ad altri usi, previa esecuzione di ingenti lavori di ristrutturazione, anche se tali lavori erano durati così a lungo che, dopo sei anni dalla costituzione della società e cinque dall'acquisto dell'immobile, l'attività sociale non era iniziata e l'immobile non era ancora utilizzato).

Nella recente giurisprudenza è stato puntualizzato che, in tema d'IVA, è necessario un collegamento diretto e immediato tra l'acquisizione di un bene o di un servizio e l'operazione tassata a valle, sicché qualora una parte dei servizi per i quali sono state sostenute spese sia utilizzata ai fini di operazioni compiute da terzi, il nesso diretto ed immediato tra tali servizi e le operazioni soggette ad imposta della committente si interrompe

per la parte corrispondente, con la conseguente esclusione del diritto di detrazione relativo (Sez. 5, n. 32995/2021, Perrino, Rv. 662798-01).

Quanto ai termini per l'esercizio del diritto alla detrazione, **Sez. 5, n. 15060/2022, Nonno, Rv. 664599-01**, ha sostenuto che in tema di impugnazione dell'avviso di sospensione di rimborsi IVA, il diritto alla detrazione dell'imposta, in applicazione della previsione di cui all'art. 8, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998, va esercitato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello nel quale è sorto, non essendo sufficiente la semplice indicazione del credito nella prima dichiarazione utile, fatto salvo in ogni caso il diritto al rimborso del credito per il quale si è maturata la decadenza dall'esercizio del diritto di detrazione.

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 europea, 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 a 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, nel senso che il corrispondente tributo viene considerato «fuori conto» e la relativa obbligazione, conseguentemente, «isolata» da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate e, per ciò stesso, estraniata dal meccanismo di compensazione tra IVA «a valle» ed IVA «a monte», che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 d.P.R. cit. (Sez. 5, n. 06983/2021, Castorina, Rv. 660776-01, la quale ha sottolineato che tale regola prevale su qualsiasi regime speciale o agevolativo, come quello *ex art.* 34 del predetto d.P.R. 633 del 1972, in tema di debito d'imposta del produttore agricolo).

Quanto agli oneri probatori del contribuente, Sez. 5, n. 28628/2021, Triscari, Rv. 662471-01, ha evidenziato che una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare

l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

È stato inoltre puntualizzato che ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione in relazione ad una fattura di acconto alla quale non segua la conclusione dell'operazione è necessario che l'emittente sia in buona fede, ovvero che abbia completamente eliminato, in tempo utile, il rischio di perdita del gettito fiscale (Sez. 5, n. 06845/2021, Perrino, Rv. Rv. 661255-01).

Tuttavia Sez. 5, n. 26515/2021, Catalozzi, Rv. 662280-01, ha puntualizzato che invece sussiste il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata a titolo di rivalsa, sia pure per un'operazione non effettivamente posta in essere, là dove il cedente dei beni o il prestatore dei servizi abbia provveduto a versare integralmente l'imposta indicata nella relativa fattura in esecuzione di una transazione fiscale conclusa nell'ambito di una procedura di concordato preventivo, atteso che, in tale modo, risulta definitivamente eliminato il rischio di perdita di gettito fiscale.

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).

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, che, 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 essere 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, *Ppub*, 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 incumbente 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).

Sez. 5, n. 28263/2020, Guida, Rv. 660036-01, ha ribadito che, in caso di operazioni inesistenti, 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.

Nella giurisprudenza dell'anno in rassegna i principi enucleati negli arresti precedenti vengono ribaditi e chiariti. Così **Sez. 5, n. 24471/2022, Nonno, Rv. 665800-02**, afferma che in caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio, ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente; incombe, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

Per operazioni inesistenti, compiute in occasione dell'applicazione del regime del *reverse charge*, **Sez. 5, n. 4250/2022, Nonno, Rv. 663882-01**, precisa che in applicazione dei principi di diritto enunciati dalla Corte di giustizia della UE, il diritto di detrazione dell'imposta relativa ad un'operazione di cessione di beni non può essere riconosciuto al cessionario

che, sulla fattura emessa per tale operazione in applicazione del suddetto regime, abbia indicato un fornitore fittizio allorquando, alternativamente, il medesimo cessionario: a) abbia egli stesso commesso un'evasione dell'IVA ovvero sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione s'iscriveva in una simile evasione; b) sia semplicemente consapevole della indicazione in fattura di un fornitore fittizio e non abbia fornito la prova che il vero fornitore sia un soggetto passivo IVA.

4. Operazioni non imponibili: in particolare le cessioni all'esportazione.

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, Catalozzi, Rv. 653534-01).

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 espresse nella dichiarazione annuale IVA.

Ha precisato Sez. 5, n. 20843/2020, Catalozzi, 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.

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.

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).

I principi sono reiterati e puntualizzati da **Sez. 5, n. 11112/2022, Perrino, Rv. 664288/01**, che ha opportunamente precisato che in tema di esportazioni al di fuori del territorio dell'UE in regime di esenzione d'IVA, di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo vigente "*ratione temporis*"), la destinazione dei beni all'esportazione non può essere provata dal contribuente allegando documentazione di origine privata, quali le fatture o la documentazione bancaria attestante il pagamento, in quanto la normativa doganale richiede a tal fine mezzi di prova certi ed incontrovertibili, quali le attestazioni di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, ai sensi dell'art. 346 del d.P.R. n. 43 del 1973, o la vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura, o anche le bolle di accompagnamento, i documenti internazionali di trasporto e gli altri

documenti previsti dall'amministrazione finanziaria, purché risulti la vidimazione dell'ufficio doganale comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale o quella delle autorità pubbliche dello Stato estero importatore, comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione

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, Sez. 5, n. 18082/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661759-01, ha precisato che la cessione di beni acquistati da fornitori nazionali da parte di società con sede secondaria in Italia e da quest'ultima ceduti alla propria sede principale in territorio doganale extra UE, che l'abbia nominata proprio rappresentante fiscale sul territorio italiano ai fini IVA, costituisce, non già una esportazione triangolare nella quale intervengono tre distinti operatori, bensì ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett.

a) del d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo vigente *ratione temporis*, un'esportazione diretta, trattandosi di cessione di beni effettivamente trasferiti a favore del soggetto non residente, atteso che la nomina, ai sensi dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, di un proprio rappresentante fiscale non determina la perdita della sua condizione di residente estero, che viene mantenuta, in particolare, ai fini della territorialità dell'imposta.

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).

In riferimento al cd. *plafond*, Sez. 5, n. 30800/2022, Pirari, Rv. 666096-01, ha chiarito che il meccanismo del c.d. “*plafond*”, di cui all’art. 2, comma 2, della l. n. 28 del 1997, costituisce una modalità di assolvimento dell’Iva per le operazioni imponibili poste in essere dall’esportatore abituale, in quanto si sostanzia nella compensazione del relativo debito con il credito maturato sulle cessioni all’esportazione, od operazioni a esse assimilate, registrate nell’anno solare precedente, per un ammontare superiore al 10 per cento del complessivo volume di affari, *ex artt.* 8, comma 1, lett. a) e b), e 8-*bis*, del d.P.R. n. 633 del 1972, consentendo al fornitore di effettuare la rivalsa nei suoi confronti attraverso lo scomputo del credito dell’esportatore e non attraverso la controprestazione monetaria; ne consegue che, discendendo la non imponibilità degli acquisti effettuati dall’esportatore abituale direttamente dalle cessioni all’esportazione e dalle operazioni ad esse assimilate dal medesimo compiute, che ne costituiscono al contempo presupposto e limite quantitativo monetario utilizzabile nell’anno successivo, il mutamento della natura di queste ultime, quand’anche sopravvenuto negli anni successivi (cd. *splafonamento postumo*), incide sull’entità del “*plafond*”, impedendo di procedere alla compensazione e comportando il ritorno al regime ordinario di assolvimento dell’imposta.

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 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.R. 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'aver 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 intenti 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).

Si segnala inoltre 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 quanto 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.

Da segnalare nell'anno in rassegna è poi **Sez. 5, n. 25892/2022, La Rocca, Rv. 665601-01**, che ha rilevato che le esportazioni effettuate in conto lavorazione non rientrano nella sfera di applicabilità dell'art. 8, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto normalmente effettuate senza trasferimento al soggetto estero della titolarità, di fatto e giuridica, dei beni ceduti per la lavorazione, salvo che il contribuente, su cui grava il relativo onere probatorio, non dimostri il definitivo trasferimento e l'avvenuta cessione della merce all'estero dietro pagamento di corrispettivo.

5. Operazioni esenti e il calcolo del cd. *pro-rata*.

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.

Su un piano generale la S.C. ha chiarito che spetta al legislatore nazionale stabilire i criteri – il cui accertamento può essere rimesso al giudice del caso concreto – utili ad individuare gli enti con finalità di assistenza sociale, la cui conseguente attività rientri nell'esclusione d'imposta ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 27 *ter*, d.P.R. n. 633 del 1972, senza che a ciò osti, alla luce della giurisprudenza unionale, la natura societaria dell'ente, individuandosi quale unico limite alla discrezionalità degli Stati membri quello di non alterare la parità di trattamento tra società commerciali (Sez. 5, n. 22963/2021, Castorina, Rv. 662126-01).

Quanto a fattispecie specifiche, è stato chiarito che, ai fini dell'esenzione concernente prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale di cui all'art. 10, comma 1, n. 27-*ter*, d.P.R. n. 633 del 1972 – norma di stretta interpretazione – necessita la realizzazione di un requisito oggettivo, costituito dalla tipologia di prestazione in essa prevista, e di un doppio presupposto soggettivo, operante tanto con riferimento al beneficiario della prestazione, quanto in ordine all'esecutore della stessa, con conseguente inapplicabilità dell'esenzione nel caso di esecuzione di prestazione, normativamente prevista, nei confronti di soggetto indicato nel n. 27-*ter* cit., ma da parte di soggetto diverso da taluno di quelli in esso contemplati, ancorché in forza di convenzione intercorrente con quest'ultimo (Sez. 5, n. 22324/2021, Antezza, Rv. 661960-01).

Nell'anno in rassegna **Sez. 5, n. 7455/2022, Giudicepietro, Rv. 664132-01**, ha riconosciuto l'esenzione da imposta del servizio di vigilanza svolto da soggetti privati in ambito portuale, riconducibile ai servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9 del d.P.R. n. 633 del 1972, assumendo all'uopo rilievo l'obbligatorietà dello stesso, imposta dalla direttiva n. 2005/65/CE, e la diretta connessione al funzionamento degli impianti, ovvero alle operazioni di transito delle merci e di sbarco e reimbarco dei passeggeri.

Da Sez. 5, n. 21659/2021, Nonno, Rv. 661951-02, era già stato chiarito che l'art. 10, comma 1, n. 11, d.P.R. n. 633 del 1972 – recante l'esenzione generale dall'imposta dell'oro da investimento – va interpretato, in conformità a quanto incondizionatamente previsto dall'art. 346 della direttiva n. 2006/112/CE, nel senso che l'importazione dell'oro da investimento è sempre esentata dal pagamento dell'IVA indipendentemente dal rispetto dei requisiti formali posti, in sede di dichiarazione doganale, dall'art. 68, lett. c), del cit. d.P.R., come modific. dall'art. 3, l. n. 7 del 2000, disposizione rispondente unicamente ad esigenze di controllo dei traffici doganali.

Allo stesso modo Sez. 5, n. 06966/2021, Manzon, Rv. 661024-01, ha precisato che le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate con mezzi di trasporto marittimo, fluviale o lagunare godono dell'esenzione prevista dall'art. 10, comma 1, n. 14, d.P.R. n. 633 del 1972 (testo previgente alla l. n. 232 del 2016) a condizione che siano eseguite con mezzi a ciò abilitati; tuttavia, tenuto conto che per svolgere il servizio di trasporto pubblico non di linea nelle acque lagunari di Venezia la l.r. Veneto n. 63 del 1993 richiede anche il rilascio di un'apposita licenza comunale, non può fruire della menzionata esenzione colui che, senza detta licenza, effettui, nella laguna, il servizio di taxi acqueo e di noleggio con conducente con natante a motore, non trattandosi di soggetto abilitato ad eseguire le menzionate prestazioni.

Se il soggetto passivo IVA ha effettuato tanto operazioni esenti (che non danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti) quanto 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.

A riguardo, si segnala Sez. 5, n. 34957/2021, Triscari, Rv. 663036-01, secondo cui, in materia di detrazione IVA, l'art. 19, comma 3, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972 deve essere interpretato alla luce del precedente comma 2, cui fa espresso richiamo, il quale, nel prevedere la non

detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi quando siano state realizzate operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, utilizzando il termine "afferenti", intende fare riferimento a un necessario rapporto di strumentalità tra un'operazione, a monte, di per sé imponibile, con altra successiva operazione esente o non soggetta a imposta, sicché il regime di detraibilità previsto dal comma 3, avente contenuto derogatorio rispetto alla disciplina di cui al comma 2, non è applicabile ove l'operazione a monte sia qualificata dal legislatore come non imponibile.

La Corte di legittimità ha opportunamente 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).

Ha sottolineato, inoltre, che l'IVA indetraibile per effetto del "pro rata" generale, di cui all'art. 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 è deducibile per cassa nell'anno del pagamento quale componente negativo del reddito di impresa (Sez. 5, n. 20435/2021, Manzon, Rv. 661986-01).

Nell'anno in rassegna **Sez. 5, n. 21794/2022, Perrino, Rv. 665151-01**, ha rilevato che la cessione di certificati di deposito deve essere qualificata come attività fuori dal campo IVA, cosicché l'obiettivo di neutralità, garantito dal sistema comune dell'IVA, ne comporta l'esclusione dal calcolo del *pro-rata* di detrazione, con conseguente riduzione della percentuale di detraibilità.

Inoltre, **Sez. 6-5, n. 26995/2022, Di Marzio P., Rv. 665859-01**, ha affermato che in tema di IVA, i proventi dell'attività agrituristica didattica rientrano nell'applicazione del regime del c.d. "pro rata", ai fini del calcolo del regime di detraibilità.

6. *Reverse charge*.

Il *reverse charge* è un peculiare 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.

Come è stato evidenziato da **Sez. 5, n. 140/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 663595-01**, questo meccanismo, regolato specialmente dall'art. 17 d.P.R. n. 633 del 1972 (in particolare, dai commi 5 e 6), assolve, nella sua concezione originale e tradizionale, allo scopo di permettere l'ingresso nel sistema contabile delle operazioni rilevanti ai fini Iva in Italia realizzate da imprese non residenti (in ispecie, per operazioni intracomunitarie – cd. *reverse charge* esterno. Ma accanto a questa finalità si è progressivamente valutato il modello in questione come risposta alle esigenze di contrasto alle frodi, perché idoneo ad evitare un incontrollato ed abusivo esercizio del diritto di detrazione (v. l'art. 199 *quater* della Dir. 2006/112/CE, introdotto con l'art. 1 Dir. 2018/2057/UE, nella prospettiva di una più vasta applicazione dell'istituto).

Il meccanismo così contemplato sposta sul cessionario l'onere di versare l'Iva: in particolare, chi effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi non espone l'Iva in fattura e non è debitore verso l'erario, mentre chi riceve la fattura emessa in regime di *reverse charge*, è tenuto ad integrarla con l'Iva dovuta e a provvedere alla relativa annotazione nel registro delle vendite.

Per consentire, poi, il sorgere e l'esercizio del diritto di detrazione la norma prevede, quale modalità tecnica (integrativa rispetto alla condizione generale di cui all'art. 19, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972), l'annotazione della stessa operazione nel registro degli acquisti, così da riequilibrare il sistema in coerenza con i principi di neutralità.

In termini essenziali, si può dire che il regime in questione addossa ai destinatari della fattura, ossia ai committenti/cessionari (che diventano soggetti passivi dell'imposta) l'onere di pagare l'Iva sull'operazione e, attraverso un meccanismo contabile (di doppia registrazione), riconosce agli stessi il diritto di detrazione per un pari importo. Peraltro si salta 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.

Resta inoltre ferma la regola secondo cui il diritto di detrazione, che deriva dall'annotazione nel registro degli acquisti, presuppone che vi siano le condizioni sostanziali – tra le quali deve essere annoverata anche l'inerenza dell'operazione rispetto all'attività d'impresa, ossia l'esistenza di una connessione con l'attività d'impresa del soggetto passivo come si evince dalla immediata lettura dell'art. 17, par. 2, dir. n. 77/388/CEE (v. tra le tante Corte di Giustizia, sentenza 10 ottobre 2020, *Vos Aannemingen BVBA*, in C-405/19; 30 maggio 2013, X, in C-651/11; 29 ottobre 2009, SKF, in C-29/08) – per fruirne e, ove ne sia accertata l'insussistenza, comporta la ripresa della somma portata in detrazione, ferma, per contro, l'imposta dovuta.

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 (per Sez. 5, n. 12649/2017, Tricomi L., Rv. 644152-01, 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 dell'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'imposta anche in mancanza di versamento da parte del fornitore.

In questa prospettiva, Sez. 5, n. 11927/2021, Perrino, Rv. 661259-01, ha sottolineato che il regime dell'inversione contabile previsto dall'art. 17, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, che, in deroga a quanto previsto dal comma 1, pone in capo al cessionario, anziché al cedente, l'obbligo di assolvere l'imposta, trova fondamento, secondo la disciplina unionale, cui quella interna è conformata, nell'esigenza di prevenire il rischio di frodi fiscali (la pronuncia ha nella specie evidenziato che tale esigenza è tanto maggiore quanto più elevato è il tenore dell'oro che forma oggetto della fornitura e che, pertanto, ai fini dell'applicabilità del predetto regime, in luogo di quello diverso del margine concernente il commercio degli oggetti di occasione, è sufficiente che si tratti di prodotti non immediatamente destinati al consumo, che rispondano ai requisiti di purezza stabiliti dalla norma).

Su questo solco si pone anche **Sez. 5, n. 1690/2022, Perrino, Rv. 663659-01**, secondo cui, in tema di inversione contabile, la violazione consistente nel trattare l'operazione come se fosse fuori campo IVA, con omissione dell'autofattura e delle conseguenti registrazioni e dichiarazioni, non costituisce una violazione meramente formale, atteso che, determinando un "*vulnus*" all'azione di controllo, impedisce all'amministrazione finanziaria di verificare l'applicazione del regime dell'inversione contabile, esclude il tempestivo assolvimento dell'imposta, sia pure mediante il meccanismo di compensazione proprio dell'inversione contabile, ed incide sui tempi di esercizio del diritto alla detrazione.

Nell'anno in rassegna, in tema di cessione, qualificata dal cedente come intracomunitaria, con conseguente applicazione da parte del cessionario del regime di inversione contabile, omettendo di attivare il meccanismo di regolarizzazione di cui al citato art. 6, pur essendogli nota la presenza in Italia della cedente, **Sez. 5, n. 12138/2022, Perrino, Rv. 664497-01**, ha chiarito poi che in tema di IVA e sanzioni *ex* art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997, il cessionario/committente di beni o servizi non può limitarsi ad un controllo puramente formale della fattura che riceve dal cedente, laddove la sua condotta non si limiti ad operare "*ab externo*" sul solo rapporto di rivalsa ma incida direttamente sul rapporto tributario, risultando in tal caso condotta esigibile quella relativa al controllo ed al vaglio critico della qualificazione fiscale dell'operazione.

È peraltro utile ricordare che Sez. 5, n. 14999/2020, Catalozzi, 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 Sezioni Unite 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).

Va inoltre segnalata **Sez. 5, n. 4250/2022, Nonno, Rv. 663882-01**, che ha chiarito come, con riguardo al regime del *reverse charge*, in applicazione dei principi di diritto enunciati dalla Corte di giustizia della UE, il diritto di detrazione dell'imposta relativa ad un'operazione di cessione di beni non può essere riconosciuto al cessionario che, sulla fattura emessa per tale operazione in applicazione del suddetto regime, abbia indicato un fornitore fittizio allorquando, alternativamente, il medesimo cessionario: a) abbia egli stesso commesso un'evasione dell'IVA ovvero sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione s'iscriveva in una simile evasione; b) sia semplicemente consapevole della indicazione in fattura di un fornitore fittizio e non abbia fornito la prova che il vero fornitore sia un soggetto passivo IVA.

E, ancora, **Sez. 5, n. 8283/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 664144-01**, secondo cui in tema di IVA, l'obbligo di autofatturazione, di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 471 del 1997, esteso anche a chi assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione

contabile (cd. “*reverse charge*”), soddisfa l’esigenza di evitare un pregiudizio, da valutarsi con giudizio “*ex ante*”, all’esercizio delle attività di controllo da parte degli organi all’uopo preposti, sicché la sua violazione può ritenersi sussistente anche quando l’inosservanza degli adempimenti non abbia in concreto inciso sui versamenti e sulla determinazione dell’imponibile; ove, poi, la ritardata o omessa autofatturazione realizzi un ritardato versamento o, per le modalità di assolvimento dell’imposta, incidendo il ritardo sulla liquidazione periodica dei tributi, si traduca anche in un minor versamento alle scadenze di legge, tali circostanze assumono rilevanza ai fini della graduazione della sanzione comminabile ai sensi dell’art 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, la cui entità percentuale deve restare ancorata al principio di proporzionalità.

Per concludere, tra le pronunce relative all’anno in rassegna si segnala **Sez. 5, n. 26760/2022, Pirari, Rv. 665853-01**, secondo cui, in tema di IVA sulle cessioni di oro e relativi prodotti semilavorati, il regime dell’inversione contabile (c.d. “*reverse charge*”), previsto dall’art. 17, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, che, in deroga a quanto previsto dal comma 1, pone in capo al cessionario, anziché al cedente, l’obbligo di assolvere l’imposta, non richiede che il cessionario esegua direttamente l’attività di trasformazione del materiale aurifero ceduto o del semilavorato, costituendo requisiti fondamentali per la sua applicazione la purezza dell’oro e la non immediata destinazione al consumo del bene ceduto, in quanto deputato ad essere trasformato in un altro oggetto e a conoscere un nuovo ciclo produttivo.

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.

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, Catalozzi, 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, Catalozzi, 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, Catalozzi, 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).

8. I rimborsi.

Se, ai fini della rigorosa applicazione del principio di neutralità, la detraibilità dell'Iva costituisce il naturale strumento applicato alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi, è frequente che nel rapporto tra iva a credito ed iva a debito il contribuente si trovi ad accumulare un credito iva. Tale credito può essere portato in compensazione nelle successive annualità, ma può verificarsi che l'operatore economico abbia interesse a chiederne il rimborso.

Il rimborso, che trova negli artt. 30 e 38 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 le norme che principalmente ne presiedono la disciplina, è soggetto tuttavia a regole di carattere tanto formale quanto sostanziale.

Sez. 5, n. 24665/2022, Nonno, Rv. 665796-01, ha evidenziato la domanda di rimborso del credito IVA deve essere tenuta distinta da quella di compensazione dell'imposta con altro debito fiscale, sicché, laddove l'istanza del contribuente sia formulata in termini di compensazione, e non denoti l'inequivocabile volontà di ottenere il rimborso del credito, mediante l'indicazione dello stesso nel quadro "RX4" nella dichiarazione annuale, non si applica – salvo ipotesi eccezionali in cui la compensazione non può più essere effettuata (ad es., per cessazione dell'attività o morte del contribuente) – il termine ordinario decennale di prescrizione, bensì quello di decadenza biennale previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che aveva applicato il termine decadenziale biennale, in quanto la società contribuente non aveva compilato il quadro "RX4", bensì il campo "VX5", relativo all'IVA da portare in detrazione).

Nella medesima scia **Sez. 5, n. 35717/2022, Penta, Rv. 666583-01**, ha chiarito che in tema di IVA, l'istanza di rimborso del credito d'imposta maturato dal contribuente deve considerarsi già presentata con la compilazione del corrispondente quadro della dichiarazione annuale "RX4", che configura formale esercizio del diritto, mentre la

presentazione del modello “VR” costituisce, ai sensi dell’art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, solo un presupposto per l’esigibilità del credito e, dunque, un adempimento prodromico al procedimento di esecuzione del rimborso, sicché, laddove l’istanza del contribuente sia formulata in termini di compensazione, e non denoti l’inequivocabile volontà di ottenere il rimborso del credito, non si applica il termine ordinario decennale di prescrizione, bensì quello di decadenza biennale previsto dall’art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. (In applicazione del principio, la S.C. ha evidenziato che l’indicazione da parte del contribuente del proprio credito Iva nell’allora colonna 4 del quadro RX4, anziché nella colonna 3, manifestasse la volontà di farlo valere in compensazione, e non già di chiederlo a rimborso, con conseguente applicazione della decadenza biennale, e non già della prescrizione decennale).

Sez. 5, n. 24562/2022, Nonno, Rv. 665791-01, afferma che il termine annuale indicato dall’art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 è previsto unicamente per l’esercizio del diritto a detrarre tale imposta, ma l’adempimento non è obbligatorio e il contribuente può sempre scegliere di chiedere il rimborso; pertanto, la procedura di variazione dell’importo di una fattura può essere adottata anche oltre il termine annuale, così incidendo sulla determinazione del reddito d’impresa (ai fini IRES e IRAP), quale sopravvenienza passiva deducibile, sempre che l’operazione non risulti inesistente e salvo il rispetto del principio di competenza.

La richiesta di rimborso non è peraltro immodificabile, e a tal fine si è anche chiarito, con **Sez. 5, n. 1946/2022, Antezza, Rv. 663677-01**, che il contribuente può modificare l’originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione del credito, solo mediante una dichiarazione integrativa, senza che sia configurabile una revoca implicita, da presentarsi entro l’anno successivo alla maturazione del credito medesimo, ai sensi dell’art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, in quanto il principio di alternatività tra rimborso e detrazione esclude l’illimitata possibilità di revoca della scelta del rimborso, originariamente effettuata.

Il tema dei rimborsi si interseca ovviamente con il presupposto della titolarità di un credito iva, che a sua volta può risultare inesistente se diversamente accertato dall’Amministrazione finanziaria.

In tema **Sez. 5, n. 16103/2022, Perrino, Rv. 664726-01**, ha avvertito che In tema di rimborso IVA, qualora il contribuente abbia un debito maggiore di quello dichiarato e l’amministrazione finanziaria non abbia esercitato, entro il termine stabilito dall’art. 57 d.P.R. n. 633 del 1972, il potere di accertamento del maggiore imponibile, quest’ultima non può recuperare la decadenza; nondimeno, ove la documentazione che il contribuente è tenuto a produrre in giudizio per ottenere il riconoscimento di quel credito che l’amministrazione gli ha negato, non sia tale da

dimostrarne l'esistenza, il credito deve essergli negato, quale che sia il periodo di tempo trascorso dal momento in cui questo venne esposto in dichiarazione.

Restano peraltro salve forme di garanzia apprestate nella legislazione in via cautelare, che possono persino cumularsi, purché vengano in evidenza ragioni distinte per la loro applicazione contestuale. Così **Sez. 5, n. 27165/2022, Federici, Rv. 665863-01**, ha chiarito che In tema di rimborsi Iva, la sospensione disposta dall'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 38 *bis*, comma 8, del d.P.R. n. 633 del 1972 ("*ratione temporis*" disciplinata al comma 3), costituisce una tutela cautelare specifica e circoscritta alle ipotesi di reato in essa richiamate, che non impedisce all'Ufficio il ricorso ad ulteriori strumenti cautelari alternativi al primo, anche nel corso di un giudizio avente ad oggetto l'impugnazione del silenzio-rifiuto di un rimborso, come quello previsto dall'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, o dall'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923, a condizione che sussistano ragioni diverse da quelle presidiate dall'art. 38 *bis*, comma 8 cit., e sia adottato un formale provvedimento, con adeguata motivazione, da cui evincere la sussistenza dei presupposti richiesti per l'utilizzo di tali strumenti alternativi. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto del tutto carente la motivazione della sospensione disposta *ex art.* 38 *bis* citato, contenente solo un generico richiamo ad una "verifica in corso").

CAPITOLO II

L'IMPOSTA DI REGISTRO

(di *Lorenzo Delli Priscoli e Giacomo Stalla*)²

SOMMARIO: 1. Struttura del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro (T.U.I.R.) e funzione dell'imposta. - 2. Provvedimenti giudiziali e lodi arbitrali. - 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. e la regola del cd. "prezzo valore" - 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. Trasferimento di immobili altrui. - 11.9. Trasferimento di immobili solo in parte edificabili. - 11.10. Trasferimento di immobili a titolo gratuito. - 12. Contratti. - 12.1. Contratti preliminari e 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. - 22. Espropriazione e retrocessione. - 23. Gruppo europeo di interesse economico. - 24. Cessione di cubatura. - 25. Lastrico solare. - 26. Responsabilità del notaio. - 27. Principio di alternatività tra imposta di registro e IVA. - 28. Patrocinio a spese dello Stato. - 29. Transazione. - 30. Scissione societaria. - 31. Società di servizi. - 32. Permuta - 33. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare. - 33.1. La (superata) rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale. - 33.2. 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. - 33.3. 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. - 33.4. Le questioni di legittimità costituzionale del novellato art. 20 d.P.R. n. 131 del 1986. - 33.5. La riqualificazione *ex art.* 20 ed i criteri ermeneutici in materia contrattuale. - 33.6. La 'nuova' giurisprudenza sull'art. 20.

² Lorenzo Delli Priscoli ha curato i §§ da 1 a 32, Giacomo Stalla il § 33.

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 d.P.R. 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 quindi colpisce il trasferimento di ricchezza: ad es., l'acquisto di un appartamento), dovuta 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 (Sez. 6-5, 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 giudiziari e lodi arbitrali.

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 S.C. 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (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.

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 S.C. 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, n. 12013/2020, Lo Sardo, Rv. 657931-01).

Deve escludersi la possibilità di registrazione a debito del lodo arbitrale, atteso che l'art. 59 del d.P.R. n. 131 del 1986, norma a carattere eccezionale che enumera i casi tassativi nei quali è possibile procedere alla registrazione degli atti giudiziari senza il contemporaneo pagamento delle imposte dovute, non contempla i procedimenti di giurisdizione volontaria, nel novero dei quali rientra la procedura di deposito e di dichiarazione di esecutorietà della sentenza arbitrale, prevista dall'art. 825 c.p.c. (**Sez. 5, n. 09796/2022, Dell'Orfano, Rv. 664272-01**).

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 (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 (Sez. 5, 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 incombenza 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 (Sez. 5, n. 21713/2020, Lo Sardo, Rv. 660076-01).

L'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986 per il pagamento dell'imposta dovuta in relazione a una sentenza emessa in un giudizio con pluralità di parti non grava, quando si tratti di litisconsorzio facoltativo, sui soggetti che non siano parti del rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilievo non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto racchiuso in essa, quale indice di capacità contributiva. Ne consegue che il presupposto della solidarietà non può essere individuato nella mera situazione processuale del soggetto che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente estraneo al rapporto considerato nella sentenza e, in particolare, sulla parte convenuta nel giudizio civile nei cui confronti la domanda sia stata rigettata per l'accertata estraneità a detto rapporto (Sez. 5, n. 21700/2021, Pepe, Rv. 662047-01).

In ipotesi di atti giudiziari definitivi di procedimenti nei quali il contribuente sia stato parte, l'avviso di liquidazione è adeguatamente motivato anche quando, pur non allegando l'atto, riporti sia gli estremi identificativi essenziali del medesimo (natura del provvedimento, ufficio emanante, estremi di ruolo e pubblicazione), sia i criteri normativi e matematici di determinazione del dovuto (base imponibile, aliquota tariffaria applicata ed imposta). Tuttavia, nel caso in cui il contribuente contesti in maniera specifica e circostanziata la sufficienza motivazionale dell'avviso e la comprensibilità della pretesa impositiva, il giudice di merito deve procedere al vaglio complessivo del livello motivazionale dell'avviso stesso, indipendentemente dalla allegazione o non allegazione ad esso dell'atto giudiziario tassato, anche in relazione agli eventuali elementi di complessità ed equivocità che possano in concreto emergere da quest'ultimo. (In applicazione del principio la S.C. ha cassato la sentenza impugnata in quanto l'avviso di liquidazione, pur facendo riferimento alle norme applicate ed al numero della sentenza tassata, oltre a non indicare il tribunale che l'aveva emessa, non specificava il criterio di determinazione dell'imposta dovuta con riguardo alla base imponibile ed all'aliquota applicata (Sez. 5, n. 26340/2021, Mele, Rv. 661939-01).

Nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, in caso di liquidazione coatta amministrativa intervenuta in corso di causa, ove l'evento interruttivo non sia stato dichiarato o documentato in giudizio ai sensi

dell'art. 300 c.p.c., va escluso il concorso della LCA nel pagamento dell'imposta dovuta, ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, in quanto la sentenza risulta validamente emessa nei confronti della società "in bonis" (Sez. 5, n. 21869/2021, Stalla, Rv. 662285-01).

Ove un decreto ingiuntivo richiami un contratto di cessione del credito, pur evidenziando una enunciazione indiretta di atti, l'assenza di identità tra i soggetti dell'atto enunciato e dell'atto enunciante comporta la non imponibilità dell'atto enunciato (Sez. 6-5, n. 08669/2021, Lucioti, Rv. 661035-01).

3. Prescrizione e decadenza.

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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, n. 12740/2020, Crolla, Rv. 658066-01).

Nel caso di scrittura privata non autenticata soggetta a registrazione in termine fisso, ma non registrata, il termine quinquennale di decadenza dell'amministrazione dalla potestà accertativa trova esclusiva disciplina nel primo comma dell'art. 76 del d.P.R. n. 131 del 1986, individuandosi il relativo "*dies a quo*" nel giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione della stessa scrittura privata, dovendosi escludere che la produzione in giudizio di quest'ultima costituisca, ai fini della decadenza, il "caso d'uso" previsto dall'art. 6 del d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. 5, n. 19015/2021, Paolitto, Rv. 661807-01).

A fronte di una pluralità di atti negoziali fra loro collegati, la decorrenza del termine triennale di decadenza dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 76 del d.P.R. n. 131 del 1976, al fine di riqualificare l'atto e liquidare la maggiore imposta dovuta, decorre dalla data di registrazione dell'ultimo atto dell'unica fattispecie complessa posta in essere dal contribuente (principio affermato in un caso in cui con più contratti aventi ad oggetto singoli beni era stata dissimulata una cessione unitaria d'azienda: (Sez. 5, n. 32656/2022, Balsamo, Rv. 666427-01).

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 l. 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, n. 07608/2018, Fasano, Rv. 647680-01).

È irragionevole e contraria al principio di solidarietà la pretesa fiscale relativa ad una sanzione dipendente dal mancato pagamento di un'imposta la quale è stata ritenuta - sia pure in un secondo momento - non dovuta (nella specie, la S.C. ha ritenuto esente da critiche la sentenza che aveva escluso la debenza delle sanzioni relative al mancato pagamento dell'imposta in considerazione dell'indeterminatezza dell'imponibile su cui calcolarla, essendo "*sub iudice*" la determinazione dell'indennizzo costituente la base imponibile, poi definitivamente risultata pari a zero: Sez. 6-5, n. 02367/2021, Delli Priscoli, Rv. 660670-01).

6. Agevolazioni fiscali.

6.1. Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa.

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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 ininfluenza la non ancora maturata perdita del beneficio fiscale (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, n. 23863/2020, Criscuolo, Rv. 659347-01).

Il trasferimento parziale, prima del decorso del termine di cinque anni, dell'immobile acquistato con le predette agevolazioni comporta la revoca parziale (per la parte di prezzo corrispondente alla porzione di immobile trasferito) e non totale del beneficio, rispondendo tale soluzione interpretativa al canone di proporzionalità fra interessi del proprietario e ragion fiscale sotteso alle limitazioni al diritto di proprietà garantito dall'art. 1 del Protocollo n. 1 alla CEDU (Sez. 5, n. 35086/2021, Dell'Orfano, Rv. 663011-01).

Il requisito della residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile va riferito alla famiglia, con la conseguenza che, in caso di comunione legale tra coniugi, quel che rileva è che l'immobile acquistato sia destinato a residenza familiare, mentre non assume rilievo in contrario la circostanza che uno dei coniugi non abbia la residenza anagrafica in tale Comune, e ciò in ogni ipotesi in cui il bene sia divenuto oggetto della comunione ai sensi dell'art. 177 c.c., quindi sia in caso di acquisto separato che in caso di

acquisto congiunto del bene stesso (**Sez. 5, n. 22557/2022, De Masi, Rv. 665213-01**).

la nota II-*bis* dell'art. 1 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 non contiene un'elencazione esclusiva delle pertinenze, atteso che il carattere pertinenziale di un bene rispetto ad un altro si fonda su un elemento oggettivo, costituito dalla destinazione effettiva e concreta della cosa destinata a "servizio" o "ornamento" di un'altra - senza che rilevi la qualificazione catastale del bene, avente valore meramente formale - e su un elemento soggettivo, costituito dalla volontà del proprietario di asservire un bene all'altro (**Sez. 5, n. 06316/2022, La Torre, Rv. 663987-01**).

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 S.C. 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 (**Sez. 6-5, 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 l. 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 (Sez. 6-5, 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 (Sez. 6-5, 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, 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 (Sez. 5, 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 S.C. 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 6-5, 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 (Sez. 3, n. 05612/2017, Rossetti, Rv. 643390-01).

I provvedimenti giudiziari che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché di condanna alla restituzione di denaro o beni, o di risoluzione di un contratto, anche quando la dichiarazione di nullità riguardi singole clausole *ex* art. 1419, comma 2, c.c., e non l'intero contratto che sopravvive tra le parti con la sostituzione della disciplina legale alle clausole nulle (nella specie, clausole di capitalizzazione trimestrale di interessi debitori relativi a contratti bancari con condanna della banca alla restituzione di somme indebitamente riscosse), sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. e), della tariffa - parte prima - allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, essendo irrilevante che essi riguardino corrispettivi o prestazioni soggetti ad IVA, non trovando applicazione alla ripetizione di indebito oggettivo il principio di alternatività di cui all'art. 40 del d.P.R. citato, né l'art. 8, comma 1, lett. b), della suddetta tariffa, il quale postula la fisiologica validità ("in toto et in qualibet parte") del contratto originante le obbligazioni per le quali si chiede al giudice di pronunciare la condanna al pagamento o alla consegna (Sez. 3, n. 25610/2022, Lo Surdo, Rv. 665745-01).

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 (Sez. 5, 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 l. 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 (Sez. 5, 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 (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 (Sez. 6-5, n. 03286/2018, Carbone, Rv. 647115-01).

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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, n. 29144/2018, Stalla, Rv. 651767-01).

A seguito della sentenza 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 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 6-5, n. 22253/2020, Delli Priscoli, Rv. 659357-01).

Gli accordi di ristrutturazione di cui all'art. 182 *bis* del r.d. n. 267 del 1942 (l.fall.), benché parte di una procedura di natura concorsuale, costituiscono atti di autonomia negoziale che producono gli effetti *ex art.* 1372 c.c. fin dalla loro stipulazione, con differimento al momento della pubblicazione nel registro delle imprese solo di quelli conseguenti all'omologazione, sicché essi sono soggetti all'imposta in misura proporzionale, *ex art.* 6 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. 5, n. 40913/2021, Balsamo, Rv. 663511-01).

Al decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, deve essere applicato il criterio di tassazione correlato all'art. 8, lett. a), della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, con commisurazione dell'imposta in misura proporzionale al valore dei beni e dei diritti fallimentari trasferiti e con esclusione, dalla base imponibile, del contestuale accollo dei debiti collegato a detta cessione dei beni fallimentari (Sez. 5, n. 11925/2021, Paolitto, Rv. 661258-01).

La sentenza che, in sede di opposizione allo stato passivo di una procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, abbia accertato il definitivo mancato avveramento del "*beneficium excussionis*" rispetto ad un credito già ammesso in via condizionata al passivo dal commissario straordinario, come pure nel caso in cui ne riconosca la natura privilegiata a fronte di una iniziale ammissione chirografaria, costituisce una sentenza puramente dichiarativa di diritti a contenuto patrimoniale, ricognitiva dell'esistenza di un diritto già oggetto di accertamento, come tale assoggettabile ad imposta fissa *ex art.* 8, comma 1, lett. d), della parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. 5, n. 11841/2022, Lo Sardo, Rv. 664494-01).

11. Trasferimento di immobili.

11.1. Trasferimento di immobili *ex art.* 2932 c.c. e la regola del cd. "prezzo valore".

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 l. 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, n. 27902/2018, Mondini, Rv. 651415-01).

L'opzione per l'applicazione della disciplina del cd. "prezzo valore" di cui all'art. 1, comma 497, della l. n. 266 del 2005, in ipotesi in cui il trasferimento immobiliare avvenga all'esito di un giudizio divisionale, deve essere esercitata prima che l'Amministrazione Finanziaria abbia notificato atti del procedimento di accertamento sul valore dei beni trasferiti (Sez. 5, n. 08610/2021, Caprioli, Rv. 660958-01).

La regola del cd. prezzo valore, posta dalla l. n. 266 del 2005, art. 1, comma 497, con riferimento agli atti di cessione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, costituisce deroga al criterio legale di determinazione della base imponibile che, ai sensi del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 43, ha riguardo al valore venale in comune commercio del bene oggetto di cessione e non può, pertanto, trovare applicazione all'atto di costituzione di rendita vitalizia, la cui base imponibile, ai sensi del d.p.r. cit., art. 46, è determinata, in termini non omogenei, con riferimento al valore della rendita costituita, laddove quest'ultimo valore risulti superiore a quello dei beni ceduti (Sez. 5, n. 16229/2021, Paolitto, Rv. 661472-01).

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 (Sez. 5, n. 03536/2018, De Masi, Rv. 647090-01).

Con riguardo alla perdita del beneficio fiscale previsto dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000 per i trasferimenti di immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, conseguente all'alienazione dell'immobile prima dell'edificazione, il contribuente non ha alcun obbligo di comunicazione, applicandosi l'art. 19 del d.P.R. n. 131 del 1986 ai soli eventi che danno origine a un'ulteriore liquidazione d'imposta, con la conseguenza che il potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria è soggetto al termine decadenziale di tre anni, di cui all'art. 76 del d.P.R. n. 131 del 1986, decorrenti dalla richiesta di registrazione dell'atto di compravendita (Sez. 5, n. 19786/2021, Martorelli, Rv. 661880-01).

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 (Sez. 6-5, 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 (Sez. 6-5, n. 02189/2018, Cirillo E., 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 S.C. ha rigettato il motivo di ricorso con cui si propugnava l'applicabilità del principio della inedificabilità di fatto del terreno oggetto di rettifica (Sez. 5, 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 S.C. 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, n. 01298/2019, D'Ovidio, Rv. 652202-01).

11.8. Trasferimento di immobili altrui.

La vendita di bene dichiaratamente altrui *ex art. 1478 c.c.*, comportando l'obbligo per il venditore di procurare l'acquisto al compratore e differendo l'effetto reale al momento in cui il venditore acquista dal terzo la proprietà del bene venduto, va registrata, analogamente alla vendita sottoposta a condizione sospensiva, con il pagamento dell'imposta fissa e, al momento dell'avveramento della condizione, con l'imposta proporzionale, dovendosi escludere che sussista un doppio trasferimento, poiché la doppia trascrizione degli atti è finalizzata a dare attuazione al principio di continuità delle trascrizioni (Sez. 5, n. 35891/2022, Candia, Rv. 666551-01).

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 (Sez. 5, n. 10565/2020, Napolitano A., 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 (Sez. 5, n. 28923/2020, La Torre, Rv. 659974-01).

12. Contratti.

12.1. Contratti preliminari e per persona da nominare.

È stato 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 (Sez. 5, n. 03176/2018, Di Geronimo, Rv. 646935-01).

L'imposta di registro sulla somma versata a titolo di acconto-prezzo con riferimento alla cessione di quote di partecipazioni societarie oggetto di un contratto preliminare va applicata in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, poiché si tratta di una disposizione speciale che concerne gli atti di negoziazione di quote di partecipazioni societarie e che, attesa l'unitarietà della sequenza preliminare-definitivo, espressione di un'unica manifestazione di capacità contributiva, prevale sulla regola di cui all'art. 10 della Tariffa citata, la quale prescrive, in via generale, nel caso di versamenti di acconti di contratti preliminari, il pagamento di tale imposta in misura proporzionale (Sez. 5, n. 17904/2021, Fasano, Rv. 661781-01).

La cessione a titolo oneroso di un preliminare avente ad oggetto il trasferimento di un bene immobile, deve scontare l'imposta d'atto fissa, ai sensi dell'art. 31 del d.P.R. n. 131 del 1986, e l'imposta proporzionale del 3%, da calcolarsi sull'ammontare del corrispettivo concordato per la cessione, venendo in rilievo un atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, ai sensi dell'art. 9 della Tariffa Parte I, allegata al citato d.P.R. (Sez. 5, n. 07460/2021, Balsamo, Rv. 660848-01)

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: Sez. 5, n. 32602/2019, Mondini, Rv. 656540-01).

Lo stabilire se un determinato atto abbia ad oggetto la costituzione di un diritto di superficie ovvero una locazione (o altro atto a contenuto meramente obbligatorio), rappresenta una questione interpretativa, la cui soluzione richiede una valutazione analitica del complesso delle clausole e delle condizioni contrattuali da svolgersi sulla base dei canoni ermeneutici stabiliti dagli artt. 1362 e ss., c.c., da parte del giudice di merito; di talché, al fine di sancire se una concessione "*ad aedificandum*" sia costitutiva di diritti di natura reale o meramente obbligatoria, è decisiva l'interpretazione complessiva del contratto e, in particolare, della disciplina relativa alla sorte delle opere costruite dal concessionario al momento della cessazione del rapporto concessorio (Sez. 5, n. 28261/2021, Balsamo, Rv. 662527-01).

la scrittura privata di riduzione del canone di locazione non è soggetta all'obbligo fiscale di registrazione, potendo desumersi il minor reddito conseguito e, quindi, la minor imposta dovuta dal contribuente, da altri mezzi di prova. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva escluso l'obbligo di registrazione di una scrittura privata con cui era stata pattuita la riduzione del canone di locazione, ritenendo probante, ai fini della dimostrazione di tale riduzione, la documentazione bancaria prodotta dal contribuente da cui si evinceva il versamento da

parte della conduttrice di una somma corrispondente al canone ridotto: **Sez. 5, n. 07644/2022, Esposito, Rv. 664138-01**).

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 S.C. 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 (Sez. 5, n. 01728/2018, Stalla, Rv. 646897-01).

Ha altresì affermato la S.C. 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 l. 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 (Sez. 6-5, 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 (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 l. 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 S.C. 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 (Sez. 5, 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 S.C. 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" (Sez. 6-5, n. 03735/2015, Perrino, Rv. 634927-01).

Più recentemente la S.C. ha ritenuto di non condividere l'interpretazione letterale dell'art. 2, commi 47 e ss., d.l. n. 262 cit. adottata dalle rammentate ordinanze della Sesta Sezione 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. (Sez. 5, 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 S.C. ha recentemente aderito (Sez. 5, 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 S.C. 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 (Sez. 5, n. 29507/2020, Reggiani, Rv. 659973-02).

Il recesso o la rinuncia definitiva di tutti i beneficiari del "trust", specificamente individuati, alla distribuzione dei beni e alla realizzazione dello scopo impresso dall'atto istitutivo, senza che questo nulla preveda al riguardo, comporta, al pari di quanto accade quando il beneficiario manchi fin dall'origine, l'impossibilità di realizzare il programma negoziale predisposto dal disponente e il ritorno a quest'ultimo del "trust fund", con la conseguenza che l'anticipata cessazione del "trust" fa venir meno il presupposto di imposta (dato dall'originaria istituzione del vincolo e dalla finale attribuzione beneficiaria) in quanto priva l'operazione della

potenzialità di arricchimento gratuito da parte dei terzi, impedendo la manifestazione della capacità contributiva oggetto del tributo, mentre resta fiscalmente irrilevante l'automatica retrocessione dei beni non più segregati, in quanto mero riflesso della sopravvenuta inadeguatezza del vincolo di destinazione alla realizzazione dell'arricchimento del beneficiario (Sez. 5, n. 08719/2021, Balsamo, Rv. 661021-01).

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 (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 (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 (Sez. 5, n. 33495/2018, Leuzzi, Rv. 652260-01).

È 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 S.C. 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: Sez. 5, 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 (Sez. 5, n. 03486/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652261-01).

L'esistenza di un valore di avviamento, costituente oggetto di un giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice di merito, non può essere esclusa sulla base della sola circostanza che l'impresa abbia subito delle perdite negli esercizi degli anni precedenti e di quelli successivi (**Sez. 5, n. 04732/2022, Dell'Orfano, Rv. 663907-01**).

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 assoggettamento 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 5, 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 (Sez. 6-5, n. 25929/2018, Delli Priscoli, Rv. 651107-01).

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, va interpretato in accordo con la disciplina civilistica, nel senso di comprendere i beni del compendio successorio tenendo conto anche del valore delle donazioni collazionate e con imputazione dei debiti secondo quanto prescritto dall'art. 724 c.c.; pertanto la base imponibile per calcolare l'imposta di registro sulla divisione deve essere determinata sulla somma del valore del bene caduto in successione e del valore del bene collazionato per imputazione. Ne consegue che l'assegnazione dell'unico bene rimasto nell'asse ereditario a un dividente, se il relativo valore coincide con la sua quota di diritto sull'intera massa, non comporta l'emersione di conguagli nè tantomeno l'imposizione di alcunché secondo le regole della vendita (Sez. 6-5, n. 22123/2021, Balsamo, Rv. 661987-01).

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 (Sez. 5, 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 (Sez. 6-5, 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 (Sez. 6-5, 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 (Sez. 5, n. 25119/2020, Penta, Rv. 659698-01).

22. Espropriazione e retrocessione.

La sentenza che determina in via definitiva l'ammontare dell'indennità di esproprio o di occupazione legittima, ordinandone il deposito presso la Cassa depositi e prestiti, va assoggettata all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1 per cento, ai sensi dell'art. 8, lett. c) della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in quanto l'ordine di deposito non presuppone una domanda, è oggetto di pronunzia meramente accessoria al "decisum", ha finalità cautelare di interessi estranei a quelli reciproci tra le parti e non è suscettivo di controversia, sicché va annoverato tra i provvedimenti giudiziari di "accertamento dei diritti a contenuto patrimoniale" (Sez. 5, n. 18430/2021, Mondini, Rv. 661802-01).

Le esenzioni previste in favore dello Stato per le procedure di espropriazione per pubblica utilità non si estendono all'ANAS, quantunque dotata di personalità giuridica pubblica, essendo dette esenzioni riferite, esclusivamente, allo Stato-persona e non a qualsiasi soggetto che svolga attività amministrativa oggettiva né rilevando al riguardo che, nelle procedure espropriative, lo Stato rappresenti l'acquirente, atteso che l'espressione "espropriante o acquirente" di cui all'art. 57, comma 8, del d.P.R. n. 131 del 1986 deve collegarsi a quella contenuta nel primo periodo della medesima disposizione "espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo", con la conseguenza che lo Stato acquirente è solo quello destinatario di un trasferimento coattivo (Sez. 5, n. 34854/2021, D'Oriano, Rv. 663051-01).

La cessione a titolo gratuito dal privato al Comune di aree gravate da vincoli finalizzati all'espropriazione per causa di pubblica utilità con la compensazione di diritti edificatori su aree da individuare in altro sito, integra una convenzione urbanistica soggetta ad imposta di registro in misura fissa *ex art.* 20, l. n. 10 del 1977 (Sez. 5, n. 30088/2021, Lo Sardo, Rv. 662821-01).

In materia di imposta di registro, l'art. 44, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, può trovare applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile, anche in caso di retrocessione (totale o parziale) degli immobili espropriati, ai sensi degli artt. 46 e 47 del d.P.R. n. 327 del 2001, trattandosi di norma speciale destinata ad operare in senso onnicomprensivo per ogni tipo di trasferimento coattivo disposto nell'ambito del complesso fenomeno dell'«espropriazione per pubblica utilità», indipendentemente dal fatto che questa avvenga dall'espropriato all'espropriante (in fase costitutiva) o dall'espropriante all'espropriato (in fase estintiva); posto che l'indennità di retrocessione deve essere liquidata - su accordo delle parti o con intervento di organi pubblici - sulla base dei criteri fissati per il computo dell'indennità di espropriazione *ex art.* 48,

comma 1, del d.P.R. citato, l'amministrazione finanziaria non è abilitata alla rettifica del valore commisurato all'importo definitivo dell'indennità di retrocessione, ai sensi degli artt. 51, comma 3, e 52, comma 5-*bis*, del d.P.R. n. 131 del 1986 (**Sez. 5, n. 33286/2022, Lo Sardo, Rv. 666430-01**).

23. Gruppo europeo di interesse economico.

Gli "atti propri" dei gruppi europei di interesse economico (Geie) soggetti ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 4, lett. g), della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, non sono tutti quelli di cui è parte un Geie, bensì solo quelli previsti dalle lettere da a) a f) del citato art. 4, ad eccezione degli atti di costituzione mediante dotazione di capitale e di aumento di capitale attuati con conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su unità da diporto, che, ai sensi della nota V) allo stesso art. 4, sono soggetti alle imposte previste dall'art. 7 della citata Tariffa (in applicazione del principio, la S.C. ha statuito che l'atto di compravendita immobiliare in cui risulti acquirente un Geie deve essere assoggettato all'imposta di registro nella misura ordinaria, e non in misura fissa: Sez. 5, n. 18107/2021, Napolitano A., Rv. 661785-01).

24. Cessione di cubatura.

Il negozio di cessione di cubatura tra privati, con cui il proprietario di un fondo distacca, in tutto o in parte, la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura assentita dal piano regolatore e, formandone un diritto a sè stante, lo trasferisce a titolo oneroso al proprietario di altro fondo urbanisticamente omogeneo, è atto immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale, non richiedente la forma scritta "ad substantiam" e trascrivibile *ex art. 2643, n. 2-bis, c.c.*; ne consegue che, ai fini del registro, è assoggettabile ad imposta proporzionale ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 nonché, in caso di trascrizione e voltura, è assoggettabile ad imposta ipotecaria e catastale nella misura fissa propria degli atti diversi da quelli traslativi o costitutivi di un diritto reale immobiliare *ex artt. 4 della Tariffa allegata al d.lgs. n. 347 del 1990 e 10, comma 2, del d.lgs. cit.* (Sez. U, n. 16080/2021, Stalla, Rv. 661480-01).

25. Lastrico solare.

Il censimento in catasto di un lastrico solare nella categoria F/5, a differenza di quello privo di autonomia catastale che va considerato della stessa categoria dell'immobile sulla quale insiste, deve considerarsi fittizia

atteso che esso non è strumentale per destinazione, in quanto non è utilizzato per attività di impresa, né è strumentale per natura, in quanto per le sue caratteristiche non può ritenersi utilizzabile necessariamente per attività di impresa, senza che al riguardo possa rilevare la sua futura utilizzazione atteso che l'unico criterio oggettivo per individuare la strumentalità dell'immobile è rappresentato dalla categoria catastale al momento del trasferimento (Sez. 5, n. 15192/2021, D'Oriano, Rv. 661680-01).

26. Responsabilità del notaio.

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 S.C. 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 (Sez. 5, n. 15450/2019, Stalla, Rv. 654155-01).

Il notaio rogante opera quale mero responsabile d'imposta, cioè come soggetto obbligato al pagamento dell'imposta per fatti e situazioni esclusivamente riferibili ad altri, al solo fine di facilitare l'adempimento fiscale, di talché egli, pur obbligato a richiedere la registrazione, rimane estraneo al presupposto impositivo, e terzo rispetto al rapporto di debito-credito tra l'Amministrazione finanziaria ed il soggetto passivo del tributo; ne consegue che il pagamento dell'imposta proporzionale di registro effettuato dal contribuente, costituendo adempimento dell'obbligazione tributaria, ha effetti liberatori anche per il notaio rogante, avendo la garanzia "ex lege" esaurito la sua funzione nel momento stesso in cui venne conseguita la prestazione garantita (Sez. 5, n. 09538/2022, De Masi, Rv. 664153-01).

27. Principio di alternatività tra imposta di registro e IVA.

La sentenza di condanna che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme dovutegli per un finanziamento, alla luce del

principio di alternatività con l'IVA consacrato nell'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, va sottoposta a tassazione fissa, in base alla previsione della nota II dell'art. 8 della tariffa, parte I, allegata al detto decreto, senza distinzione tra quota capitale e quota interessi, quando questi ultimi non abbiano natura moratoria - come tali esentati, *ex art.* 15 del d.P.R. n. 633 del 1972, dalla base imponibile IVA, con conseguente applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8 della detta tariffa -, ma siano gli interessi convenzionali, e quindi (con la commissione di massimo scoperto e la capitalizzazione trimestrale) il corrispettivo prodotto dall'operazione di finanziamento, trattandosi di prestazioni, ancorché esenti, attratte pur sempre all'orbita dell'IVA (**Sez. 5, n. 33535/2022, Delli Priscoli, Rv. 666310-01**).

Per stabilire quale sia il regime fiscale applicabile alle somme versate a titolo di caparra confirmatoria, quando detta clausola sia contenuta in un contratto preliminare di vendita di beni, il cui definitivo sia soggetto ad IVA, occorre valutare - con accertamento che costituisce questione di fatto, rimessa al giudice di merito - se la caparra medesima abbia la funzione di anticipo sul prezzo, unitamente a quella di rafforzamento della garanzia o costituisca, invece, un elemento accidentale del contratto; nel primo caso la dazione di denaro, corrispondente alla caparra, rivestendo la stessa natura della corresponsione del prezzo, è assoggettata ad IVA ed all'imposta di registro in misura fissa, in ossequio al principio di alternatività tra imposta di registro ed imposta sul valore aggiunto, di cui all'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986; nel secondo caso, invece, avendo autonomia contrattuale rispetto al preliminare in cui è inserita, è assoggettabile, *ex art.* 21, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, all'imposta di registro in misura proporzionale (nella specie, la S.C. ha ritenuto estensibile tale principio anche al contratto traslativo avente ad oggetto un immobile sito all'estero, per identità di ratio e conseguenze pratiche: **Sez. 5, n. 35390/2022, Stalla, Rv. 666576-01**).

L'atto di assegnazione di alloggio al socio di società cooperativa costruttrice va tassato in misura fissa, ai sensi dell'art. 66, comma 6-*bis*, lett. c), del d.l. n. 331 del 1993, conv. dalla l. n. 427 del 1993, non trovando applicazione il principio di alternatività tra imposta di registro ed IVA, come introdotto dall'art. 10, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo vigente "*ratione temporis*" (**Sez. 5, n. 13704/2022, Russo, Rv. 664500-01**).

Sul principio di alternatività tra imposta di registro e IVA si veda anche il par. 10.

28. Patrocinio a spese dello Stato.

Qualora il magistrato competente per il giudizio accolga l'istanza - originariamente rigettata dal Consiglio dell'ordine e fondata sulle medesime allegazioni e ragioni - con decorrenza "*ex nunc*", invece che a far tempo dall'originaria richiesta all'ordine professionale, la parte ammessa al beneficio è legittimata ad impugnare il relativo provvedimento, in quanto gli effetti dell'ammissione al beneficio non sono limitati al pagamento dei compensi e spese del difensore, ma si estendono al pagamento delle spese di viaggio spettanti a testimoni e consulenti tecnici, al contributo unificato, alle imposte di bollo, di registro, catastale ed ipotecaria, ai diritti di copia e alle spese per la notificazione a richiesta dell'ufficio, con la conseguenza che per tali spese persiste l'interesse ad agire del patrocinato (**Sez. 5, n. 31793/2022, Besso Marcheis, Rv. 666007-01**).

29. Transazione.

Ai sensi dell'art. 29 del d.P.R. n. 131 del 1986, la transazione semplice, che ha natura dichiarativa e reca la rinuncia delle parti alle rispettive pretese - a differenza della transazione traslativa o di quella novativa - è soggetta ad imposta fissa, anche quando prevede restituzioni in denaro, poiché tali restituzioni non comportano alcun arricchimento in capo al beneficiario, ma determinano il ripristino della situazione "quo ante" (nella specie, la S.C. ha cassato la decisione di merito, ritenendo assoggettato ad imposta fissa l'accordo transattivo con il quale le parti avevano risolto un preliminare di compravendita prevedendo, oltre alla rinuncia ad ogni reciproca pretesa, anche il rimborso dell'IVA alla promittente venditrice che aveva emesso fattura per l'acconto del prezzo mai corrisposto: **Sez. 5, n. 24642/2022, Russo, Rv. 665801-01**).

Ai fini del rimborso dell'imposta di registro pagata sugli atti che definiscono, anche parzialmente, il giudizio civile in cui è parte un'Amministrazione dello Stato, l'equiparazione, disposta dall'art. 37, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, della conciliazione giudiziale e della transazione stragiudiziale alla sentenza passata in giudicato, non è invocabile se la parte è una Azienda sanitaria provinciale, che non rientra tra le amministrazioni statali (**Sez. 5, n. 27153/2022, Billi, Rv. 665812-01**).

30. Scissione societaria.

L'atto di scissione relativo a società semplice è assoggettato, ai sensi dell'art. 4 della Tariffa Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, ad imposta in misura fissa, poiché il requisito normativo dell'oggetto

esclusivo o principale di natura commerciale o agricola non concerne le società, ma soltanto gli enti diversi da queste (**Sez. U, n. 23051/2022, Stalla, Rv. 665453-01**).

31. Società di servizi.

La società di servicing che, nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione dei crediti ai sensi della l. n. 130 del 1999, agisca in giudizio nell'adempimento del mandato di riscossione affidatole dalla società-veicolo (SVP), riveste la qualità di parte del processo, con conseguente suo assoggettamento ad imposta di registro *ex art.* 57, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986 (**Sez. 5, n. 22072/2022, Stalla, Rv. 665331-01**).

32. Permuta.

In applicazione del criterio di cui al combinato disposto dell'art. 2 del d.lgs. n. 347 del 1990 e dell'art. 43 del d.P.R. n. 131 del 1986, la base imponibile va individuata tenendo conto del valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta ipotecaria, a prescindere se quel valore coincida o meno con quello più alto ai fini dell'imposta di registro, in quanto, stante l'autonomia delle due imposte, oggetto del richiamo è il criterio del valore più alto, comune all'imposta di registro, ma non lo stesso valore attribuito ai fini di tale ultima imposta (**Sez. 5, n. 11474/2022, D'Oriano, Rv. 664352-01**).

33. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare.

33.1. La (superata) 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 e, 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 L., 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. 12013/2020, 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, si riteneva che fosse:

- 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;

- 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;

- 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-transaction*); 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;

- cessione di azienda sociale, la cessione totalitaria delle quote di una società operativa: Sez. 6-5, n. 24594/2015, Cosentino, Rv. 637842-01;

- 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. 00313/2018, Conti, Rv. 646998-02);

- 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 applicasse, non solo quando il contratto di finanziamento conteneva una clausola che rendesse discrezionale il recesso unilaterale della banca prima dei 18 mesi, ma anche quando tale clausola era contenuta in un contratto di conto corrente con apertura di credito al quale il contratto di finanziamento fosse 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. 00722/2019, 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 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.

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 verificano 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 L., 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, perseguono 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 sono espresse Sez. 5, n. 15450/2019, Stalla, Rv. 654155-01, Sez. 5, n. 03456/2021 Lo Sardo, Rv. 660654-01 e Sez. 5, n. 15998/2021, Mondini, Rv. 661470-01, le quali hanno 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.

33.2. 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 cit.; Sez. 6-5, n. 08619/2018, Napolitano L., 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.

33.3. 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.

La S.C. ha, in passato, più volte affermato che anche l'art. 20 TUR doveva 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 osservò - l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi restavano necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti avrebbero sovvertito 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, cit.).

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 divenuti infatti 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, cit.); 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. **(Sez. 5, n. 13835/2022, Lo Sardo, Rv. 664651-01).**

Può dunque ritenersi che l'inclusione in sede dedicata (art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000) della fattispecie di collegamento negoziale abusivo abbia apportato 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.

33.4. Le questioni di legittimità costituzionale del novellato art. 20 d.P.R. n. 131 del 1986.

Con ordinanza Sez. 5, n. 23549/2019, Stalla, (non massimata), la S.C. 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, comma 87, l. 205 del 17 (l. di bilancio 2018) ed art. 1, comma 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 del 2020 (G.U. 22/7/2020) la Corte cost. 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 cost., con la sentenza n. 39 del 2021 (GU 17/3/2021), 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 del 2020; ha quindi dichiarato inammissibili (*ex 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 n. 158 del 2020;

- 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”.

33.5. La riqualificazione ex art. 20 ed i criteri ermeneutici in materia contrattuale.

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. L, n. 03115/2021, Cinque, Rv. 660347-01, 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. 00873/2019, Dell'Orfano, Rv. 652192-01; Sez. 3, n. 15603/2021, Iannello, Rv. 661741-01 ed altre).

- 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. 09461/2021, Falabella, Rv. 661265-01, che onera il ricorrente per cassazione non solo

di fare esplicito riferimento alle regole legali d'interpretazione mediante specifica indicazione delle norme asseritamente 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 cost. nella sentenza n. 158 del 2020 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 qual 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, n. 06790/2020, 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, Zoso, non massimata);

- mentre in ambito contrattuale la qualificazione dell'atto può muovere anche da elementi ad esso esterni come il comportamento complessivo, anche successivo, delle parti contraenti (art. 1362 comma 2 c.c.), questo non è (più) possibile in ambito di registro.

Di questi principi, volti a contemperare i criteri ermeneutici generali in campo contrattuale con la specificità della materia tributaria, ha fatto applicazione Sez. 5, n. 28261/2021, Balsamo, Rv. 662527-01, la quale ha affermato - in tema di imposta di registro, ipotecaria e catastale - che lo stabilire se un determinato atto abbia ad oggetto la costituzione di un diritto di superficie ovvero una locazione (o altro atto a contenuto meramente obbligatorio), rappresenta una questione interpretativa la cui soluzione richiede una valutazione analitica del complesso delle clausole e delle condizioni contrattuali; valutazione che deve essere svolta in applicazione dei canoni ermeneutici stabiliti dagli artt. 1362 e ss. c.c. da parte del giudice di merito. Quindi, in una fattispecie nella quale si trattava di stabilire, a fini impositivi, se una concessione “ad aedificandum” fosse costitutiva di diritti di natura reale o meramente obbligatoria, è stata ritenuta decisiva *“l'interpretazione complessiva del contratto e, in particolare, della disciplina relativa alla sorte delle opere costruite dal concessionario al momento della cessazione del rapporto concessorio”*.

La necessità di un contemperamento fiscalmente orientato tra il sindacato di legittimità in materia di inosservanza dei canoni ermeneutici *ex art. 1362* segg. c.c. e le peculiarità dell'obbligazione tributaria (di rilevanza esclusivamente oggettiva, indipendentemente dalla intenzionalità delle parti) è stata affermata anche da Sez. 5, n. 22988/2021, De Masi, (non massimata), la quale ha precisato - nell'alternativa tra contratto di affitto-locazione (atipica) ovvero atto costitutivo del diritto reale di superficie - che la riqualificazione *ex art. 20* è oggi sì ancora possibile, ma solo sulla base delle clausole negoziali e di elementi intrinseci all'atto.

Sempre in tema di qualificazione giuridica dell'atto (nei limiti consentiti dall'art. 20 novellato), si segnala **Sez. 5, n. 28973/2022, Picardi, Rv. 666093-01**, la quale, richiamando **Sez. 5, n. 00722/2022**,

Pepe, Rv. 663607, ha stabilito che il giudicato esterno relativo alla qualificazione giuridica di un negozio, ai fini dell' imposta di registro suppletiva, esplica effetto preclusivo anche nei giudizi tra le stesse parti relativi all' imposta di registro complementare ed all' imposta ipotecaria o catastale, dal momento che in tutti questi tributi, pur differenti quanto a presupposto, la qualificazione giuridica dell'atto rileva invariabilmente ai fini della determinazione della base imponibile. Analogo effetto espansivo del giudicato qualificativo non si verifica, invece, con riguardo a tributi di differente natura, ad esempio tra imposta sul reddito ed Iva (Sez. 5, n. 15193/2023, Balsamo, non massimata, con richiami).

La necessità che, *ex art. 20*, l'atto venga riguardato in rapporto alla sua intrinseca natura ed ai suoi effetti giuridici fa sì che sia sottoposto ad imposta di registro in misura fissa, non proporzionale, l'atto notarile di rettifica (art. 59 *bis* legge notarile n. 89 del 1913) di un precedente atto di compravendita, avendo esso efficacia meramente ricognitiva e non traslativa di diritti: Sez. 5, n. 14318/2021, Lo Sardo, Rv. 661575-01).

33.6. La 'nuova' giurisprudenza sull'art. 20.

Ciò posto, è evidente che, a seguito dell'intervento della Corte cost. (al quale, per inciso, la stessa Agenzia delle Entrate mostra di volersi uniformare: v. risposta ad interpello n. 371 del 17 settembre 2020), 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 è osservato che, all'esito dell'evoluzione normativa ed interpretativa di cui si è dato finora conto, il principio legislativo e giurisprudenziale della "prevalenza della sostanza sulla forma" non è venuto meno, ma può (deve) sempre essere fatto valere dall'Amministrazione finanziaria, sia pure entro i limiti imposti all'attività ermeneutica dall'art. 20 novellato, cioè per intrinseco: **Sez. 5, n. 20073/2022, De Masi**, non massimata.

Si porrà poi il problema del carattere (intrinseco o estrinseco) da attribuire all'elemento interpretativo che, per quanto formalmente esterno all'atto da registrare, sia tuttavia in questo recepito, richiamato o supposto così da costituirne parte integrante ed essenziale.

In tal senso si muovono le prime decisioni successive al duplice vaglio di legittimità costituzionale.

In linea generale si registra l'adeguamento alla citata nuova disciplina dell'art. 20 secondo i criteri ricostruttivi di compatibilità costituzionale dettati dal giudice delle leggi, con conseguente affermata preclusione alla riqualificazione negoziale 'per estrinseco' o per collegamento negoziale: *“in tema di imposta di registro, le operazioni strutturate mediante conferimento d'azienda seguito dalla cessione di partecipazioni della società conferitaria non possono essere riqualificate in una cessione d'azienda e non configurano, di per sé, il conseguimento di un indebito vantaggio realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (fatta salva l'ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi idonei a palesare la volontà di acquisire direttamente l'azienda). Oggetto di tassazione è infatti il solo atto presentato per la registrazione attesa l'irrilevanza, alla luce delle sentenze n. 158 del 2020 e n. 39 del 2021 della Corte cost., degli elementi extratestuali e degli atti collegati in coerenza con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro”* (Sez. 5, n. 25601/2021, Dell'Orfano, Rv. 662282-01); ed ancora: *“in tema di imposta di registro, l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 - nella formulazione successiva alla l. n. 205 del 2017 cui, ai sensi dell'art. 1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018, va riconosciuta efficacia retroattiva (norme ritenute esenti da profili di illegittimità dalla Corte cost., rispettivamente, con sentenze n. 158 del 21 luglio 2020 e n. 39 del 16 marzo 2021) - deve essere inteso nel senso che l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di qualificazione degli atti negoziali, deve attenersi alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extra-testuali e gli atti, pur collegati, ma privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salve le diverse ipotesi espressamente regolate. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione fondato sulla riqualificazione giuridica di due atti giuridici collegati come operazione unitaria di cessione aziendale, sebbene realizzata previo conferimento del ramo aziendale in una società costituita “ad hoc” e la cessione ad altra delle quote sociali della conferitaria)”* (Sez. 5, n. 02677/2022, D'Orfano, Rv. 663752-01; v. anche, tra le molte, Sez. 5, n. 11429/2022, Russo, e Sez. 5, n. 13006/2022, D'Orfano, non massimate).

Così anche si è espressa Sez. 5, n. 10688/2021, De Masi, Rv. 661130-01 la quale ha evidenziato come, a seguito del duplice intervento della Corte cost., l'Amministrazione Finanziaria non può più riqualificare l'atto facendo ricorso a contenuti diversi da quelli propri delle clausole contrattuali ed estranei agli elementi desumibili dall'atto presentato alla registrazione.

Va segnalato che in tutte le ormai numerosissime decisioni (per lo più non massimate proprio per la loro ripetitività) nelle quali si è fatta applicazione dell'art. 20 così come risultante dalle modifiche normative

citare e dalle due pronunce della Corte cost., si è disposta la compensazione delle spese dell'intero giudizio, in considerazione della complessa e non sempre lineare evoluzione normativa ed interpretativa di cui si è dato conto.

Sempre Sez. 5, n. 10688/2021, De Masi, Rv. 661130-01, cit., in 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 in particolare 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 del 86 novellato nel 2017) deve osservare il contraddittorio preventivo, il procedimento e le garanzie tutte di cui all'art. 10 *bis* l. 212 del 00;

- deve ritenersi superato l'opposto indirizzo giurisprudenziale di legittimità (Sez. 6-5, n. 00313/2018, Conti, Rv. 646998-02; Sez. 6-5, n. 12062/2016, Conti; Sez. 5, n. 16983/2015, Federico; Sez. 5, n. 24799/2014, Bruschetta, Rv. 633553-01) 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? (n. 05088/2019, n. 22409/2019, n. 31602/2018, n. 15629/2014, e circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/2020).

Nello stesso senso si è espressa - nella affine materia dell'imposta ipotecaria e catastale e con richiamo anch'essa alla uniformità di disciplina tra imposte dirette ed indirette - Sez. 5, n. 39133/2021, Lo Sardo, Rv. 663157-01, secondo cui la compravendita di un fabbricato da demolire non può riqualificarsi come vendita di area edificabile quando tale operazione sia economicamente indipendente, e ciò anche se l'intenzione delle parti sia in effetti quella di procedere alla totale o parziale demolizione dell'immobile ed alla sua ricostruzione, o alla costruzione di un nuovo fabbricato.

Sez. 5, n. 09065/2021, Catalozzi (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».

L'art. 20 può interferire anche con l'art. 50 d.P.R. n. 131 del 86, come sostituito dalla l. n. 488 del 99.

Quest'ultima disposizione, da interpretarsi alla luce della disciplina unionale di cui costituisce attuazione (Direttiva CEE n. 335/69; Direttiva 2008/7/CE), impone che, qualora siano conferiti in società immobili, diritti reali immobiliari o aziende, siano deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile, le sole passività ed oneri inerenti al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelli che, anche se gravanti sul conferente ed assunti dalla società cessionaria, non sono collegati all'oggetto del trasferimento.

L'interferenza è stata ravvisata in tutte quelle fattispecie (di rilevante casistica) nelle quali venga conferito in una società (magari costituita *ad hoc*) un immobile gravato da un'ipoteca posta a garanzia di un mutuo bancario precedentemente contratto dai soci per finalità personali e comunque non riconducibili alla società conferitaria. In tali casi accadeva che l'Agenzia delle Entrate riqualificasse unitariamente, *ex art. 20*, l'articolata operazione, individuando nel conferimento una vera e propria vendita (elusiva) dell'immobile alla società, ed assumendo una base imponibile pari al valore venale dell'immobile stesso al lordo - non al netto - del mutuo ipotecario su di esso gravante ed accollato alla società; passività, quest'ultima, che in ottica di conferimento sarebbe invece da scomputare.

Fermo restando che questa riqualificazione unitaria non appare oggi più possibile perché basata su elementi esterni all'atto di conferimento in sé considerato, la giurisprudenza è giunta comunque ad affermare che l'imposta di registro va applicata sulla base imponibile data dal valore venale dell'immobile conferito senza considerare la passività bancaria; e ciò proprio in applicazione, sulla base di principi generali, dell'art. 50 il quale - pur non incidendo sulla qualificazione giuridica dell'operazione, quanto soltanto sulla determinazione della base imponibile - presuppone che la passività (con valutazione che spetta al giudice del merito) sia inerente non (solo) al bene in sé, ma all'attività ed agli scopi sociali.

Si legge in **Sez. 5, n. 03094/2022, Russo** (non massimata) che in simili casi la vicenda dell'art. 20 è in realtà irrilevante, dal momento che - indipendentemente dalla riqualificazione - nell'ipotesi di conferimento di immobili in società da parte di persone fisiche, la base imponibile "*non può essere depurata dalle passività connesse ad ipoteche che, pur se gravanti sugli stessi beni, sono state iscritte dai conferenti per ottenere un proprio finanziamento personale in epoca anteriore al conferimento dell'immobile in società (Cass. 9209 del 03/04/2019; Cass. 3444 del 14/02/2014; Cass. 23234 del 13/11/2015)*".

Nello stesso senso, **Sez. 5, n. 19894/2022, De Masi** (non massimata) la quale chiarisce anch'essa - da un lato - l'autonomia operativa tra artt. 20 e 50 d.P.R. 131 del 86, e - dall'altro - che non può ritenersi "inerente" (e quindi portata in diminuzione della base imponibile dell'immobile conferito) la passività ipotecaria accollata dalla società laddove essa, seppur gravante sull'immobile conferito, non possa dirsi assunta dalla società conferitaria per finalità connesse al perseguimento del proprio oggetto sociale.

Ulteriore ambito nomofilattico sul quale la Corte dovrà misurarsi attiene al rapporto del novellato art. 20 con l'art. 40 del medesimo d.P.R. 131 del 86, norma che fissa il principio c.d. di 'alternatività iva-registro'; nel senso che sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi soggetti ad Iva, l'imposta di registro si sconta in misura fissa.

Orbene, **Sez. 5, n. 10283/2022, Succio**, (non massimata) si è occupata di un caso in cui l'Agenzia delle Entrate aveva riqualficato in termini di cessione di azienda (soggetta ad imposta proporzionale di registro) un atto di compravendita immobiliare (nella specie soggetta ad Iva); ciò nella considerazione (avallata dai giudici di merito) di tutta una serie di elementi non presenti nelle clausole contrattuali, quindi nel testo del contratto, bensì extratestuali ed estrinseci (acquisiti in sede di verifica da parte della Guardia di Finanza).

Nell'ordinanza in esame si è osservato che, alla luce dei noti interventi novellatori e di quanto in materia sancito dalle due sentenze della Corte cost., una simile riqualficazione non è oggi più possibile, il che potrebbe porsi in contrasto con le prescrizioni della Corte di Giustizia UE in materia di Iva, secondo cui *"le intenzioni dell'acquirente possono o, in alcuni casi, devono essere prese in considerazione in sede di valutazione globale delle circostanze di un'operazione, purché esse siano comprovate da elementi oggettivi"* (CGUE Schriever, come citata nel caso *Virgil Mailat (...)*).

Quest'ultima nozione, di 'elementi oggettivi', sottende la necessità di una valutazione globale ed interdipendente dell'intera "operazione", potendo fornire la prova della finalizzazione del trasferimento immobiliare alla continuazione dell'attività di impresa (cessione d'azienda), là dove il rimando del diritto interno ai soli 'elementi testuali' desumibili dall'atto ne accoglie una nozione assai più ridotta, pur a fronte della necessità che tanto l'Iva quanto il registro presuppongano una medesima nozione di azienda e di trasferimento aziendale.

La rilevanza della questione per il diritto UE è stata ritenuta nel fatto che se l'art. 20 TUR preclude (come preclude) all'Amministrazione finanziaria di valutare le circostanze tutte (anche extratestuali) dell'operazione, sarebbe esclusa la possibilità di contestare la illegittima detrazione Iva ogniqualvolta si sia in presenza di 'elementi oggettivi'

attestanti “una artificiosa scomposizione di un’unica operazione economica in più prestazioni?”; dunque con la “conseguenza di impedire all’Amministrazione finanziaria di recuperare l’illegittima detrazione di IVA in casi cui essa, secondo il diritto dell’Unione, non sarebbe consentita”.

Ciò ha indotto la Corte, nell’ordinanza in esame, a sollevare questione interpretativa pregiudiziale alla CGUE, ex art. 267 TFUE, sul seguente quesito: “se gli artt. 5, n. 8, della direttiva n. 77/388/CEE e 19 della direttiva n. 2006/112/CE ostino ad una disposizione nazionale come l’art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, modificato dall’art. 1, comma 87, lettera a), numeri 1) e 2), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dall’art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che impone all’Amministrazione finanziaria di qualificare l’operazione intercorsa tra le parti esclusivamente sulla base degli elementi testuali contenuti nel contratto, con divieto del ricorso ad elementi extratestuali (ancorché essi siano oggettivamente esistenti e provati), derivandone la preclusione assoluta per l’Amministrazione finanziaria di provare che la prestazione economica, integrante una cessione d’azienda, in sé indissociabile, è stata in realtà artificialmente scomposta in una pluralità di prestazioni - le plurime cessioni dei beni - con il conseguente riconoscimento della detrazione Iva in assenza dei requisiti previsti dal diritto dell’Unione Europea».

Il rinvio pregiudiziale (ferma la sua riproponibilità) è stato tuttavia ritenuto manifestamente irricevibile, ex artt. 53 § 2 e 94 lett.c) del Regolamento di procedura, dalla **Corte di Giustizia dell’Unione Europea (Sez.9) con ordinanza 21 dicembre 2022, C-250/22**.

Ha osservato la CGUE (§ 23) che se è vero che, per qualificare un’operazione come «trasferimento (...) di una universalità totale o parziale di beni», ai sensi dell’articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva o dell’articolo 19 della direttiva IVA, occorre effettuare una valutazione globale di tutte le circostanze del caso di specie, che può comprendere la presa in considerazione delle intenzioni delle parti, purché esse siano comprovate da elementi oggettivi (v., in tal senso, sentenze del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punti 32 e 38, e del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punti 16 e 26), e che la presa in considerazione di elementi di contesto si impone in particolare quando si tratta di un’operazione artificialmente divisa in più parti (v., in tal senso, sentenza del 4 marzo 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punti 38 e 39), “tuttavia, si deve constatare che il giudice del rinvio si interroga sulla compatibilità con tali disposizioni, come interpretate dalla Corte, della normativa nazionale in materia di imposta di registro, la quale non costituisce un tributo armonizzato all’interno dell’Unione europea”; sicchè (§ 24) “Per quanto riguarda una situazione che non rientra nell’ambito di applicazione degli atti dell’Unione di cui trattasi, spetta al giudice del rinvio fornire gli elementi che consentano alla Corte di verificare che le disposizioni di tali atti siano state rese applicabili a una siffatta situazione dal diritto nazionale, in modo diretto e incondizionato, ai sensi della

giurisprudenza della Corte (v., in tal senso, sentenza del 19 ottobre 2017, Solar Electric Martinique, C-303/16, EU:C:2017:773, punti 27 e 32 e giurisprudenza ivi citata). Nel caso di specie, l'ordinanza di rinvio precisa che la qualificazione come cessione di azienda dell'operazione di cui trattasi nel procedimento principale, accolta, in particolare, dall'Agenzia delle Entrate, e a cui il giudice del rinvio sembra allinearsi alla luce della formulazione della questione sollevata, esclude il suo assoggettamento all'IVA. Tale elemento è tuttavia insufficiente per consentire alla Corte di comprendere il collegamento tra, da un lato, l'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva e l'articolo 19 della direttiva IVA, di cui si chiede l'interpretazione, e, dall'altro, l'ambito di applicazione della normativa nazionale in materia di imposta di registro applicabile al procedimento principale".

Vi sarebbe dunque stata una insufficiente esplicitazione, da parte del giudice di rinvio, delle ragioni di interferenza in materia di Iva di una disposizione (art. 20 registro) di per sé indifferente all'ordinamento unionale .

CAPITOLO III

L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE

(di Valeria Pirari)

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. La dichiarazione di successione. - 3. Soggetti passivi. - 4. Il calcolo dell'imposta. - 5. Le donazioni. - 6. Liberalità indirette.

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. dalla l. 24 novembre 2006, n. 286, recante "*Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria*", il quale prevede che "*è 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 dal 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.

2. La dichiarazione di successione.

Per il pagamento dell'imposta di successione è necessaria, *ex art. 27* d.lgs. n. 346 del 1990, la dichiarazione di successione, 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, mentre ne sono 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 rinuncia o alle sopravvenienze di cui all'art. 28, comma 7.

È proprio alla stregua di tale dichiarazione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine, ma prima che sia stato notificato accertamento d'ufficio, che, secondo quanto prescritto dall'art. 33, comma 1, l'Ufficio provvede alla liquidazione dell'imposta, tenendo conto altresì 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 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.

In caso di dichiarazione presentata oltre i termini di decadenza previsti dall'art. 27 del d.lgs. n. 346 del 1990, l'obbligo di pagamento si ricollega alla spontanea presentazione della dichiarazione integrativa, con la conseguenza che solo da tale momento l'imposta potrà essere liquidata e diverrà esigibile e si potranno far decorrere gli interessi in caso di ritardato pagamento, ove esso avvenga oltre sessanta giorni dall'avviso di liquidazione; decorrenza che non può avvenire da una data anteriore, e segnatamente dalla scadenza del termine per presentare la dichiarazione originaria, atteso che a tale data l'ufficio non aveva attivato il potere di accertamento relativo a omissione o infedeltà della dichiarazione nel termine di decadenza previsto dalla legge, né vi era, in assenza di liquidazione, un credito liquido ed esigibile sul quale computare gli interessi, o una mora rispetto alla scadenza dell'obbligo di pagamento (**Sez. 5, n. 07983/2022, Russo, Rv. 664133-01**).

Peraltro, a fronte di una pretesa impositiva esercitata sulla base della dichiarazione di successione, spetta agli interessati dare la prova di eventuali vicende successive, estintive o modificative della pretesa impositiva, quali la rinuncia all'eredità, al legato ovvero l'accertamento della qualità di legatario anziché di quella di erede; inoltre, in ragione della natura di impugnazione-merito del processo tributario, a fronte della allegazione e prova da parte del contribuente di un fatto idoneo a modificare i termini della pretesa tributaria, quale è una qualifica che limita la responsabilità per i debiti erariali, il giudice tributario non può limitarsi ad annullare l'avviso di accertamento, ma deve rideterminare l'importo del tributo effettivamente dovuto dal contribuente (**Sez. 5, n. 20935/2022, Russo, Rv. 665065-01**).

3. Soggetti passivi.

L'art. 5, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, stabilisce che *«l'imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari per le successioni, dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi»*.

Come sostenuto, tra le altre, da Sez. 6-5, n. 21394/2014, Conti, n., Rv. 632358-01, e Sez. 5, n. 06327/2008, D'Alonzo, Rv. 602234-01, le regole afferenti all'individuazione del soggetto passivo dell'imposta di successione ai sensi del suddetto d.lgs. non coincidono con quelle civilistiche.

Con riguardo a queste ultime, l'art. 479 c.c. prevede, infatti, che se il chiamato all'eredità muore senza averla accettata, il diritto di accettarla si trasmette agli eredi, sicché la delazione si trasmette dal chiamato deceduto a chi, in forza di accettazione espressa o tacita *ex art. 485 c.c.*, è divenuto erede di quest'ultimo. Questi, una volta divenuto erede del

trasmittente, non è automaticamente erede dell'originario *de cuius*, ma, per diventarlo, deve provvedere ad una ulteriore accettazione, sicché è soltanto da tale momento che diviene anche responsabile per i debiti dell'originario *de cuius*.

Da un punto di vista fiscale, invece, nonostante l'art. 5 del d.lgs. n. 346 individui il soggetto passivo nell'erede, l'art. 7, comma 4, stabilisce che fino a quando l'eredità non è stata accettata o non lo è stata da tutti i chiamati che non vi hanno rinunciato, l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunciato, mentre l'art. 28 dispone che anche il chiamato è tenuto a presentare la dichiarazione, salve le eccezioni previste dal comma 5, e l'art. 36 che il chiamato è responsabile del pagamento dell'imposta, se in possesso dei beni ereditari e nel limite di valore di questi.

Secondo la dottrina, «dalle norme esaminate sembrerebbe dunque emergere un principio di fondo - atto a fornire una chiave di lettura del sistema - secondo il quale gli obblighi formali e sostanziali posti in capo al chiamato dovrebbero essere strumentali per un verso, a rendere nota al Fisco la circostanza dell'apertura della successione ancor prima che si verifichi l'evento imponibile e, per altro verso, a consentire un'anticipazione del prelievo a carico del patrimonio ereditario, nei limiti in cui questo sia già in possesso dei chiamati».

Il chiamato all'eredità che, dopo aver presentato la denuncia di successione, ricevuto l'avviso di accertamento dell'imposta ometta di impugnarlo, determinandone la definitività, non è tenuto al pagamento dell'imposta ove successivamente rinunci all'eredità, in quanto l'efficacia retroattiva della rinuncia, legittimamente esercitata, determina il venir meno con effetto retroattivo anche del presupposto impositivo (**Sez. 5, n. 11832/2022, D'Oriano, Rv. 664493-01**).

4. Il calcolo dell'imposta.

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.

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).

È 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.

In caso di “Azioni e obbligazioni, altri titoli, quote sociali”, l'art. 16, del d.lgs. n. 346 del 1990, stabilisce che *«La base imponibile, relativamente alle azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo: a) per i titoli quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto, la media dei prezzi di compenso o dei prezzi fatti nell'ultimo trimestre anteriore all'apertura della successione, maggiorata dei dietimi o degli interessi successivamente maturati, e in mancanza il valore di cui alle lettere successive; b) per le azioni e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, non quotati in borsa, nè negoziati al mercato ristretto, nonché per le quote di società non azionarie, comprese le società semplici e le società di fatto, il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività risultanti a norma degli articoli da 21 a 23, escludendo i beni indicati alle lettere b) e i) dell'art. 12; c) per i titoli o quote di partecipazione a fondi comuni d'investimento, il valore risultante da pubblicazioni fatte o prospetti redatti a norma di legge o regolamento; d) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a), b) e c) il valore comparato a quello dei titoli aventi analoghe caratteristiche quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto o, in mancanza desunto da altri elementi certi. 2. In caso di usufrutto si applicano le disposizioni dell'art. 14, comma 1, lettere b) e c)».*

Nell'interpretare, in particolare, il comma 1, lett. b) della predetta disposizione, **Sez. 5, n. 11467/2022, D'Oriano, Rv. 664298-01**, ha affermato che, ai fini della determinazione della base imponibile relativamente ad azioni o quote di società comprese nell'attivo ereditario, deve essere riconosciuta anche al contribuente, oltre che all'amministrazione finanziaria, in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle armi di cui all'art. 111 Cost., la possibilità sia di offrire prova contraria rispetto al criterio legale del dato contabile risultante dal bilancio approvato, sia di provare la sussistenza di eventi sopravvenuti all'approvazione ed antecedenti al decesso, che abbiano mutato quei valori.

L'art. 20 del d.lgs. n. 346 del 1990, invece, nel prevedere che sono deducibili i debiti del defunto che siano "esistenti" alla data di apertura della successione, postula che essi abbiano, in quel momento, i caratteri dell'attualità e della determinatezza dell'ammontare, perché solo in questo caso è configurabile un effettivo depauperamento dell'attivo ereditario. Nell'applicare tale principio, Sez. 5, n. 06616/2023, Stalla, Rv. 664092-01, ha escluso la sussistenza di tali requisiti nel caso di esercizio da parte di una banca dell'opzione di vendita c.d. "put" di azioni societarie successiva all'apertura della successione e conseguente alla proposta irrevocabile di acquisto formulata dal *de cuius*.

L'art. 22, recante Limiti alla deducibilità dei debiti, stabilisce, invece, che «1. Non sono deducibili i debiti contratti per l'acquisto di beni o di diritti non compresi nell'attivo ereditario; se i beni o i diritti acquistati vi sono compresi solo in parte la deduzione è ammessa proporzionalmente al valore di tale parte. 2. I debiti contratti dal defunto negli ultimi sei mesi sono deducibili nei limiti in cui il relativo importo è stato impiegato nei modi indicati nell'art. 10, comma 3, lettere d), e) ed f); negli stessi limiti sono computati, per la determinazione del saldo dei conti correnti bancari, gli addebitamenti dipendenti da assegni emessi e da operazioni fatte negli ultimi sei mesi. Le disposizioni del presente comma non si applicano per i debiti contratti, le operazioni fatte e gli assegni emessi nell'esercizio di imprese o di arti e professioni. 3. Nella determinazione del saldo dei conti correnti bancari non si tiene conto degli addebitamenti dipendenti da assegni non presentati al pagamento almeno quattro giorni prima dell'apertura della successione. 4. I debiti di pertinenza del defunto e di altre persone, compresi i saldi passivi dei conti correnti bancari cointestati, sono deducibili nei limiti della quota del defunto; le quote dei condebitori si considerano uguali se non risultano diversamente determinate».

In proposito, **Sez. 5, n. 10891/2022, Russo, Rv. 664338-01**, ha affermato che il regime di non deducibilità dei debiti contratti per l'acquisto di beni o di diritti non compresi nell'attivo ereditario, previsto dal comma 1 della suddetta disposizione, si estende ai debiti contratti per l'acquisto di quote societarie che, in conseguenza della richiesta di esenzione dell'imposta di successione sul relativo trasferimento, ai sensi dell'art. 3 del medesimo decreto, non possono considerarsi comprese nell'attivo ereditario.

5. Le donazioni.

In materia di donazioni, si sono avvicendati vari interventi normativi che hanno visto dapprima introdurre il regime-base di riferimento dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, quindi apportare a questo sostanziali modificazioni con la 21 novembre 2000, n. 342, successivamente sopprimere del tutto

l'imposta con la l. 18 ottobre 2001, n. 383, e, infine, reintrodurla con il d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, con ulteriori modificazioni con la legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Il contribuente, che presenti una dichiarazione cumulativa, avente ad oggetto una pluralità di cespiti, e intenda avvalersi della disposizione di cui all'art. 52, comma 4, del d.P.R. n. 131 del 1986, riguardante l'accertamento della stima dei beni con criterio automatico, ha l'onere di indicarne analiticamente il valore, in modo da consentire all'Amministrazione finanziaria di controllare la corrispondenza di ciascuno ai parametri di valutazione automatica; in difetto di tale indicazione e alla presenza di un unico valore globale, l'Amministrazione ha il potere di rettifica, attraverso il ricorso al criterio del valore di mercato (**Sez. 5, n. 06846/2022, Mondini, Rv. 664081-01**).

6. 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, 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.

Secondo **Sez. 5, n. 00735/2022, Balsamo, Rv. 663652-01**, l'art. 56-*bis*, comma 1, va interpretato nel senso che le liberalità atipiche, cioè risultanti da atti di disposizione con i quali è realizzato un arricchimento del donatario correlato ad un impoverimento del donante, senza l'adozione della forma solenne di cui all'art. 769 c.c. (tra le quali rientra il bonifico sul conto corrente, da qualificare come donazione diretta), in quanto costituiscono manifestazione di capacità contributiva, sono accertate e sottoposte ad imposta in presenza di una dichiarazione della loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, e allorché sia superata la soglia di rilevanza fiscale.

Come affermato da **Sez. 5, n. 11831/2022, Balsamo, Rv. 664585-02**, in tema di imposta di registro, non vi è un obbligo generalizzato di registrazione delle donazioni indirette risultanti, anche in via di enunciazione, da atti soggetti a registrazione, sussistendo, invece, un potere di accertamento e tassabilità delle donazioni indirette non formalizzate nei casi previsti dall'art. 56 *bis* del d.lgs. 346 del 1990; l'art. 1, comma 4 *bis* del d.lgs. n. 346 del 1990 comporta, inoltre, che l'imposta sulle donazioni e successioni si applichi anche alle donazioni indirette, indipendentemente dall'espressa menzione di tale finalità, salvo che il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari o il trasferimento di aziende risulti collegato ad un atto che sia già sottoposto ad IVA o imposta di registro, dovendosi in quel caso applicare il regime fiscale relativo al "negozio mezzo" al fine di evitare una doppia imposizione su un fenomeno sostanzialmente unitario, incentivando altresì il contribuente alla loro esteriorizzazione.

CAPITOLO IV

I DAZI DOGANALI

(di *Alessandro Farolfi*)

SOMMARIO: 1. Le fonti. - 2. Dazi doganali: generalità. - 2.1. La natura privilegiata del credito relativo ai dazi doganali. - 3. Presupposto impositivo: la dichiarazione doganale. - 3.1. (Segue) I regimi doganali. - 3.2 Sanzioni connesse alla dichiarazione doganale. - 4. Soggetti passivi dell'obbligazione doganale: importatore, rappresentante diretto e indiretto. - 5. Base imponibile. - 5.1. Classificazione tariffaria e nomenclatura combinata. - 5.2. Origine delle merci: l'origine preferenziale. - 5.3. Royalties e valore doganale. - 5.4. Dazi antidumping e dazi agevolati. - 6. 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. Le fonti.

L'Unione europea si fonda sull'unione doganale fra gli Stati membri ed ha come effetto quello della realizzazione di un mercato interno, basato sulla libera circolazione tra gli Stati membri di merci, persone, servizi e capitali. Afferma, infatti, l'art. 26 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, modificato dal trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 e ratificato dal nostro paese con la legge 2 agosto 2008, n. 180 (d'ora innanzi TFUE), che "l'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del mercato interno, conformemente alle disposizioni pertinenti dei trattati. Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati".

Il riflesso pratico di tale unione doganale è rappresentato dal divieto per gli Stati comunitari di istituire dazi doganali o qualsiasi altra tassa ad effetto equivalente sugli scambi di merci che attraversino una frontiera fra Stati membri e l'adozione di una tariffa doganale comune nei rapporti con i paesi terzi (vds. art. 28 TFUE). Da qui, ulteriormente, il divieto di restrizioni quantitative all'importazione ed all'esportazione fra Stati membri, nonché la necessaria cooperazione in materia doganale, fra loro e nei rapporti con la Commissione europea (vds. art. 33 TFUE).

Il codice doganale dell'Unione (d'ora innanzi CDU) è rappresentato dal Regolamento 9 ottobre 2013, n. 952, che è applicabile con decorrenza dal 1° maggio 2016 ed i cui obiettivi sono:

- offrire maggiore sicurezza e uniformità giuridica per le imprese;
- migliorare la chiarezza per i funzionari doganali in tutta l'Unione;
- completare il passaggio delle dogane ad ambiente privo di supporti cartacei e interamente elettronico;
- semplificare le norme e le procedure doganali, rendendo le operazioni doganali più efficienti e in linea con le esigenze della vita moderna;
- consolidare procedure doganali più rapide per le imprese affidabili e che operano nel rispetto delle norme (operatori economici autorizzati);
- salvaguardare gli interessi finanziari ed economici dell'Unione e dei suoi Stati membri, nonché la sicurezza e la protezione dei cittadini dell'Unione.

Il CDU ha abrogato il Reg. CE n. 450/2008, mentre in precedenza era applicabile il codice doganale comunitario di cui al Regolamento CE n. 2913/1992; inoltre il codice è stato più volte emendato negli ultimi anni, in particolare attraverso il Reg. UE n. 02339/2016, che prevede esenzioni per le dichiarazioni in dogana relative alle merci che sono uscite temporaneamente dal territorio doganale dell'Unione per via marittima o aerea; il Reg. UE n. 474/2019, che ha modificato il raggio del territorio doganale e ha introdotto alcune modifiche tecniche; il Reg. UE n. 632/2019, che consente alle autorità doganali e alle imprese di continuare a utilizzare i sistemi informatici esistenti o gli strumenti su supporto cartaceo per un numero limitato di formalità, fino al 2025, ed è dedicato all'istituzione di sistemi informatici nuovi o aggiornati.

Da ricordare anche il regolamento delegato UE del 28 luglio 2015, n. 2446, con funzione di integrazione e precisazione dei principi del CDU, nonché il regolamento di esecuzione del 24 novembre 2015, n. 2447. Da ultimo, occorre altresì menzionare il regolamento di esecuzione UE dell'8 marzo 2021, n. 414, sulle disposizioni tecniche relative allo sviluppo, alla manutenzione e all'utilizzo dei sistemi elettronici per lo scambio e l'archiviazione delle informazioni.

Il sistema delle fonti del diritto doganale comprende, tuttavia, anche importanti atti di normazione interna. Viene in rilievo, in particolare, il d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (TULD - Testo unico delle leggi doganali), nonché il d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374, in tema di riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione di plurime direttive. Trattasi di fonti interne ancora vigenti che, tuttavia, in estrema sintesi semplificante, appaiono destinate a “cedere” in caso di contrasto con il CDU, stante il principio fondamentale di prevalenza e diretta efficacia del diritto dell'Unione europea, nonché il dovere dei giudici nazionali di assicurare la preminenza del diritto

sovranazionale dell'Unione. A tal riguardo può ricordarsi come nello scorso anno le S.U. siano intervenute con la decisione Sez. U, n. 31311/2021, Vincenti, Rv. 662651-02, affermando che deve ritenersi inammissibile la richiesta di rinvio pregiudiziale su una questione di interpretazione del diritto unionale che implichi, in realtà, la devoluzione al giudice sovranazionale del compito di decidere la controversia oggetto di lite, in quanto il giudice nazionale con il rinvio non si spoglia in alcun modo del proprio potere giurisdizionale, ma lo esercita "*pleno iure*", formulando, ove ritenuto necessario ai fini della decisione, la richiesta incidentale alla Corte UE, in esito alla quale avrà il compito di applicare l'interpretazione del diritto fornita appunto da quel giudice.

Sempre in tema di rapporti con il diritto unionale in materia tributaria (in un caso di rifornimento di prodotti petroliferi a bordo di imbarcazione da diporto concessa in locazione - e non in noleggio - pluriennale), Sez. 5, n. 05939/2021, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 660663-01, ha ritenuto 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; secondo la stessa decisione il diritto dell'Unione europea, così come costantemente interpretato dalla Corte di Giustizia, non 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, fatte salve le ipotesi, in qualche misura 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.

Nell'anno in rassegna la S.C. è tornata ad occuparsi del giudicato e della sua opponibilità, con particolare riguardo al profilo relativo ai condebitori solidali: **Sez. 5, n. 21305/2022, D'Aquino, Rv. 665309-01**, ha infatti precisato che nel processo tributario, la sentenza resa tra creditore e condebitore solidale è opponibile al creditore da parte di altro condebitore, ove: 1) la sentenza sia passata in giudicato; 2) non si sia già formato un giudicato tra il condebitore solidale che intende avvalersi del giudicato e il creditore; 3) il giudicato non sia fondato su ragioni personali del condebitore solidale. Tale principio opera anche in materia doganale,

non ostandovi l'art. 213 del codice doganale, che si limita a sancire la solidarietà tra più debitori per una stessa obbligazione doganale, né la giurisprudenza della Corte di Giustizia, che esclude l'estensibilità al coobbligato dell'annullamento dell'atto impositivo, quando sia operato per ragioni personali del condebitore solidale.

2. Dazi doganali: generalità.

Il territorio doganale delimita l'ambito di applicazione spaziale della normativa doganale e dei conseguenti poteri delle autorità doganali. In particolare, la normativa doganale unionale - che come si è visto rappresenta il portato della realizzazione di uno spazio comune europeo fondato sulla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali - è applicabile all'intero territorio dell'Unione europea che, in prima approssimazione, può essere considerato la sommatoria dei territori degli stati membri, comprese le acque territoriali, sia pure con alcune limitate eccezioni che, per quanto riguarda l'Italia, portano all'esclusione dei comuni di Livigno, Campione d'Italia e delle acque nazionali del lago di Lugano racchiuse tra Ponte Tresa e Porto Ceresio.

Il dazio doganale costituisce l'oggetto dell'obbligazione doganale e corrisponde al *quantum* che il soggetto passivo o debitore doganale è tenuto a corrispondere in relazione alle merci che entrano dal confine (dazi di *importazione*) oppure che vi escono (dazi di *esportazione*).

Ai dazi all'importazione sono equiparabili le tasse ad effetto equivalente, cioè quella tassa che in qualsiasi modo venga riscossa all'atto o a causa dell'importazione di una merce specifica e che, conseguentemente, manifesta una incidenza restrittiva sulla libera circolazione delle merci (vds. CGUE, 9 luglio 1975, causa 21/75, *Schroeder*).

Come si è visto, oggi i dazi doganali rappresentano una risorsa propria dell'Unione europea 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.

La nozione di dazio doganale non comprende, invece, quei diritti doganali che sono corrisposti a fronte di servizi specifici resi dalla pubblica amministrazione, come i diritti di magazzinaggio, di statistica e di visita sanitaria.

Va dato conto che nel 2022 le S.U. si sono occupate di un tema più ampio ma non estraneo a quello in commento, affrontando il tema della possibilità, per lo Stato italiano, di far valere la responsabilità extracontrattuale di chi, con il proprio illecito, abbia impedito la riscossione di tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea. **Sez. U, n. 29862/2022, Rossetti, Rv. 665940-06**, ha sul punto statuito che

qualunque fatto illecito che abbia per effetto la perdita del credito tributario avente ad oggetto un tributo costituente “risorsa propria” dell’Unione Europea costituisce un danno per quest’ultima, che è, pertanto, legittimata a chiederne il risarcimento; lo Stato italiano, tramite i suoi organi, è, invece, legittimato a domandare tale risarcimento non in proprio ma solo nella qualità di soggetto incaricato della riscossione.

Si discute, invece, 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 all’*esportazione*).

I dazi all’importazione e all’esportazione rientrano nella più ampia nozione di *diritti di confine*, a sua volta da includere nella nozione di diritti doganali. In particolare, l’art. 34, comma 1, T.U.L.D. definisce come “*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 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 come 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.

Sez. 5, n. 11029/2021, Manzon, Rv. 661224-02, ha a sua volta precisato che anche l’obbligazione del pagamento dell’IVA all’importazione deve ricomprendersi tra gli oneri doganali (ancorché non sia classificabile come “diritto di confine”), sicché deve essere accertata e riscossa nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, ossia il fatto dell’importazione. Diversamente, **Sez. 5, n. 23526/2022, Nonno, Rv. 665345-01**, ha invece affermato - ma con riferimento al tema della delimitazione dei soggetti passivi del rapporto d’imposta - che l’IVA all’importazione non fa parte dell’obbligazione doganale definita dall’art. 5 del Regolamento UE del 9 ottobre 2013, n. 952 (istitutivo del codice

doganale dell'Unione) e, pertanto, del suo mancato pagamento risponde unicamente l'importatore e non anche il suo rappresentante indiretto, in assenza di specifiche ed inequivoche disposizioni nazionali che ne prevedano la responsabilità solidale.

Dal punto di vista classificatorio, si deve ancora distinguere i dazi *antidumping*, collegati all'immissione in libera pratica nello spazio doganale di un prodotto ad un prezzo inferiore al suo valore normale, che causi un pregiudizio attuale o potenziale, rispetto ai dazi *compensativi*, i quali sono rivolti ad incrementare il prezzo finale della merce importata che, nel suo paese di origine o di importazione, abbia beneficiato di misure di sovvenzione ed il cui ingresso nell'unione possa causare perciò un pregiudizio. I primi trovano il loro fondamento nell'art. 207 TFUE e nel Reg. UE n. 2016/1036, dell'8 giugno 2016, relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di dumping da parte di paesi non membri dell'Unione europea; i secondi, invece, sono disciplinati dal Reg. UE n. 2016/1037, dell'8 giugno 2016, in tema di difesa contro le importazioni oggetto di sovvenzioni provenienti da paesi non membri dell'Unione europea.

2.1. La natura privilegiata dei crediti relativi ai dazi doganali.

Come è noto, l'art. 2783-*ter* c.c., introdotto dal d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con legge 26 aprile 2012, n. 44, estende lo stesso carattere privilegiato già riconosciuto per l'imposta sul valore aggiunto (IVA), ai crediti dello Stato attinenti alle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione n. 2007/436/CE/Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, di pertinenza del bilancio generale dell'Unione europea.

Per comprendere l'importanza di tale disposizione occorre ricordare che i dazi doganali rientrano nell'ambito delle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, cioè fra quelle risorse che fin dagli anni Settanta hanno sostituito il sistema di finanziamento attraverso contributi finanziari degli Stati membri mediante l'attribuzione di risorse proprie della Comunità europea. La decisione n. 1970/243 del Consiglio, del 21 aprile 1970, in particolare ha incluso per la prima volta i dazi doganali nel sistema delle risorse proprie ed ha trovato attuazione, nel nostro paese, con il d.lgs. 16 aprile 1971, n. 321, il cui art. 1 prevede che l'accertamento e la riscossione delle "risorse proprie" restano affidati al Ministero delle finanze, per quanto riguarda i dazi della tariffa doganale comune e gli altri diritti previsti o da fissare dalle istituzioni delle Comunità europee sugli scambi con i paese terzi.

La decisione del Consiglio del 7 giugno 2007 ribadisce tali principi, prevedendo (art. 2) che costituiscono “risorse proprie iscritte nel bilancio generale dell’Unione europea le entrate provenienti: a) da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni delle Comunità sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell’ambito di applicazione del trattato, ormai scaduto, che istituisce la Comunità europea del carbone e dell’acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell’ambito dell’organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero”, attribuendo agli Stati membri il diritto di trattenere il 25% di tali importi a titolo di spese di riscossione e prevedendo che tali risorse “sono riscosse dagli Stati membri ai sensi delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative nazionali, eventualmente adattate alle esigenze della normativa comunitaria” (art. 8).

In relazione a tale privilegio, Sez. 1, n. 36755/2021, Ferro, Rv. 663940-01, ha recentemente affermato che il citato art. 2783-*ter* c.c. non ha natura interpretativa e portata retroattiva, dovendo riconoscersi in particolare la natura sostanziale e non processuale delle norme in materia di privilegi, in quanto relative ad una qualità dei crediti. Pertanto, secondo tale decisione, mancando una disposizione contraria e non applicandosi il principio *tempus regit actum* di natura processuale, deve trovare applicazione il generale principio della irretroattività delle leggi, con la conseguenza ulteriore che il privilegio in questione assiste soltanto i crediti per dazi sorti a far data dalla entrata in vigore (2 marzo 2012) della legge che lo ha introdotto.

Da notare che questa presa di posizione si riallaccia idealmente alla pronuncia resa da S.U. n. 05685/2015, Ragonesi, Rv. 634757-01, che con riferimento al privilegio generale sui mobili di cui all’art. 2751-*bis*, comma 1, n. 5, c.c., previsto per i crediti delle imprese artigiane, aveva parimenti riconosciuto natura non interpretativa alla disposizione introdotta con l’art. 36 del d.l. 9 febbraio 2012, n. 5, convertito dalla legge 4 aprile 2012, n. 35, entrata in vigore il 10 febbraio 2012. Secondo il massimo organo di nomofilachia, infatti, faceva difetto sia l’espressa previsione nel senso dell’interpretazione autentica, sia i presupposti di incertezza applicativa che ne avrebbero giustificato l’adozione, con la conseguenza che per il periodo anteriore all’entrata in vigore della novella resta fermo che l’iscrizione all’albo delle imprese artigiane l. n. 443 del 1985, *ex* art. 5 non spiega alcuna influenza sul riconoscimento del privilegio, dovendosi ricavare la nozione di “impresa artigiana” dai criteri generali dell’art. 2083 c.c. In questo senso anche la più recente **Sez. 6-1, n. 06906/2022, Ferro, Rv. 664560-01**, sul diverso tema dell’estensione del privilegio

professionale *ex art. 2751-bis* comma 1, n. 2, c.c., rilevando come la Corte cost., con le decisioni nn. 170 del 2013 e 176 del 2017, si sia occupata della diversa problematica della legittimità costituzionale di norme che espressamente disponevano la retroattività di nuovi privilegi erariali, mentre la decisione n. 1/20, da qualificarsi come sentenza interpretativa di rigetto, abbia affrontato il tema della natura della prestazione professionale e dell'ambito soggettivo di applicazione del nuovo privilegio, così concludendo anche in tal caso per la natura sostanziale della disposizione inerente il riconoscimento del privilegio e la sua conseguente inapplicabilità - in assenza di specifica disposizione intertemporale - alle prestazioni eseguite anteriormente all'entrata in vigore della nuova formulazione della norma.

3. Presupposto impositivo: la dichiarazione doganale.

L'obbligazione doganale consiste nell'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio applicabile ad una determinata merce, in forza della normativa doganale in vigore.

I soggetti dell'obbligazione doganale sono, da un lato, il debitore, cioè colui che è tenuto all'assolvimento dell'obbligazione doganale, ed il creditore, ovvero l'autorità dello Stato membro competente a richiederne il pagamento.

L'obbligazione doganale ha contenuto patrimoniale ed è indisponibile da parte dell'ente creditore, stante la natura di risorsa propria dell'unione di tale prelievo.

La normativa unionale distingue fra obbligazione doganale all'importazione ed obbligazione doganale all'esportazione. Per entrambi occorre poi ulteriormente distinguere fra l'ipotesi in cui l'obbligazione sorge come effetto del vincolo delle merci ad un dato regime attraverso la dichiarazione (fatto genetico *fisiologico*), dall'ipotesi in cui l'obbligazione sorge per inosservanza delle disposizioni in materia doganale (fatto genetico *patologico*).

Nell'ipotesi principale, quella fisiologica, l'obbligazione sorge pertanto quale effetto di una manifestazione di volontà di vincolare la merce ad un determinato regime doganale e dell'accettazione di tale dichiarazione da parte dell'autorità doganale.

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). Sez. 5, n. 32978/2021, Manzon, Rv. 662801-01, ha sottolineato come l'ingresso della merce (in quel caso nel territorio nazionale) sia presupposto fondamentale per il sorgere dell'obbligazione tributaria, affermando che la sottrazione della disponibilità della merce importata, che non si sia risolta nella dispersione del prodotto e/o nella sua inutilizzabilità per chiunque, non fa venir meno l'obbligo di pagamento dell'IVA all'importazione, stante la sua configurazione quale diritto doganale, ai sensi dell'art. 70 del d.P.R. n. 633 del 1972, come sostituito dall'art. 25 d.P.R. n. 897 del 1980 e considerato che relativa obbligazione tributaria sorge al momento dell'ingresso della merce nel territorio nazionale e non si estingue con la sottrazione della merce ad opera di terzi, neppure se il debitore è incolpevole.

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 (*spedizionario 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.

Secondo **Sez. 5, n. 11112/2022, Perrino, Rv. 664288-01**, peraltro, in tema di esportazioni al di fuori del territorio dell'UE in regime di esenzione d'IVA, di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo vigente "*ratione temporis*"), la destinazione dei beni all'esportazione non può essere provata dal contribuente allegando documentazione di origine privata, quali le fatture o la documentazione

bancaria attestante il pagamento, in quanto la normativa doganale richiede a tal fine mezzi di prova certi ed incontrovertibili, quali le attestazioni di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, ai sensi dell'art. 346 del d.P.R. n. 43 del 1973, o la vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura, o anche le bolle di accompagnamento, i documenti internazionali di trasporto e gli altri documenti previsti dall'amministrazione finanziaria, purché risulti la vidimazione dell'ufficio doganale comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale o quella delle autorità pubbliche dello Stato estero importatore, comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione.

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).

3.1. (Segue) I regimi doganali.

I regimi doganali sono i seguenti:

- a) *immissione in libera pratica*;
- b) *regimi speciali* (art. 210 CDU), a loro volta consistenti in transito, deposito, uso particolare e perfezionamento (in particolare, sul cd. perfezionamento attivo v. Sez. 5, n. 05330/2020, Mucci, Rv. 657357-01);
- c) *esportazione*.

L'*immissione in libera pratica* è il regime doganale attraverso cui si attribuisce la posizione doganale di merce unionale ad una merce non unionale, così da consentire alla stessa l'applicazione della disciplina riguardante la libera circolazione delle merci, ovvero il divieto di dazi e tasse ad effetto equivalente fra Stati membri dell'Unione. Ai sensi dell'art. 28, comma 2 TFUE, infatti, tale divieto si applica sia ai prodotti originari degli Stati membri che a quelli provenienti da paesi terzi che si trovino in libera pratica, sì che questi ultimi sono da quel momento assimilati ai prodotti di origine UE (vds. CGUE, 15 dicembre 1976, causa 41/66, *Donckerwolke*). L'*immissione in libera pratica* comporta la riscossione dei dazi all'impostazione e la riscossione di eventuali altri oneri e presuppone, di regola, la presentazione della dichiarazione doganale. Con la Circolare 8/D dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli si è chiarito che dal 1° maggio 2016 non è più necessaria la presentazione della documentazione di accompagnamento (ad es. relativa alla identificazione della merce e del suo valore, o necessaria per l'applicazione di un regime tariffario preferenziale), dovendosi ritenere sufficiente che tali documenti restino in possesso del dichiarante ed a disposizione dell'autorità doganale ai fini di eventuali verifiche. Una disciplina specifica, in forza dell'art. 203 CDU vale per le merci che vengano esportate al fine di essere poi reintrodotte nel territorio UE (in particolare si prevede che le merci non unionali che, dopo essere state inizialmente esportate come merci unionali dal territorio doganale dell'Unione, vi sono reintrodotte entro tre anni e sono dichiarate per l'immissione in libera pratica sono esentate dai dazi all'importazione, su richiesta della persona interessata: vds. anche Circolare 30 novembre 2020, n. 46 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli).

Il *transito* è il regime che consiste in un vincolo imposto alle merci all'attraversamento del territorio doganale senza il pagamento degli oneri connessi all'entrata ed all'uscita delle stesse. Si tratta di un regime utilizzato nel commercio internazionale allorchè le merci debbano semplicemente attraversare il territorio doganale dell'Unione europea nell'ambito di un'operazione di trasporto verso un determinato paese terzo. Il transito si distingue in esterno, quando riguarda merci non unionali esentate dai dazi, ed interno, quando le merci unionali circolano da un punto all'altro del territorio doganale dell'UE, attraversando un paese o un territorio che non

fa parte dell'unione doganale, senza mutare la propria posizione giuridica doganale di merci unionali. Il regime di transito può frequentemente realizzarsi mediante strumenti convenzionali (si ricordano, in sintesi, Convenzione TIR - *Transports Internationaux Routiers* del 14 novembre 1975, attuata in Italia dalla legge n. 706 del 1982; Convenzione ATA - *Admission Temporaire*, relativa alle merci destinate a esposizioni, fiere e congressi, recepita nel nostro paese con d.P.R. 18 marzo 1963, n. 2070 e successiva Convenzione di Istanbul del 26 giugno 1990, attuata con legge n. 479 del 1995; Manifesto renano, basato sull'art. 9 della Convenzione di Mannheim del 17 ottobre 1868, destinato alla circolazione delle merci sul bacino fluviale del Reno e dei suoi affluenti; Formulario 302, per il trasporto merci relativo alle truppe NATO, sulla scorta della Convenzione tra gli stati contraenti il Trattato del Nord Atlantico, attuato con legge n. 1335 del 1955; mediante pacchi postali *ex art. 226 comma 3, lett. f) CDU*, "a norma degli atti dell'Unione postale universale, quando le merci sono trasportate da parte o per conto di titolari di diritti e obblighi conformemente a tali atti".

Il *deposito*, ossia il vincolo imposto alle merci non unionali e relativo al loro immagazzinamento nel territorio dell'Unione in regime di esenzione dai dazi. Si tratta di un regime che ha natura sospensiva ed economica, consentendo al titolare di differire il pagamento dei diritti relativi alle merci favorendo la loro circolazione, in attesa della loro definitiva destinazione (immissione in libera pratica, regime speciale, fuoriuscita dal territorio doganale dell'Unione). Il titolare del regime speciale deve garantire che le merci vincolate non siano sottratte alla vigilanza doganale ed i luoghi in cui il regime del deposito si attua devono essere previamente autorizzati dall'autorità doganale. Può trattarsi di magazzini, pubblici o privati, magazzini generali oppure di zone franche istituite da ciascuno Stato membro.

L'*uso particolare* è un ulteriore regime speciale, che si distingue, a propria volta, in ammissione temporanea e uso finale.

Il regime speciale dell'ammissione temporanea permette l'introduzione nel territorio doganale dell'Unione di merci non unionali, beneficiando di una sospensione temporanea dell'obbligo di pagamento daziario. Può riguardare, ad esempio, merci non unionali destinate alla riesportazione e l'art. 77 CDU prevede, altresì, il caso dell'esenzione parziale. Il titolare del regime deve essere stabilito al di fuori del territorio doganale dell'Unione e le merci vincolate non devono subire modifiche sul territorio UE. La durata massima è di ventiquattro mesi, prima che la merce debba essere nuovamente riesportata od ammessa ad altro regime doganale.

Nell'ambito dell'uso particolare è poi consentita l'immissione in libera pratica di merci in esenzione dai dazi o con carico ridotto a casa del loro uso finale. Le autorità doganali stabiliscono nell'autorizzazione le condizioni di utilizzo delle merci compatibili con questo regime e le merci stesse sono sottoposte a vigilanza doganale (vds. art. 254 CDU). La vigilanza doganale cessa quando: a) le merci sono state utilizzate per i fini autorizzati ai fini dell'esenzione o dell'applicazione ridotta del dazio; b) quando le merci sono uscite dal territorio dell'unione doganale, oppure sono distrutte o abbandonate allo Stato; c) quando le merci sono state utilizzate per fini diversi da quelli consentiti e sono stati pagati i dazi all'importazione applicabili, essendo venuta meno la ragione dell'esenzione o della riduzione.

È infine previsto il regime del *perfezionamento*, a sua volta distinto in perfezionamento attivo e passivo e che comprende il precedente regime della trasformazione sotto controllo doganale. Sono ammesse ad usufruire del regime le merci destinate ad essere oggetto di operazioni atte a garantire la loro conformità a requisiti tecnici per l'immissione in libera pratica e le merci che debbano essere oggetto di manipolazioni usuali, come quelle intese a garantire la conservazione delle merci, migliorarne la presentazione o la qualità commerciale, od a prepararle per la distribuzione o la rivendita. Le merci vincolate a questo regime devono essere identificate nei prodotti trasformati. Il regime di perfezionamento passivo riguarda, più in particolare, merci unionali e consiste nella loro temporanea esportazione dal territorio dell'Unione per essere sottoposte ad operazioni di perfezionamento per poter poi essere reimmesse in libera pratica con esenzione totale o parziale dei dazi all'importazione dei prodotti trasformati. Mentre il regime di perfezionamento attivo riguarda l'esportazione anticipata di prodotti trasformati ottenuti da merci equivalenti in regime di perfezionamento attivo prima dell'importazione delle merci che esse sostituiscono, ovvero l'importazione di merci non unionali in regime di perfezionamento attivo prima dell'esportazione dei prodotti trasformati.

3.2. 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. *infra* par. 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, 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 vds. par. 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.

Da notare che secondo Sez. 5, n. 21659/2021, Nonno, Rv. 661951-02, in tema di obbligazione IVA all'importazione, l'art. 10, comma 1, n. 11, d.P.R. n. 633 del 1972 - recante l'esenzione generale dall'imposta dell'oro da investimento - va interpretato, in conformità a quanto incondizionatamente previsto dall'art. 346 della direttiva n. 2006/112/CE, nel senso che l'importazione dell'oro da investimento è sempre esentata dal pagamento dell'IVA indipendentemente dal rispetto dei requisiti formali posti, in sede di dichiarazione doganale, dall'art. 68, lett. c), del cit. d.P.R., come modificato dall'art. 3 della l. n. 7 del 2000, disposizione rispondente unicamente ad esigenze di controllo dei traffici doganali.

4. 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. par. 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 vds. par. 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; decisione confermata integralmente dalla più recente Sez. 5, n. 11029/2021, Manzon, Rv. 661224-01); nondimeno, come precisa Sez. 6-1, n. 02454/2020, Rv. 657225-01, lo spedizioniere, ancorché legittimato al pagamento dei tributi doganali, è solo un mandatario 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, Catalozzi, 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 raggiugnare, *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, 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.).

Sez. 5, n. 11029/2021, Nonno, Rv. 661224-02, ha precisato che anche del pagamento dell'IVA all'importazione risponde non soltanto l'importatore, ma anche solidalmente il suo rappresentante indiretto, che abbia presentato la dichiarazione doganale, stante la previsione di cui all'art. 201, par. 3, CDC, dovendo tale obbligazione ricomprendersi tra gli oneri doganali, sicché deve essere accertata e riscossa nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, ossia il fatto dell'importazione. Diversamente orientata appare invece la più recente **Sez. 5, n. 23526/2022** (già cit. al par. 2).

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, Catalozzi, 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).

5. 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 Muenchen; 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, Catalozzi, 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, oltretutto 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 vds. par. 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, oltretutto 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).

5.1 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).

Per la decisione resa da 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. 00553/2020, 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.

Più recentemente, **Sez. 5, n. 06948/2022, Catalozzi, Rv. 664094-01**, ha precisato che in base alla “nomenclatura combinata”, ricavabile dal regolamento della Commissione (CEE) n. 1549 del 2006, entrato in vigore il 1° gennaio 2007, gli apparecchi che, al tempo stesso, consentono la ricezione di segnali televisivi e presentano un modem che permette l'accesso a internet, sono riconducibili alla sottovoce doganale n. 8528711300 e, pertanto, esenti da dazio, essendo a tal fine irrilevante la circostanza che tale dispositivo debba essere, all'atto dell'importazione, attivo o facilmente attivabile senza l'intervento di personale specializzato.

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).

5.2 Origine delle merci: l'origine preferenziale.

La definizione del concetto di origine delle merci è molto importante nell'ambito degli scambi fra l'Unione europea ed i Paesi extracomunitari 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 rientrare 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. 07976/2019, 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. 00339/2019, 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 L., 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.

5.3. Royalties e valore doganale.

Una questione molto discussa negli ultimi anni, nel rapporto tra imprese e dogana, attesa la complessità della normativa unionale di riferimento, è rappresentata dall'inclusione o meno 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, Catalozzi, 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, Catalozzi, 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. *manufacturer 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 ricordare anche Sez. 5, n. 21069/2020, Triscari, Rv. 659065-01, la quale 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.

5.4. 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 tema di procedimento riguardante operazioni di *dumping* transfrontaliero, si è sostenuto che a norma del regolamento (UE) 2016/1036 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'8 giugno 2016, spetta alla Commissione, in quanto autorità investigatrice, determinare l'esistenza di un *dumping*, di un pregiudizio e di un nesso di causalità tra le importazioni oggetto del *dumping* e il pregiudizio; l'accertamento di tali elementi deve essere effettuato in modo obiettivo a seguito di un'inchiesta affidabile; tuttavia, nessuna disposizione di tale regolamento conferisce alla Commissione il potere di costringere le parti interessate a partecipare all'inchiesta o a fornire informazioni (CGUE, Sez. II, 12/05/2022, n. 260/20).

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, Catalozzi, Rv. 659938-01) e non inficia gli atti, le

contestazioni e le sanzioni elevate in vigore 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 inadempiti, 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 emerge 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).

Sempre in tema di agevolazioni sui diritti di confine, Sez. 5, n. 14146/2021, Galati, Rv. 661521-01, ha precisato che in tema di accise sul gasolio agricolo, per beneficiare delle relative agevolazioni non costituisce "requisito sostanziale", in mancanza di esplicita previsione, l'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle Imprese, dovendosi reputare sufficiente alla fruizione delle agevolazioni in parola la mera iscrizione nel Registro medesimo oltre alla registrazione all'Anagrafe delle aziende agricole. Sez. 5, n. 03072/2021, Castorina, Rv. 660468-01, in scia con quanto affermato da Sez. 5, n. 05812/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657378-01, ha però ritenuto 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 in materia di agevolazioni per carburanti 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. Il principio affermato da Sez. 5, n. 5812/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657378-01, è stato da ultimo ribadito anche da **Sez. 5, n. 17192/2022, Manzon, Rv. 664730-01**.

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 del diritto doganale 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 al 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, Catalozzi, 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, Catalozzi, 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 ininfluenza, 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.

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; tale *decisum* è stato ribadito anche dalla più recente Sez. 5, n. 12385/2021, Antezza, Rv. 661202-01. Anche 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.

Le decisioni rese da 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. 00553/2020, Mucci, Rv. 654595-03.

Da ultimo, nell'anno in rassegna, **Sez. 5, n. 23686/2022, Manzon, Rv. 665346-01**, ha stabilito che l'avviso di accertamento in materia doganale, che si fondi su verbali ispettivi OLAF, i quali, pur riservati, possono essere utilizzati dall'Amministrazione nei procedimenti per inosservanza della regolamentazione doganale, è legittimamente motivato ove risponda alle prescrizioni dell'art. 11, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 374 del 1990, ossia riporti nei tratti essenziali, ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, il contenuto di quegli atti presupposti richiamati "per relationem", anche se non allegati, non rientrando la produzione del rapporto finale OLAF tra i requisiti di validità della motivazione. Tale principio vale a maggior ragione per i documenti, cui faccia rinvio il rapporto OLAF allegato all'avviso di accertamento.

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'importatore 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 diritti 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. 04022/2012, 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, Catalozzi, 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, Catalozzi, Rv. 653868-01).

Come puntualizzato 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 dichiarazioni ricadere sull'UE. Per Sez. 5, n. 00861/2019, 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, cfr. Sez. 5, n. 02612/2020, Antezza, Rv. 656958-01).

Tuttavia, secondo la decisione appena riportata, la denuncia di vizi di 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").

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, Manzoni, 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, 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, statuto contribuente 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, Catalozzi, 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 osservato da 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 E., 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). In argomento, Sez. 5, n. 21659/2021, Nonno, Rv. 661951-01, ha precisato che l'IVA all'importazione, pur essendo estranea all'obbligazione doganale, rientra tra i tributi che vanno corrisposti in occasione delle operazioni doganali e, pertanto, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 70 d.P.R. n. 633 del 1972, è soggetta alle disposizioni procedurali dettate per diritti di confine; con la conseguenza che, ai sensi degli artt. 84 T.U. dogane e 221, par. 4, CDC, qualora il mancato pagamento dell'imposta sia causato dalla commissione di un reato, l'azione per la riscossione si prescrive con il decorso di tre anni dalla data di irrevocabilità della sentenza o del decreto pronunciati in esito al procedimento penale, purché entro il medesimo termine dall'insorgere dell'obbligazione tributaria sia formulata una "*notitia criminis*" tale da individuare un illecito penale (nella specie concernente l'abusivo commercio di oro), idoneo ad incidere sul presupposto impositivo.

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.* (vds. anche Sez. 5, n. 21659/2021, Nonno, cit.).

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.

Da ultimo, sul rapporto fra prescrizione ed accertamento penale, **Sez. 5, n. 21444/2022, D’Aquino, Rv. 665311-01**, ha precisato che l’invio di una notizia di reato comporta la sospensione dei termini di prescrizione per l’accertamento dei maggiori dazi il cui mancato pagamento, totale o parziale, abbia avuto causa da un reato; dal provvedimento conclusivo del procedimento penale, che da tale notizia di reato è scaturito, decorre un nuovo termine di prescrizione, indipendentemente dall’utilizzo da parte dell’Agenzia delle Dogane, in sede di accertamento “a posteriori”, di elementi istruttori acquisiti durante il procedimento 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) regola 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. 01868/2019, 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 origine 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 E., 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 (SO₂) e di ossidi di azoto (NO_x), 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, 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 di 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. È 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 modific. 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. 00420/2020, 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, atteso 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 sono sottratti senza di essi, prosegue quindi la Corte, non è configurabile immissione in consumo.

Sul punto, Sez. 5, n. 15975/2021, Manzon, Rv. 661428-01, ha statuito che ai fini della inesigibilità dell'imposta non è sufficiente provare la sola sottrazione dei contrassegni fiscali prima della loro apposizione sui prodotti soggetti a tassazione, dovendosi provare altresì, alla luce della decisione della Corte di Giustizia UE, 15 giugno 2006, in causa C-494/2004, l'avvenuta distruzione degli stessi ovvero la loro definitiva inutilizzabilità e quindi l'impossibilità del loro utilizzo.

Da ultimo **Sez. 5, n. 38126/2022. Triscari, Rv. 666598-01**, ha chiarito che la circostanza che la cessione di energia elettrica sia compiuta nei confronti di un soggetto cui non si applichi il regime di sospensione dell'imposta, assume rilevanza ai fini della assoggettabilità del venditore all'obbligo di pagamento dell'accisa, in quanto l'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995 prevede che l'accisa sia esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato e considera immissione

in consumo lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, sicché, qualora tale svincolo sia avvenuto, deve ritenersi verificata la condizione di esigibilità, con conseguente obbligo di pagamento dell'imposta da parte del soggetto venditore.

Sotto connesso, ma diverso profilo, la medesima sentenza (Rv. 666598-02) ha osservato che gli obblighi di verifica della regolarità della svincolo nei confronti del soggetto in favore del quale è avvenuta la cessione gravano sul produttore, o sul soggetto ad esso assimilato che si avvale del regime di sospensione dell'imposta, incombendo sul primo l'onere di verificare anche se quest'ultimo sia o meno titolare, a sua volta, dell'autorizzazione per l'assunzione della qualifica di soggetto assimilato, con la conseguenza che, ove manchi l'autorizzazione, lo svincolo è irregolare e l'obbligo di pagamento dell'accisa permane in capo al cedente.

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.

È opportuno ripercorrere la posizione ripercorrere talune rilevanti decisioni in materia.

Sez. 5, n. 22947/2018, Catalozzi, 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.T, 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.

Sez. 5, n. 06949/2022, Perrino, Rv. 664095-01, ha ulteriormente chiarito che in materia di accise, il furto del prodotto (nella specie, prodotti alcolici) a opera di terzi presso il depositario della merce in sospensione di imposta, non costituisce causa di inesigibilità della prestazione tributaria, fondandosi il relativo pagamento sulla natura oggettiva della responsabilità del depositario, il quale può chiederne l'esonero solo nella diversa ipotesi - la cui provvide essere fornita dall'obbligato - di dispersione o distruzione del prodotto.

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 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.

Sez. 5, n. 35904/2021, Succio, Rv. 663039-01, ha inoltre chiarito che l'aliquota ridotta sul gas naturale per usi industriali di cui all'art. 26, comma 3, d.lgs. n. 504 del 1995 è applicabile all'impiego di tale combustibile nel "settore della distribuzione commerciale", formula prevista dal d.lgs. n. 26 del 2007 (attuativo della direttiva 2003/96/Ce), il quale fa riferimento ad una nozione in senso economico e non tecnico-

giuridico, da intendersi contrapposta ai cd. usi civili, donde l'irrilevanza, a questi fini, della distinzione tra usi diretti ed usi indiretti del gas, contrastante con la lettera e con la ratio della norma.

Per quanto concerne le condizioni alle quali può essere concesso 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 l. 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. dalla 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 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.

Rileva, altresì, in argomento Sez. 5, n. 19401/2021, Triscari, Rv. 661725-01, la quale ha specificato che l'agevolazione di cui all'art. 26 del d.lgs. n. 504 del 1995 prevista per «l'attività connessa» a quella industriale richiede che la prima sia strettamente strumentale e necessaria alla realizzazione dell'attività produttiva inserendosi, in tal modo, come completamento necessario del ciclo produttivo, trattandosi di una dimensione più ristretta della mera «accessorietà» che, diversamente, ha una più ampia e vasta modalità di realizzazione ricomprendendo, in generale, qualunque attività che, in qualunque modo, possa essere a

supporto dell'attività principale ma che, d'altro lato, non implica la necessità della sua esplicitazione ai fini del completamento del ciclo produttivo.

Da ultimo, Sez. 5, n. 14146/2021, Galati, Rv. 661521-01, in relazione al carburante per imprese agro-meccaniche svolgenti lavori per imprese agricole, ha affermato che per beneficiare delle relative agevolazioni non costituisce «requisito sostanziale», in mancanza di esplicita previsione, l'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle Imprese, dovendosi reputare sufficiente alla fruizione delle agevolazioni in parola la mera iscrizione nel Registro medesimo oltre alla registrazione all'Anagrafe delle aziende agricole.

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 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 unionale.

Viene al riguardo in considerazione 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 l. 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 chiarito che la prova indiziaria della traslazione dell'imposta, quale fattore impeditivo del diritto al rimborso, ai sensi dell'art. 29 della 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).

In relazione alle imposte addizionali sul consumo di energia elettrica, di cui all'art. 6, comma 3, del d.l. n. 511 del 1988, conv. con modif. dalla l. n. 20 del 1989 (applicabile "*ratione temporis*"), è stato osservato da **Sez. 5, n. 31609/2022, Nonno, Rv. 666099-01**, che esse sono dovute, al

momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale, dal fornitore, il quale, pertanto, in caso di pagamento indebito, è l'unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria, mentre il consumatore finale, al quale il fornitore abbia addebitato le suddette imposte, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela, può: a) esercitare nei confronti di quest'ultimo l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito; b) eccezionalmente chiedere direttamente il rimborso all'amministrazione finanziaria nel caso in cui dimostri l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di tale azione - da riferire alla situazione in cui si trova il fornitore e non al fatto che il pagamento indebito dell'imposta derivi dalla contrarietà alla direttiva n. 2008/118/CE della norma interna in tema di accise; c) eventualmente esercitare azione nei confronti dello Stato per ottenere il risarcimento del danno subito per mancato adeguamento del diritto nazionale al diritto dell'Unione Europea.

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 quindi 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.

Da ultimo Sez. 5, n. 07535/2021, Triscari, Rv. 660849-01, in fattispecie relativa a prodotti petroliferi forniti alle Forze Armate nazionali, ha affermato che il termine biennale per la presentazione dell'istanza di restituzione del credito per le agevolazioni decorre, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, dal momento in cui si è realizzato il presupposto costitutivo del beneficio, per effetto del quale sorge una nuova obbligazione tributaria diversa ed autonoma dall'originaria pretesa impositiva, sicché non rileva la data di pagamento dell'accise di cui al TUA, art. 14, comma 2, nel testo anteriore alla modifica operata con il d.l. n. 193

del 2016, art. 4 *ter*, conv. dalla l. n. 225 del 2016, che regola la diversa ipotesi del rimborso del versamento indebito.

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, dal 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 coobbligati.

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'illegitima, 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 L., 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, affittiva (con riferimento alla sanzione amministrativa) e reintegrativa del patrimonio lesa (con riguardo all'indennità di mora ed agli interessi).

Da detto indirizzo (Sez. 5, n. 04960/2017, Tricomi L., 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 in considerazione del suindicato contrasto, di recente composto nell'ambito della stessa sezione tributaria, da **Sez. 5, n. 19338/2022, Triscari, Rv. 664934-01**, nel senso della conferma dell'orientamento tradizionale secondo cui in tema di accisa dovuta per la circolazione di prodotti alcolici in regime di sospensione d'imposta, nel caso di ritardato pagamento è dovuto tanto il pagamento della sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, quanto dell'indennità di mora e degli interessi per il ritardato pagamento, di cui all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, atteso che tale ultima somma, avendo una distinta e autonoma natura risarcitoria, è cumulabile con la citata sanzione tributaria generale.

Il problema della cumulabilità delle sanzioni è stato posto inoltre, in tema di accise sull'energia elettrica, da **Sez. 5, n. 22342/2020, Leuzzi, Rv. 659622-01**, la quale 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 caso di pagamento tardivo del tributo **Sez. 5, n. 14848/2020, Catalozzi, 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.

In merito a quali effetti produca la mancata redazione di specifici atti, e se, in particolare, costituisca violazione formale o sostanziale, si è espressa Sez. 5, n. 16624/2020, Sajia, Rv. 658650-01, affermando, 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 S.C. ha anche risposto al quesito teso ad individuare chi siano i soggetti responsabili, in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo

del prodotto energetico 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.

Sempre in argomento **Sez. 5, n. 08353/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 664149-01**, ha affermato che in tema di accisa dovuta per la circolazione di prodotti alcolici in regime di sospensione d'imposta, il mancato perfezionamento della procedura di appuramento inerente al controllo, a opera del depositario autorizzato speditore di prodotti, della regolare circolazione e consegna a destinazione dei relativi beni, determina l'irregolarità dello svincolo e la conseguente responsabilità solidale del depositario e del contribuente, restando irrilevante la cd. prova "alternativa" in caso di mancato deposito del terzo esemplare del documento amministrativo di accompagnamento.

Sez. 5, n. 17479/2022 Manzon, Rv. 664863-01, ha infine osservato, in tema di sanzioni per il ritardo nel versamento dell'accisa su birre e bevande alcoliche, che l'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997, è stato novellato dall'art. 23, comma 31, del d.l.n. 98 del 2011, conv. con modif. in l. n. 111 del 2011, così permettendo che la riduzione della sanzione per il ritardo al versamento dell'accisa, in caso di ritardo non superiore ai quindici giorni, operi per ogni ipotesi, dunque anche

prescindendo dalla sussistenza di garanzia reale o personale per l'intero credito, trattandosi di requisito espunto, con applicabilità immediata di dettanormativa, incidendo essa favorevolmente sull'entità della sanzione ed essendo quest'ultima l'oggetto dell'impugnazione prospettata in giudizio dal contribuente ed atteso il disposto dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997.

Al fine di poter escludere la sanzionabilità della condotta del contribuente è necessario, ove venga invocata la sussistenza della forza maggiore, cosa si intenda con tale espressione.

Sez. 5, n. 1111/2022, Perrino, Rv. 664287-01, ha riguardo affermato che in tema di sanzioni tributarie, posto che il diritto sanzionatorio ha natura punitiva, la forza maggiore va intesa secondo la sua accezione penalistica, e va quindi riferita ad un avvenimento imponderabile che annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti, elidendo il requisito della coscienza e volontarietà della condotta; ne consegue che non risponde a tale nozione la crisi di liquidità derivante dal reiterato, per quanto grave, inadempimento di pubbliche amministrazioni debitorie, per altro prevedibile.

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.

Da ultimo rileva **Sez. U, n. 16984/2022, Conti, Rv. 665031-01**, la quale ha affermato che la controversia avente ad oggetto la richiesta di decreto ingiuntivo proposta dall'ente territoriale (nella specie, la Provincia di Messina), per ottenere dalla società fornitrice dell'energia elettrica l'adempimento dell'obbligo di versare l'addizionale provinciale all'accisa, rientra nella giurisdizione del giudice tributario, in considerazione della natura tributaria della prestazione, come desumibile dall'espressa disposizione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, e dallo specifico quadro normativo di riferimento relativo all'accisa sull'energia elettrica di cui al d.lgs. n. 54 del 1995; né, in senso contrario, si è inoltre osservato, assume rilievo che la prete sa sia fatta valere con il procedimento monitorio, atteso che la scelta del mezzo processuale è del tutto neutra ai fini della giurisdizione, rilevando unicamente la natura della prestazione oggetto del contendere.

PARTE QUARTA

LE IMPOSTE LOCALI

CAPITOLO I

L'ICI E L'IMU

(di *Stefania Billi*)

SOMMARIO: 1. ICI. Inquadramento normativo e sistematico. - 2. Elementi costitutivi: presupposto del tributo, l'oggetto, la base imponibile. - 2.1. I soggetti. - 2.2. Casistica. - 3. Le rendite catastali e la procedura DOCFA. - 4. L'obbligo della dichiarazione e la decadenza dal potere impositivo. - 5. I vincoli di inedificabilità. - 6. Le aree pertinenziali. - 7. Le agevolazioni. - 8. Le esenzioni. Fabbricati rurali; unità collabente; abitazione principale; l'esenzione *ex art. 7*, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione *ex art. 7*, lett. b) e d) del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione *ex art. 7*, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 - 9. ICI ed aree demaniali, zone portuali e parchi eolici. - 10. Avviso di liquidazione ed accertamento. - 11. ICI e giudicato. - 12. ICI e rimborsi. - 13. Le sanzioni. - 14. L'IMU come modificata dalla l. n. 160 del 2019.

1. ICI. Inquadramento normativo e sistematico.

L'ICI è stata introdotta dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 ed è entrata in vigore a decorrere dal 1° gennaio 1993. Essa si inserisce nell'ambito della cd fiscalità locale, intendendosi con tale espressione il processo di riorganizzazione delle imposte locali a seguito del progressivo potenziamento dell'autonomia tributaria delle regioni, delle province e dei comuni che trova oggi la sua fonte primaria negli artt. 117 e 119 Cost., come modificati dalla l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3, di riforma del Titolo V della Costituzione.

Il perimetro costituzionale degli articoli sopra richiamati è stato ben tracciato dal Giudice delle Leggi, secondo cui, in virtù dell'espressa riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., è da ritenere preclusa alle regioni, se non nei limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale, la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali. Spetta, dunque, al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti.

Solo con la l. 5 maggio 2009, n. 42, poi, è stata affidata la «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale in attuazione dell'art. 119 della Costituzione».

Il percorso per la ridefinizione delle competenze tra lo Stato e gli enti locali, comunemente denominato “federalismo fiscale”, volto a delineare i limiti dell'autonomia finanziaria degli enti locali è stato abbastanza articolato, sia per il rapido succedersi di provvedimenti legislativi, sia per i molteplici interventi della Corte cost.

Nel giro di pochi anni, infatti, l'ICI è stata sostituita dall'Imu. Quest'ultima ha visto una prima disciplina, definita sperimentale, in quanto fatta entrare in vigore due anni prima della data originariamente fissata al 2015, che ha presentato tratti di maggiore affinità con la legge istitutiva dell'ICI (d.lgs. n. 504 del 1992 citato). Leggendo complessivamente *a posteriori* il succedersi normativo, si potrebbe ritenere questa fase sperimentale come una sorta di regime transitorio, per il passaggio alla seconda disciplina dell'Imu, rimasta in vigore con successive modificazioni, fino al 2019 con la l. 27 dicembre, n. 160. Tale ultima legge ha effettuato una riorganizzazione della disciplina dell'IMU procedendo ad una nuova enunciazione degli elementi costitutivi dell'imposta e all'abrogazione delle altre normative incompatibili.

2. Elementi costitutivi: presupposto del tributo, l'oggetto, la base imponibile.

L'imposta viene generalmente definita, dunque, come *territoriale*, in considerazione della natura dell'ente impositore, *diretta*, in quanto colpisce un'immediata manifestazione della capacità contributiva, e *reale*, perché considera come base imponibile il valore in sé del bene immobile. Essa, configurandosi alla stregua di una obbligazione periodica o di durata, soggiace alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, n. 4, c.c. (Sez. 6-5, n. 13683/2020, Luciotti, Rv 658625-01).

Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992 il 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».

L'*oggetto* dell'imposta è costituito da: fabbricati, aree fabbricabili e 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», 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 possesso di un'«unità immobiliare» da considerare come «fabbricato» (perché iscritta o da iscrivere nel catasto), ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992 fa sorgere in capo al soggetto passivo (art. 3) l'obbligo di corrispondere l'ICI afferente.

La *base imponibile* dell'imposta è costituita dal valore degli immobili di cui al comma 2 dell'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1992.

Ai fini della determinazione della base imponibile, occorre considerare l'imprescindibile relazione tra iscrizione (o necessaria iscrivibilità) in catasto dell'unità immobiliare e la rendita vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione. I dati del singolo fabbricato, quali risultanti in catasto, infatti, 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. È fatta salva, comunque, 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).

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 un 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 le condizioni per la 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).

Ai fini della determinazione dell'imponibile, come sopra accennato, il valore di riferimento per i fabbricati iscritti in catasto 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 del d.lgs. n. 504 del 1992).

Diversamente, «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 L., 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. 5, n. 27576/2018, Billi, Rv. 651071-01).

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).

Fermo il 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).

Posto che 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, è stato affermato che, ai fini della sua determinazione non assume rilievo che lo stesso sia stato costruito con contributi comunali (Sez. 5, n. 10006/2019, Cirese, Rv. 653365-02).

È stato, poi, precisato che, 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).

Da quanto finora esposto è possibile concludere che un ulteriore presupposto necessario ai fini della determinazione della base imponibile è l'accertamento circa la *natura edificabile* o meno del terreno.

Su tale ultimo aspetto la giurisprudenza di legittimità ha effettuato negli anni un grande lavoro di approfondimento. È stato, così, precisato che tale accertamento deve effettuarsi in concreto e sulla base degli strumenti urbanistici vigenti, con la conseguenza che 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.

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 procedure 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. 06702/2020, Criscuolo, Rv 657450-01).

Si è dedotto che, sulla base di quanto fin qui esposto, dovendo la vocazione urbanistica di un immobile 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).

Sotto il diverso profilo della rideterminazione dell'imposta si ricorda che il Comune può, ai sensi dell'art. 52 e 59 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, adottare una delibera per determinare il valore delle aree fabbricabili, con la quale definisce periodicamente per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili. Tale delibera 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, di rideterminare l'imposta dovuta, 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 (Sez. 5, n. 04605/2018, De Masi, Rv. 647274-01, sostanzialmente nello stesso senso Sez. 5, n. 11643/2019, Cavallari, Rv. 653722-01).

I regolamenti sono approvati con deliberazione del Comune e della Provincia non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione e non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo. I regolamenti sulle entrate tributarie sono comunicati, unitamente alla relativa delibera comunale o provinciale al Ministero delle finanze, entro trenta giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso nella Gazzetta Ufficiale (art. 52, comma 2, del d.lgs. citato).

Le delibere in esame, pertanto, sono state qualificate come fonti di presunzione analoghe al cd. redditometro, con la conseguenza che ammettono la prova contraria, tanto che, se il giudice ritiene dimostrato che ad un'area edificabile non può essere attribuito il valore individuato dal Comune, può disattenderlo e procedere ad un'autonoma stima utilizzando i parametri di legge (Sez. 5, n. 17248/2019, Crolla, Rv. 654691-01).

Nella stessa direzione è stato affermato 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. Esso 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 L., Rv. 649233-01).

Sotto il diverso aspetto degli organi abilitati ad adottare le delibera, è stato affermato che, 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).

2.1. I soggetti.

Il *soggetto attivo* dell'ICI è il Comune su cui insistono in tutto, o in parte, gli immobili oggetto di imposta. La S.C. ha chiarito che, nel caso di un immobile, costituito da più particelle, la cui superficie insista sul territorio di più Comuni, il soggetto attivo dell'imposta è il Comune sul cui territorio la superficie del fabbricato insiste in misura prevalente, *ex art.* 4, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, (Sez. 5, n. 27067/2008, Meloncelli, Rv. 605582-01).

La vasta potestà regolamentare riconosciuta ai Comuni dagli artt. 52 e 59 del d.lgs. n. 446 del 1997, è esclusa «per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi» (art. 52, comma 1, del d.lgs. citato), elementi che, come visto sopra, rientrano nella riserva di legge ai sensi dell'art. 23 Cost.

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.

In applicazione di tale principio, non può, pertanto, 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. L'unico soggetto tenuto al pagamento dell'imposta è, infatti, il proprietario dell'immobile compromesso in vendita (**Sez. 6-5, n. 24972/2022, Mondini, Rv. 665739-01**; nello stesso senso già, 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., solo dal momento del passaggio in giudicato della relativa sentenza, il soggetto passivo di imposta sarà l'acquirente, dato che il presupposto del tributo si realizza con l'effetto traslativo, prodotto dal passaggio in giudicato (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, soggetto passivo sono gli assegnatari sui cui terreni sono state realizzate le infrastrutture; viceversa, nel caso in cui siano state realizzate dai consorzi tra enti territoriali, su terreno di loro esclusiva proprietà, il soggetto passivo è il consorzio (Sez. 5, n. 04649/2020, 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 vanta il diritto di proprietà ovvero un qualche diritto reale di godimento, come previsto dall'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992. Con il provvedimento giudiziale di assegnazione della casa coniugale in sede di separazione personale o di divorzio, infatti, viene riconosciuto al coniuge un diritto personale atipico di godimento e non un diritto reale, con la conseguenza che 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, in 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).

Sono, poi, soggetti passivi di imposta i consorzi di bonifica che abbiano la disponibilità di beni demaniali, in quanto non si tratta in tal caso di mera detenzione, ma di possesso qualificato di beni loro affidati in uso per legge, trattandosi di soggetti obbligati alla esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere realizzate per finalità di bonifica e di preservazione idraulica (**Sez. 5, n. 11328/2022, Balsamo, Rv. 664293-01**).

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 *ipso iure*

la proprietà della costruzione, senza che rilevi se l'abbia edificata egli stesso o terzi (Sez. 5, n. 20958/2019, Fasano, Rv. 654960-01).

È stato, inoltre, precisato che non è tenuta al pagamento dell'imposta prevista la P.A. nel caso in cui 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, infatti, 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).

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. 31 maggio 1965, n. 575 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, 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, con la conseguenza che questi cessa di essere soggetto passivo di imposta solo una volta emesso un decreto definitivo di esproprio, a nulla rilevando che abbia mantenuto la concreta disponibilità

del cespite e che poi intervengano ulteriori accordi con l'amministrazione espropriante (Sez. 5, n. 05639/2020, 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).

Con riferimento alla rilevanza, ai fini della soggettività passiva, dei registri catastali, si ricorda che, per la prova della pretesa erariale, l'Ente impositore può anche avvalersi delle annotazioni risultanti dai suddetti registri, i quali, peraltro, non hanno valore di prova assoluta. Il contribuente può, quindi, ben disconoscere l'esistenza di qualsivoglia diritto sul bene, restando a suo carico l'onere di 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. Ne consegue che il Comune può legittimamente chiedere il pagamento dell'imposta, ove il contribuente 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).

2.2. Casistica.

Si segnalano, poi, sulla medesima questione, decisioni con riferimento ad ipotesi specifiche.

Con riferimento agli immobili non iscritti al catasto, ma ascrivibili in *categoria D*), prima dell'entrata in vigore della l. 27 dicembre 2006, n. 296 che, a decorrere dall'annualità di imposta 2007, ha abrogato gli artt. 5, comma 4, e 11, commi 1, 2 e 2 *bis*, del d.lgs. n. 504 del 1992, i Comuni avevano il potere di determinare la base imponibile, alla stregua del valore costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risultava dalle scritture contabili, applicando per ciascun anno di formazione dello stesso i coefficienti indicati nell'art. 7 del d.l. 11 luglio 1992, n. 333, conv. con modif. dalla l. 8 agosto 1992, n. 359, come indicato

dall'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, ovvero, in mancanza, in virtù della rendita presunta di cui all'art. 5, comma 4, dello stesso decreto.

Successivamente all'entrata in vigore della l. n. 296 del 2006, dall'annualità di imposta 2007 residua in capo ai Comuni il potere di determinare la rendita degli opifici non iscritti in Catasto esclusivamente sulla base del criterio di cui al citato art. 5, comma 3 (**Sez. 5, n. 08358/2022, Balsamo, Rv. 664146-01**).

In proposito è stato ulteriormente precisato che, l'imposta dovuta in relazione ai fabbricati classificabili nel gruppo catastale D ed iscritti in catasto, determinata ed autoliquidata dal contribuente secondo il metodo cd. dei valori di libro, *ex art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992*, è ancorata a un parametro provvisorio, utilizzabile fino alla comunicazione di attribuzione della rendita da parte dell'Ufficio, che individua definitivamente la base imponibile ed è applicabile, non solo, per i periodi d'imposta successivi alla detta comunicazione, ma anche, ai periodi pregressi ancora sottoposti ad accertamento (**Sez. 5, n. 24456/2022, Candia, Rv. 665783-01**).

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*).

Nella diversa ipotesi in cui l'area, secondo il regolamento urbanistico, sia adibita ad *attività estrattiva*, ma sia comunque suscettibile 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*).

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 simili iscritti in catasto (Sez. 5, n. 10125/2019, Balsamo, Rv. 653715-01).

3. Le rendite catastali e la procedura DOCFA.

La rendita catastale è un dato imprescindibile, come si è già accennato (par. 2), ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta. I dati del singolo fabbricato, quali risultanti in catasto, infatti, costituiscono un fatto oggettivo, ai fini dell'assoggettamento all'imposta e della determinazione del *quantum* dovuto.

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. 13 aprile 1939, n. 652, conv., con modif., in l. 11 agosto 1939, n. 1249, non è stata derogata dalla norma successiva sul decentramento di alcune funzioni agli enti locali. Da tale principio deriva evidentemente che 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. 21 novembre 2000, n. 342, 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).

Restando sul profilo dell'impugnazione della rendita catastale, è stato di recente chiarito che la rendita catastale stabilita in via definitiva dal giudice tributario rappresenta, in virtù degli effetti retroattivi propri delle statuizioni giudiziali, l'unico dato da prendere in considerazione ai fini dell'individuazione della base imponibile, in quanto costituisce l'unica rendita valida ed efficace ai fini dell'applicazione dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, con la conseguenza che, per l'annualità in cui interviene il giudicato, ove si accerti che a tale momento esistevano già le condizioni richieste per l'emanazione del provvedimento, la base

imponibile è quella determinata con il provvedimento giudiziale (**Sez. 5, n. 18637/2022, Billi, Rv. 664932-01**).

È molto importante precisare che 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).

Gli effetti fiscali delle rendite catastali attribuite a seguito della mancata risposta alla richiesta del Comune, notificata *ex art.* 1, comma 336, l. 30 dicembre 2004, n. 311, 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).

Sotto il profilo dell'efficacia, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, le variazioni delle risultanze catastali hanno effetto, 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.

A decorrere dal 1° gennaio 2000, poi, in ogni caso, ai fini ICI, ai sensi dell'art. 74, comma 1, della l. 21 novembre 2000, n. 342, 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. Ove, viceversa, 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, infatti, interpretata nel senso dell'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita prima della sua notifica al fine di individuare la base imponibile dell'ICI. Tale principio, tuttavia, 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, in proposito, 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. 04587/2020, Rv 657318-01).

Con riferimento all'autotutela è stato di recente precisato che l'accesso *all'autotutela prevista dall'art. 2, comma 5 bis, del d.l. 29 dicembre 2010, n. 225, conv. con modif. dalla l. 26 febbraio 2011, n. 10*, era programmato per semplificare ed accelerare il completamento della procedura di aggiornamento degli atti catastali attraverso la richiesta di riesame d'ufficio degli avvisi di accertamento destinata solo all'Agenzia del Territorio, unica competente a riesaminare e ad annullare l'avviso di accertamento con l'attribuzione della rendita presunta al fabbricato non inserito in catasto. Ne consegue che l'accesso a detta autotutela non ha alcuna influenza su richieste formulate al fine di rideterminare la base imponibile ICI nei procedimenti di accertamento con adesione (**Sez. 5, n. 37332/2022, Lo Sardo, Rv. 666593-01**).

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. L'obbligo di motivazione, infatti, si configura 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).

Sotto un diverso profilo, l'omessa comunicazione del provvedimento che qualifichi come edificabile un terreno non incide sulla validità dell'atto, ove non sia dimostrato un conseguente pregiudizio per l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, in quanto l'art. 31, comma 20, della l. n. 289 del 2002, che prevede detto obbligo di comunicazione non contiene disposizioni sanzionatorie (Sez. 5, n. 20124/2019, Fasano, Rv. 654955-01).

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.

È stato in proposito opportunamente precisato che il legislatore, stabilendo con il cit. art. 74 che, dal 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali siano efficaci 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. Va, infatti, distinta 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, ove il Comune, nell'emettere l'avviso di liquidazione, proceda sulla base di una rendita diversa da quella proposta dal contribuente, l'atto di attribuzione va notificato, non trovando applicazione il principio della superfluità della notifica della rendita catastale utilizzata per la determinazione del tributo (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, conf. Sez. 5, n. 16679/2021, Balsamo, Rv. 661530-01).

Tale rettifica opera dal momento della richiesta del contribuente di attribuzione della rendita attraverso la procedura DOCFA per i periodi successivi alla denuncia di variazione, a prescindere dall'epoca di notificazione del provvedimento di definitiva attribuzione (Sez. 5, n. 26347/2021, Mele, Rv. 662286-01).

In ipotesi di rideterminazione del numero dei vani, va segnalato che, secondo un primo orientamento giurisprudenziale, la rideterminazione del numero dei vani catastali impone una più diffusa motivazione della rettifica catastale, in quanto questa incide sul «tipico ed essenziale elemento di fatto costituito dalla consistenza e dal numero di vani

dell'unità urbana, assunto quale parametro in grado, anche da solo, di legittimare la variazione di classe e rendita in cui si concreta il riclassamento» (Sez. 5, n. 12278/2021, Stalla, Rv. 661200-01).

In senso contrario, è stato affermato che l'obbligo di motivazione dell'avviso di rettifica della dichiarazione DOCFA, in caso di rideterminazione del numero dei vani catastali, è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, poiché in tal caso l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita deriva da una diversa valutazione tecnica dei medesimi elementi di fatto, operata sulla base dei criteri tecnici fissati dalla disciplina regolamentare in materia catastale (Sez. 5, n. 03104/2021, Lo Sardo, Rv. 660644-01).

4. L'obbligo della dichiarazione e la decadenza dal potere impositivo.

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, 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).

Sotto il profilo intertemporale, 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, con la conseguenza che le condotte concernenti l'omissione ed il ritardo del pagamento delle imposte, devono essere sanzionati 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. In caso di inosservanza si viene a configurare, infatti, 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. Ne deriva che, 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).

È stato opportunamente precisato che l'omessa presentazione della dichiarazione per più periodi, fino al regolare adempimento, oltre a comportare l'applicabilità delle sanzioni per ciascuna annualità, non osta all'applicazione del regime della continuazione prevista dall'art. 12, comma 5, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, venendo in rilievo condotte che, traducendosi nel reiterato ostacolo alla determinazione dell'imponibile ed alla liquidazione dell'imposta con riferimento allo stesso tributo, sono tra loro oggettivamente e strettamente collegate (Sez. 5, n. 18447/2021, Cavallari, Rv. 661804-01).

Sotto il profilo degli effetti e dei limiti della soppressione dell'obbligo della dichiarazione, in forza dell'art. 37, comma 53, del d.l. n. 223 del 2006, conv. con modif. dalla l. n. 248 del 2006, è stato di recente precisato che, in seguito all'informatizzazione del catasto, resa operativa con provvedimento direttoriale del 18 dicembre 2007, il contribuente non è più obbligato, per gli anni 2008 e seguenti, alla dichiarazione prevista dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, tranne che nei casi previsti dal secondo e ultimo periodo di tale norma, afferenti agli elementi da cui derivi una riduzione di imposta e a quelli, rilevanti ai fini d'imposta, che dipendano da atti per i quali non sono applicabili le procedure telematiche previste dall'art. 3 *bis* del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico (**Sez. 5, n. 37505/2022, Picardi, Rv. 666596-01**).

Con riguardo al tema della *decadenza dall'esercizio del potere impositivo*, strettamente connesso a quello dell'obbligo della dichiarazione, è stato precisato che, in caso di mancata denuncia di sopravvenienze rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, la verifica del decorso del termine deve essere effettuata considerando che il termine quinquennale, previsto

dall'art. 1, comma 161, l. n. 296 del 2006, comincia a decorrere, per ciascun periodo di imposta, dall'anno successivo a quello di riferimento, perché entro quell'anno che tali sopravvenienze devono essere denunciate, come stabilito dall'art. 10, comma 4, d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. 5, n. 30966/2021, Reggiani, Rv. 662701-01).

Ai fini dell'individuazione del *dies a quo* del termine quinquennale di decadenza del potere di accertamento da parte degli enti locali, previsto dall'art. 1, comma 161, della l. n. 296 del 2006, occorre distinguere l'ipotesi di omesso versamento dell'imposta da quella di omessa dichiarazione. Nella prima ipotesi, il primo dei cinque anni previsti dalla norma richiamata è quello successivo all'anno oggetto di accertamento e nel corso del quale il maggior tributo avrebbe dovuto essere pagato, nella seconda ipotesi esso coincide, invece, con il secondo anno successivo a quello oggetto di accertamento, atteso che il termine di presentazione della dichiarazione scade l'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (Sez. 5, n. 00352/2021, Pepe, Rv. 660234-01).

5. I vincoli di inedificabilità.

Per la determinazione della base imponibile, come sopra esposto (par. 1), trova applicazione il criterio fondato sul valore venale, il quale impone al giudice, ai fini della sua quantificazione un vaglio analitico sulle possibilità di edificare. A tal fine, deve essere ricordato il principio di legittimità secondo cui l'edificabilità di un'area 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. L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è, infatti, sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile (Sez. U, n. 25506/2006, Rv. 593375-01, Sez. 6-5, n. 09202/2019, Dell'Orfano, Rv. 653725-01, Sez. 5, n. 06702/2020, Criscuolo, Rv 657450-01, cit.).

È, altresì, utile ricordare la precisazione intervenuta, secondo cui, 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 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 centri urbani 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).

Da quanto esposto deriva che 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 irrilevante il perfezionamento dello strumento urbanistico; tale inserimento, infatti, 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).

Ulteriore conferma del principio per cui l'edificabilità di un'area deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale è la recente affermazione secondo cui un terreno qualificato come edificatorio da uno strumento urbanistico comunale (PRG o PGT), ove venga successivamente considerato come agricolo da un piano territoriale provinciale di coordinamento (PCTP), mantiene la natura edificatoria fino a quando lo strumento comunale non abbia adottato le prescrizioni sovracomunali di carattere precettivo. Pur esistendo, infatti, un obbligo di conformazione a carico del comune alle indicazioni del PCTP, il valore precettivo di questo non è idoneo a superare l'unica fonte diretta del vincolo urbanistico contenuta nei PRG comunali. Da quanto esposto consegue che tale dequalificazione è irrilevante ai fini del pagamento dell'ICI e le sanzioni irrogate per infedele dichiarazione sono legittime (**Sez. 5, n. 37051/2022, Billi, Rv. 666589-01**).

È stato, poi chiarito che, 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. Deve escludersi, quindi, che un'area edificabile soggetta ad un vincolo urbanistico che la destini all'espropriazione sia per questo 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).

Con riferimento ai *vincoli urbanistici* occorre ricordare il principio cardine, consolidato nella giurisprudenza di legittimità, per cui occorre distinguere tra i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, dai vincoli di destinazione, che condizionano, in concreto, l'edificabilità del suolo, ma non sottraggono l'area su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili.

La nozione di edificabilità, infatti, non si identifica e non si esaurisce in quella di edilizia abitativa, ma rientra nel concetto più ampio di potenzialità edificatoria (Sez. 5, n. 19161/2004, Del Core, Rv. 578838-01). Ne consegue che un'area può considerarsi edificabile qualora il vincolo posto dalla classificazione introduca una destinazione realizzabile non necessariamente mediante interventi di carattere pubblico, ma anche ad iniziativa privata o promiscua pubblico - privata, non essendo un tale vincolo idoneo ad escludere la vocazione edificatoria del suolo e il potenziale sfruttamento economico del diritto dominicale da parte del privato proprietario.

L'inclusione, pertanto, di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale ad attrezzature e impianti di interesse generale, o a servizi pubblici o di interesse pubblico, non esclude l'oggettivo carattere edificabile ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. 5, n. 23814/2016, Schirò, Rv. 641988-01, pronuncia resa in fattispecie riguardante *aree adibite a verde pubblico attrezzato*; nello stesso senso, Sez. 5, n. 31048/2017, Di Geronimo, Rv. 646686-01; Sez. 5, n. 17764/2018, Solaini, Rv. 649382-01; Sez. 5, n. 21351/2021, Reggiani, Rv. 662006-01).

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, dunque, dalla ricorrenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionino, in concreto, l'edificabilità del suolo. Tali limiti, incidendo sulle facoltà dominicali, connesse alla possibilità di trasformazione urbanistica-edilizia del suolo, ne presuppongono la vocazione edificatoria, con la conseguenza che la presenza di tali vincoli incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla base imponibile (Sez. 5, n. 11853/2017, De Masi, Rv. 644113-01).

Gli enunciati orientamenti trovano conferma anche con riferimento alla disciplina delle *cd. "zone bianche"*, rispetto alle quali secondo la S.C., la natura edificabile non viene meno, trattandosi di evenienze incidenti sulla sola determinazione del valore venale dell'area, per le ridotte dimensioni e/o per la particolare conformazione del lotto, che non incidono su tale qualità, essendo sempre possibile l'accorpamento con fondi vicini della medesima zona, ovvero l'asservimento urbanistico a fondo contiguo avente identica destinazione; né la natura edificabile viene meno 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* (Sez. 5, n. 21080/2019, Cirese, Rv. 654825-01).

Analogamente 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).

È stato anche chiarito che 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 e 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. 13795/2019, Mondini, Rv. 654070-01, Sez. 5, n. 24264/2019, Cavallari, Rv. 655154-02).

Un'importante precisazione è stata di recente effettuata nel senso di escludere la assoggettabilità ad Ici, per le aree sottoposte a vincoli assoluti posti da strumenti regionali di *pianificazione paesaggistica ed ambientale*, benché ricomprese nel piano regolatore generale. Tali strumenti, infatti, attingendo a diritti di rilevanza costituzionale, prevalgono sulla pianificazione urbanistica comunale, ai sensi dell'art 145 del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (Sez. 5, n. 23206/2019, D'Ovidio, Rv. 655138-01).

Laddove, viceversa, vi sia un'indubbia impossibilità a edificare, il vincolo determina la non imponibilità ai fini ICI. Così, 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).

Fortemente dibattuta, poi, è la questione dell'esistenza del presupposto impositivo nelle ipotesi in cui sussista una mera potenzialità edificatoria soprattutto in relazione ai nuovi strumenti urbanistici che stanno progressivamente soppiantando il sistema classico della cosiddetta zonizzazione.

Uno di questi nuovi strumenti urbanistici è la cd. *perequazione urbanistica* per effetto della quale, viene attribuito un valore edificatorio uniforme a tutte le proprietà destinate alla trasformazione di uno o più ambiti del territorio comunale, a prescindere dalla effettiva localizzazione dei diritti edificatori, trasferibili e negoziabili separatamente dal suolo.

Si è ritenuto, in proposito, che i terreni oggetto di perequazione debbano essere assoggettati ad ICI sulla base del valore venale in comune commercio, in quanto ciò che rileva è l'edificabilità in astratto del suolo, ovvero la sua potenzialità edificatoria anche se non immediatamente attuabile, purché il suolo sia incluso in un piano regolatore generale anche semplicemente adottato. In applicazione dei principi sopra esposti, la determinazione del valore del bene dovrà 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).

Sono intervenute le Sezioni Unite (Sez. U, n. 23902/2020, Stalla, Rv 659602), invece, con riferimento alla diversa ipotesi della *compensazione urbanistica*, attraverso la quale la p.a. attribuisce al proprietario un indice di capacità edificatoria fruibile su una diversa area non necessariamente contigua alla propria o anche di futura individuazione. Si tratta, dunque, di una fattispecie a formazione progressiva che vede una fase cosiddetta di decollo, costituita dall'assegnazione del titolo volumetrico indennitario al proprietario che ha subito il vincolo; di una fase di cosiddetto atterraggio, data dall'individuazione e assegnazione del terreno sul quale il diritto edificatorio può essere concretamente esercitato e di una fase di cosiddetto volo rappresentata dall'arco temporale intermedio durante il quale non è ancora stata individuata l'area di atterraggio.

L'arresto ha chiarito che un'area già edificabile e poi sottoposta 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. In altri termini, il disancoraggio dello *ius aedificandi* dalla proprietà del suolo nella fase cosiddetta di volo fa venire meno il presupposto di imposta e, a voler intendere diversamente, si correrebbe il rischio di creare una fattispecie impositiva in via interpretativa differente

rispetto a quella prevista dal legislatore con il d.lgs. n. 504 del 1992 con forti dubbi di compatibilità con l'articolo 23 Cost.

Gli stessi principi in tema di perequazione urbanistica e di compensazione urbanistica sono stati ribaditi da Sez. 5, n. 26895/2021, Mele, Rv. 662524-01, Sez. 6-5, n. 37934/2021, Conti, Rv. 663094-01).

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). A volere intendere diversamente, 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 agevolazioni.

Il legislatore ha individuato una serie di casi in cui l'imposta può subire una riduzione. Nel d.lgs. n. 504 del 1992, infatti, ma anche nella legislazione successiva, sono state introdotte ipotesi di riduzione dell'imposta o possibilità per i Comuni di applicare delle aliquote agevolate.

Con riferimento ai principi generali occorre ricordare che la Corte ha recentemente valorizzato i principi stabiliti dallo Statuto dei diritti del contribuente e, 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. 27 luglio 2000, n. 212, l'inosservanza di un 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 (Sez. 5, n. 19316/2019, Fasano, Rv. 654711-01).

Per i fabbricati *dichiarati inagibili o inabitabili* e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni, l'imposta è ridotta del 50 per cento (art. 8, comma 1, d.lgs. n. 504 del 1992). A tal fine, è necessario che venga accertata l'inagibilità o l'inabitabilità dall'ufficio tecnico comunale con una perizia a carico del proprietario, il quale avrà anche l'obbligo di allegare la documentazione idonea a dimostrare la dedotta situazione. In alternativa al contribuente è data la facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi della l. 4 gennaio 1968, n. 15.

In proposito la S.C. ha di recente affermato che la condizione di inagibilità e inabitabilità in cui versì l'immobile costituisce un presupposto indispensabile per la riduzione dell'imposta *ex* art. 8, comma 1, d.lgs. n. 504 del 1992, da intendersi come obiettiva inidoneità alla sua utilizzazione a causa dell'obsolescenza o cattiva manutenzione dello stesso e per carenze intrinseche. A tale fine, pertanto, non assume rilevanza 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. 656338-02).

In applicazione, poi, del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente è stato affermato che la riduzione per inagibilità trova applicazione anche in assenza di richiesta del contribuente poiché a quest'ultimo non può essere

chiesta la prova di fatti già documentalmente noti al Comune (Sez. 5, n. 12015/2015, Meloni, Rv. 635869-01).

Ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992, i *terreni agricoli* posseduti da *coltivatori diretti* o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 25.822, 84.

Vengono intesi *coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale* le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della l. n. 9 del 1963, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia; la cancellazione dai predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo (art. 58 del d.lgs. n. 446 del 1997). Di recente la S.C. ha precisato che il requisito della conduzione effettiva dei terreni deve essere provato in via autonoma dal contribuente, in ragione della *ratio* della disposizione diretta a incentivare la coltivazione della terra con alleggerimento del carico tributario dei soggetti che ritraggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito (Sez. 5, n. 10284/2019, Castorina, Rv. 653371-01).

A tale proposito la S.C. ha ritenuto legittimo il regolamento comunale che, ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992, introduca ai fini del riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'art. 9, comma 1, del medesimo decreto, l'ulteriore requisito dell'entità del reddito derivante dalla conduzione del fondo, essendo coerente con la finalità della stessa di limitare il beneficio a quanti dal lavoro agricolo traggono la principale fonte del proprio sostentamento (Sez. 5, n. 07139/2019, Zoso, Rv. 653321-02).

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 l'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).

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).

Nello stesso senso, 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, affinché 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 contribuente (Sez. 5, n. 04394/2020, Taddei, Rv 657332-01).

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).

Alla luce di quanto esposto, dunque, l'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).

Si è precisato, inoltre, che va esclusa l'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 1, lett. b) del d.lgs. n. 504 del 1992 per i terreni edificabili posseduti e condotti per l'esercizio di attività agricola da parte di *imprenditore agricolo professionale* (IAP), laddove i fondi siano ubicati in regione diversa da quella che ha attribuito la qualifica di IAP, in quanto tale attribuzione tiene conto delle caratteristiche del singolo terreno regionale ai fini agricoli e, dunque, non può valere in modo generalizzato per l'intero territorio nazionale tenuto conto, altresì, che si è in presenza di norma di stretta interpretazione. È importante la precisazione che lo IAP, riconosciuto dalla regione di residenza, non è tenuto a provvedere direttamente ed abitualmente alla coltivazione del fondo ed all'allevamento del bestiame, come chi riveste la qualifica di coltivatore diretto, ma è sufficiente che lo stesso conduca il fondo agricolo anche a mezzo di maestranze, con modalità direzionali e organizzative dell'attività agricola e di allevamento del bestiame (Sez. 5, n. 12852/2021, Fasano, Rv. 661172-01).

Tali agevolazioni trovano applicazione anche per il terreno posseduto da una *società agricola di persone*, a seguito della modifica dell'art. 12 della l. n. 9 maggio 1975, n. 153 da parte dell'art. 10 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228 e della sua successiva abrogazione e sostituzione con l'art. 1

del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99. In tal caso è richiesto il ricorrere di determinate condizioni: la società deve potere essere considerata imprenditore agricolo professionale, ove lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.; almeno un socio deve risultare in possesso della qualifica di imprenditore agricolo ovvero avere conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'art. 5 del Regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, e dedicare alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo ricavando da dette attività almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro (Sez. 6-5, n. 28062/2018, Solaini, Rv. 651831-01; Sez. 5, n. 11415/2019, Billi, Rv. 653667-01). Sotto tale aspetto può dirsi, ormai, superato il principio opposto affermato da Sez. 5, n. 22484/2017, Fasano, Rv. 645640-01).

Per gli immobili dichiarati di *interesse storico o artistico*, ai sensi dell'art. 3 della l. 1° giugno 1939, n. 1089 è prevista l'agevolazione dall'art. 2, comma 5, del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito in l. 24 marzo 1993, n. 75. Il beneficio in questione ha 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 e si applica anche nel caso in cui l'interesse riguardi solo una porzione dell'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). Esso, inoltre, 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, che hanno una natura solamente ricognitiva. Ad avviso della S.C. l'agevolazione si applica solo a far data dalla notifica del provvedimento impositivo del vincolo, che ha natura costitutiva e non meramente ricognitiva (Sez. 5, n. 25947/2017, Zoso, Rv. 646216-01).

Il bene *immobile adibito all'uso pubblico di proprietà di un ente ecclesiastico* gode dello speciale regime fiscale agevolativo previsto dall'art. 2, comma 5, d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, in ragione della presunzione di interesse storico ed artistico prevista dall'art. 12, comma 1, d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, che attribuisce al bene una tutela reale, anche in assenza della formale dichiarazione di cui all'art. 14 del d.lgs. cit., qualora sia stata espressa dalla competente Soprintendenza la 'dichiarazione di interesse culturale dell'immobile, prevista dall'art. 13 d.lgs. cit., che ne attesta il valore storico e archeologico (Sez. 5, n. 16818/2021, Fasano, Rv. 661754-01).

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. 16 aprile n. 171, avente la diversa funzione di individuare gli immobili oggetto di intervento di restauro e risanamento (Sez. 5, n. 03266/2019, Martorelli, Rv. 652519-01).

Restando nell'ambito delle agevolazioni, la l. 9 dicembre 1998, n. 431 di riforma dei *contratti di locazione* ha previsto la possibilità per i comuni di deliberare, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio, aliquote ICI più favorevoli per i proprietari che concedono in locazione a titolo di abitazione principale immobili alle condizioni definite sulla base di quanto stabilito in appositi accordi definiti in sede locale fra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative (art. 2, comma 3).

La disposizione ha l'evidente intento di incentivare il ricorso a tali contratti stipulati in regime cd. convenzionato. La possibilità di deroga va intesa, secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 288, della l. n. 244 del 2007, nel senso che i comuni possono deliberare anche l'esenzione totale dall'imposta per detti immobili.

Di recente la S.C. ha chiarito, tuttavia, che la previsione di cui all'art. 2, comma 4, della l. n. 431 del 1998, non istituisce in favore dei locatori un diritto generalizzato ad ottenere il beneficio, in quanto viene rimessa al comune la facoltà di adottarlo (Sez. 5, n. 07414/2019, Russo, Rv. 653168-01).

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 aventi potenzialità edificatoria, sia pure limitata alla sola realizzazione di fabbricati strumentali, con la conseguenza che sono soggette comunque all'imposta, indipendentemente dal loro concreto utilizzo. La pronuncia si fonda sul generale principio secondo cui per i casi di esenzione 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 *itticoltura* 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. 06699/2020, Russo, Rv 657398-01).

8. Le esenzioni: fabbricati rurali; unità collabente, abitazione principale; l'esenzione ex art. 7, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione ex art. 7, lett. b) del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione ex art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992.

La S.C. 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. Segue la casistica degli interventi di legittimità sul punto.

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.

È successivamente 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, è stata espressamente dichiarata di interpretazione autentica ed è quindi applicabile retroattivamente. 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 confermato, in proposito anche che, ai fini dell'applicabilità dell'esenzione, 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. 30 dicembre, n. 577, conv., con modif., in l. 26 febbraio 1994, n. 133, 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. 13 maggio 1970, n. 70, conv. in l. 12 luglio 2011, n. 106 (Sez. 5, n. 05769/2018, Stalla, Rv. 647311-01).

È onere di chi richiede il riconoscimento del suddetto requisito 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 del 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 L., Rv. 646421-01).

Unità collabente

Per l'unità collabente 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; sostanzialmente nello stesso senso Sez. 5, n. 08620/2019, Cavallari, Rv. 653528-01).

Abitazione principale

L'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, a decorrere dall'anno 2008, è stata esclusa dall'imposta comunale sugli immobili in forza dell'art. 1, comma 1, del d.l. 27 maggio 2008, n. 93, conv. in l. 24 luglio 2008, n. 126. L'esenzione viene riconosciuta al ricorrere delle seguenti tre concorrenti condizioni: il soggetto passivo deve essere una persona fisica; l'immobile deve risultare iscritto in una categoria catastale diversa da A1, relativa alle abitazioni di tipo signorile, da A8,

riguardante le ville e da A9, relativa ai castelli e palazzi eminenti; l'immobile deve essere destinato ad abitazione principale.

L'esenzione dall'imposta è riferibile esclusivamente al bene nel quale il contribuente ha la propria dimora abituale, da individuarsi, salvo prova contraria, nella residenza anagrafica, dovendo questi provare che tale abitazione costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari (Sez. 5, n. 15444/2017, Napolitano L., Rv. 645041-01, sostanzialmente nello stesso senso Sez. 6-5, n. 21873/2020, La Torre, Rv. 659354-01).

Il valore presuntivo delle risultanze anagrafiche, 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).

Ove, pertanto, 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: (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, 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. 27 maggio 2008, n. 93) 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 (Sez. 6-5, n. 17015/2019, Dell'Orfano, Rv. 654527-01).

A conferma della decisività del criterio della residenza anagrafica, è stato di recente affermato che l'esenzione introdotta dall'art. 1 del d.l. n. 93 del 2008, conv. dalla l. n. 126 del 2008, non si applica al titolare *pro quota*

del diritto di proprietà sull'immobile, nel quale egli ed il suo nucleo familiare non dimorino stabilmente e non vi abbiano la residenza anagrafica (**Sez. 5, n. 24462/2022, Candia, Rv. 665784-01**).

Se 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*, tuttavia, tali alloggi non possono beneficiare dell'aliquota ridotta per gli immobili destinati ad abitazione principale, prevista dall'art. 4, comma 1, del d.l. 8 agosto 1996, n. 437, conv., con modif., in l. 24 ottobre 1996, n. 556 (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**).

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**).

Restando nel tema dell'edilizia popolare e con riguardo al regime delle esenzioni, *ex art. 1 del d.l. n. 93 del 2008, conv., con modif., dalla l. n. 126 del 2008*, previsto dalle leggi regionali, è stato di recente precisato che l'esenzione, che la l.r. Puglia 20 dicembre 1984, n. 54 presuppone, ai fini della decadenza dall'agevolazione, il solo superamento dei limiti reddituali di cui all'art. 20 della stessa legge regionale, senza che al riguardo rilevi alcun onere di comunicazione di eventuali aggiornamenti dei predetti redditi, in quanto non previsto dalla legge (**Sez. 5, n. 21121/2022, Balsamo, Rv. 665144-01**). La richiamata normativa regionale non è in contrasto con quella nazionale atteso che gli artt. 16 e 20 della citata legge disciplinano esclusivamente la materia dell'edilizia residenziale, stabilendo che la situazione reddituale degli assegnatari debba essere aggiornata con cadenza biennale e che la decadenza dell'assegnazione operi in caso di superamento del reddito previsto dal primo comma del citato art. 20. Le due normative operano, quindi, su piani diversi, quella regionale sul piano delle obbligazioni civilistiche poste a carico dello IACP, mentre quella nazionale su quello tributario (**Sez. 5, n. 21121/2022, Balsamo, Rv. 665144-02**).

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. n. 93 del 2008 (conv., con modif., in l. n. 126 del 2008), 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).

In linea con tale principio è stato, poi, affermato, che l'esenzione in parola esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva destinazione ad attività non produttive di reddito. Essa, 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).

Più in generale, tale esenzione spetta soltanto se l'immobile viene impiegato direttamente dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, con la conseguenza che l'utilizzo indiretto attraverso un diverso soggetto giuridico rispetto a quello al quale spetta l'esenzione, ancorché anch'esso senza finalità di lucro, esclude la possibilità di fruire del beneficio (Sez. 6-5, n. 19773/2019, Castorina, Rv. 654969-01). Sulla base dello stesso principio è stata tratta l'ulteriore conseguenza che che il beneficio non compete per gli alloggi di edilizia residenziale pubblica concessi in locazione a privati cittadini, anche se per finalità di pubblico interesse (**Sez. 5, n. 08361/2022, Lo Sardo, Rv. 664147-01**).

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. Tale ipotesi 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. 04997/2020, Taddei, Rv 657356-01.

L'esenzione in esame non è, invece, applicabile ai *consorzi di bonifica*, posto 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. La norma che istituisce l'esenzione, in base ad un principio ormai consolidato, infatti, è di stretta interpretazione, avendo natura derogatoria di previsioni impositive generali, ed è, quindi, insuscettibile di estensione al di là delle ipotesi tipiche disciplinate (Sez. 5, n. 23833/2017, Stalla, Rv. 645970-01).

L'esenzione 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 L., Rv. 653070-01).

Sulla base del requisito dell'utilizzabilità diretta e immediata dell'immobile, ai fini dell'ottenimento dell'esenzione, è stato, poi, affermato che la medesima esenzione non spetta *alle Agenzie Territoriali per la Casa* istituiti con l.r. Piemonte 26 aprile 1993, n. 11, 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. La destinazione diretta dell'immobile allo svolgimento dei compiti istituzionali dell'ente non è ravvisabile, infatti, 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).

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. Di conseguenza risulta irrilevante 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, essendo di stretta interpretazione, 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 L., Rv. 643143-01).

Sulla base del principio ora esposto è stata esclusa l'esenzione 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). Analogamente l'esenzione non spetta 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*, con la conseguenza 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 L., Rv. 650365-01).

L'esenzione ex art. 7, lett. b) e d) 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. Sono esclusi dall'esenzione, 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; nello stesso senso in tema di IMU, **Sez. 5, n. 34690/2022, Dell'Orfano, Rv. 666398-01**).

Si è, invece, ritenuto che i locali ove insistono le *cappelle cd. Private, ad uso di strutture sanitarie e scolastiche*, con esclusione di qualsiasi locale annesso, ma non consacrato all'esercizio del culto, beneficiano dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. d), del d.lgs. n. 504 del 1992 in quanto funzionali a rendere agevole l'esercizio del culto per chi risiede o trascorre larga parte delle sue giornate in tali strutture (Sez. 5, n. 26217/2021, Russo, Rv. 662327-01).

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. 02222/2020, Castorina, Rv. 656786-01.

L'esenzione ex art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992.

Numerose pronunce vanno segnalate sulla questione dell'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, agli edifici culto nelle ipotesi in cui negli stessi vengano svolte attività differenti da quelle strettamente religiose ed alle strutture svolgenti attività sanitaria.

Deve preliminarmente essere ricordato che 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 in parola 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). Il principio è stato confermato da Sez. 5, n. 07415/2019, Russo, Rv. 653513-01.

Può dirsi consolidato, quindi, il principio per cui l'esenzione in questione, è riconosciuta alla duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dello svolgimento di attività peculiari che non siano produttive di reddito.

Sulla base di quest'assioma Sez. 5, n. 24308/2019, Cavallari, Rv. 655481-01 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. Sostanzialmente nello stesso senso Sez. 5, n. 22223/2019, Fasano, Rv. 654830-01.

L'esenzione in parola compete tendenzialmente solo in caso di utilizzo diretto del bene da parte dell'ente possessore, per lo svolgimento, con modalità non commerciali, delle attività previste dalla norma, potendo essere estesa all'ipotesi di utilizzo indiretto del bene solo qualora la concessione del godimento e dell'uso - a favore di altro ente collegato all'ente possessore, nel perseguimento delle stesse finalità istituzionali - sia del tutto gratuita, senza alcuna forma di renumerazione (**Sez. 5, n. 34772/2022, Picardi, Rv. 666405-01**).

Posto che l'accertamento dei presupposti per l'esenzione va effettuato in concreto, l'*onere probatorio* è a carico del contribuente e, dunque, è necessario verificare, 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, arresto intervenuto in una fattispecie riguardante una casa per ferie di proprietà di un ente ecclesiastico).

Con il tempo è stato ancora più specificato che l'esenzione è 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; conf. Sez. 5, n. 06795/2020, Taddei, Rv. 657546-01).

In tal senso è stato ritenuto superfluo un eventuale accertamento da parte del giudice di merito di requisiti normativamente non prescritti, quali la necessità che l'attività didattica svolta dalla contribuente rientri tra quelle di base, che all'esito del corso vengano rilasciati titoli equipollenti a quelli propri della scuola pubblica o paritaria o che i "crediti di studio" conseguiti siano riconosciuti in tutti gli Stati e non solo in alcuni di essi (**Sez. 5, n. 34766/2022, Lo Sardo, Rv. 666403-01**).

Sotto il diverso profilo del *rimborso ai comuni* per mancato introito per le esenzioni riconosciute agli edifici di culto, si è di recente chiarito che il rimborso per le minori entrate ICI, versato dallo Stato ai sensi dell'art. 2 della l. 1° agosto 2006, n. 206, non impedisce ai comuni di esercitare il potere impositivo e non fa venir meno l'interesse ad agire per il recupero dell'imposta non versata, poiché una tale preclusione, che non consegue ad alcuna espressa disposizione, sarebbe in contrasto con il principio di tipicità dei provvedimenti di imposizione tributaria e di tassatività delle norme agevolative o esonerative, che, derogando al sistema generale, sono di stretta interpretazione e non possono essere applicate in via estensiva o analogica (**Sez. 5, n. 27242/2022, Candia, Rv. 665813-01**).

Con riferimento all'esercizio di *attività didattica* universitaria, è stato confermato che 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 rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con modalità commerciali (Sez. 5, n. 17968/2019, Penta, Rv. 654747-01).

La conseguenza derivante dal principio ora esposto è che tale esenzione, 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 L., Rv. 644064-01).

A tale proposito è stato di recente affermato che, nella verifica in concreto circa lo svolgimento di attività commerciale, costituisce un indice rivelatore il pagamento di una retta scolastica da parte degli studenti, anche se modesta, in quanto, essendo sufficiente l'idoneità dei ricavi, anche tendenziale, a realizzare il pareggio di bilancio, il mancato conseguimento di utili non è indicativo della natura non commerciale dell'attività (**Sez. 6-5, n. 34311/2022, Chiesi, Rv. 666358-01**).

L'esenzione riconosciuta dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, è limitata all'ipotesi in cui gli immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto indicate nell'art. 16, lett. a), della l. n. 222 del 1985, e, pertanto, non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolga *attività sanitaria, anche se in regime di accreditamento con il Servizio Sanitario Nazionale*, poiché le tariffe convenzionali sono comunque dirette a coprire i costi e a remunerare i fattori della produzione, escludendo che l'attività

sia svolta in forma gratuita o semigratuita, secondo modalità non commerciali (**Sez. 5, n. 32765/2022, Dell'Orfano, Rv. 666395-01**).

Per poter usufruire dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, non è sufficiente che l'immobile sia utilizzato per lo svolgimento di attività sanitaria in regime di convenzione con il S.S.N. da una Fondazione, fisiologicamente priva di finalità lucrativa, ma è necessario che il contribuente dimostri che l'attività cui l'immobile è destinato, oltre a rientrare tra quelle esenti, non sia svolta con modalità commerciali, poiché, in conformità ai principi eurounitari, la presenza di un'attività con finalità sociale non basta, da sola, ad escluderne l'eventuale natura economica (**Sez. 6-5, n. 24044/2022, Penta, Rv. 665500-01**).

In applicazione dei principi ora riportati è stato di recente affermato che l'esenzione in oggetto, riconosciuta per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986, non spetta con riguardo agli *immobili gestiti da aziende per l'edilizia residenziale pubblica e concessi in locazione*, sia perché non soggetti ad utilizzazione diretta, sia perché la tenuità 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, n. 08964/2020, Russo, Rv. 657665-01).

L'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) spetta anche con riferimento agli *immobili di proprietà delle ASL* anche se temporaneamente non utilizzati ai fini istituzionali qualora, a fronte del mancato effettivo utilizzo, permanga la destinazione potenziale e la strumentalità dei beni all'esercizio delle attività protette (Sez. 5, n. 03445/2021, Lo Sardo, Rv. 660650-01).

È stato, poi, affermato che spetta l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) agli *immobili utilizzati da federazione sportiva nazionale* per lo svolgimento di attività di tipo organizzativo o gestionale, non potendo considerarsi come meramente strumentale rispetto all'esercizio, in via diretta e non mediata, della pratica sportiva, ma identificandosi essa stessa come attività sportiva e regolamentata (Sez. 5, n. 01568/2021, Paolitto, Rv. 660243-01).

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).

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).

9. ICI ed aree demaniali, zone portuali e parchi eolici.

L'art. 18 della l. 23 dicembre 2000, n. 388, modificando l'art. 3, comma 2, del d.l. n. 504 del 1992, ha esteso la soggettività passiva dell'imposta ai *cessionari di aree demaniali*, rendendo di conseguenza irrilevante la questione afferente agli 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 del diritto di costruire immobili sul demanio avesse effetti reali, con conseguente tassabilità degli immobili ai fini ICI in capo al concessionario, od 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, poi, assoggettate al pagamento dell'imposta, in quanto non classificabili nella categoria E le *aree cd. scoperte*, 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. I concessionari dei beni demaniali portuali, infatti, svolgono un'attività di natura privata, esercitata in forma concorrenziale (Sez. 6-5, n. 10031/2017, Solaini, Rv. 643809-01; Sez. 5, n. 10287/2019, Fasano, Rv. 653372-01).

Nella medesima direzione è stato affermato che le *aree portuali (anche demaniali)* sono classificabili nella categoria E di cui all'art. 2, comma 40, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, conv. in l. 24 novembre 2006, n. 286 e,

dunque, esenti da ICI se aventi caratteristiche tipologiche - funzionali, tali da renderle estranee ad ogni uso commerciale o industriale.

Non sono, invece, classificabili nella categoria E e, perciò, assoggettate ad ICI, se presentino autonomia funzionale e reddituale rinveniente dal loro concreto impiego per scopi imprenditoriali di siffatta natura. Non vale, in senso contrario, l'art. 1, comma 578, della l. 27 dicembre 2005, n. 205, 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 concessione 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 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 dell'autonomia dell'unità immobiliare e della sua potenzialità a produrre reddito 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.

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 elettriche, rispetto alle quali il sistema normativo non offre indicazioni che ne giustificano 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. 5, n. 14042/2020, Penta, Rv. 658354-01).

10. L'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. Ne consegue che, 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).

Non sono proponibili, avverso l'avviso di accertamento emesso dal comune, doglianze in relazione alla determinazione della rendita, atteso che le stesse devono essere proposte in una diversa causa, pregiudiziale rispetto a quella relativa alla liquidazione dell'ICI, e con un diverso legittimato passivo, l'Agenzia del Territorio (Sez. 5, n. 09894/2017, Solaini, Rv. 643807-01, Sez. 6-5, n. 08070/2019, Castorina, Rv. 653548-01).

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. Restano, 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).

Ne deriva che, 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. Incombe, pertanto, 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).

Dai principi esposti consegue anche che l'avviso di accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenente 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. Spetta a quest'ultimo, dunque, l'onere di fornire elementi oggettivi

(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, sul contenuto dell'obbligo motivazionale, si deve affermare che l'avviso di accertamento non può limitarsi a contenere indicazioni generiche sul valore del terreno, ma, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, 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).

Per altro verso, 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 applicazione di tale principio, con riguardo all'Ici, è stato affermato che la sentenza che abbia deciso con efficacia di giudicato relativamente ad alcune annualità non fa stato con riferimento anche ad annualità diverse 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).

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, cit.).

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).

13. Le sanzioni.

Occorre premettere che l'omessa denuncia dell'immobile deve essere sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae in quanto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione che rimane inadempita, non solo, per il versamento dell'imposta, ma anche per l'adempimento dichiarativo (Sez. 5, n. 18230/2016, Solaini, Rv. 641050-01, Sez. 5, n. 14399/2017, De Masi, Rv. 644430-01 cit.).

L'applicazione del principio della pluralità delle violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive un consolidato orientamento ha comportato il riconoscimento dell'applicazione del regime della *continuazione attenuata* di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo (**Sez. 5, n. 11432/2022, D'Oriano, Rv. 664351-01**, Sez. n. 18447/2021, Cavallari, Rv.

661804-01, cit.; in epoca più risalente Sez. 5, n. 26077/2015, Di Blasi, Rv. 638112-01).

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 è volto ad adeguare la sanzione alle circostanze concrete e a ridurre l'incidenza, altrimenti eccessiva, in presenza di violazioni sempre identiche della medesima indole. La conseguenza di tale principio è la prospettazione di una distinta e rinnovata operatività della continuazione anche dopo la prima interruzione (Sez. 5, n. 11612/2020, Cavallari, Rv. 657982-01).

Con riferimento alle situazioni di obiettiva *incertezza* sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria che potrebbero giustificare la mancata irrogazione di sanzioni, *ex art. 10*, comma 3, sono di recente intervenuti alcuni significativi chiarimenti.

In particolare è stato precisato che l'obiettiva «incertezza normativa tributaria», 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 (Sez. 6-5, n. 04169/2020, Castorina, Rv. 657313-01). L'arresto è intervenuto con riferimento agli *impianti di produzione di energia idroelettrica*, dopo l'entrata in vigore dell'art. 1 *quinquies* del d.l. 31 marzo 2005, n. 44, conv., con modif., dalla l. 31 maggio 2005, n. 88, e la S.C. ha ritenuto la sussistenza di un'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.

È stato, poi, chiarito che, in merito all'*accatastamento e alla classificazione dei parchi eolici*, a partire dal 2006, è da escludere alcuna situazione di oggettiva incertezza normativa, dovendosi tenere conto delle circolari dell'Agenzia del territorio n. 4 del 2006, n. 4 e 14 del 2007 e, per l'anno 2005, la novella normativa di cui all'art. 1-*quinquies* del d.l. n. 44 del 2005, conv. con modif. dalla l. n. 88 del 2005 (Sez. 5, n. 26877/2021, Cavallari, Rv. 662452-01).

La S.C. ha ritenuto, poi, che, con riferimento alle *centrali elettriche*, dopo l'entrata in vigore dell'art. 1-*quinquies*, del d.l. n. 44 del 2005, conv., con modif., in l. n. 88 del 2005, sussisteva obiettiva incertezza in ordine alla concreta individuazione dei manufatti che avrebbero dovuto essere considerati ai fini della determinazione della base imponibile ICI ed al

valore da attribuire agli stessi (Sez. 5, n. 10313/2019, Zoso, Rv. 653716-01).

Si ricorda che il contribuente che si avvalga della procedura *DOCEFA* ai fini della determinazione della rendita catastale, ai sensi del d.m. n. 701 del 1994, 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%). Importante ricordare che in tal caso il Comune è abilitato ad emettere un avviso di liquidazione, senza necessità di preventiva notifica della rendita (Sez. 5, n. 27576/2018, Billi, Rv. 651071-01, cit.).

In materia è stato operato un importante distinguo tra la *abolitio criminis*, che si realizza solo quando un'imposta venga radicalmente meno e non possa essere più pretesa neppure in riferimento alle annualità pregresse, dalla abrogazione della legge istitutiva di un tributo (ovvero di un adempimento fiscale) a decorrere da una certa data. In tale ultima ipotesi, infatti, permanendo l'obbligo a carico del contribuente per il periodo antecedente, non sono abrogate le norme sanzionatorie che assistono la fattispecie impositiva. Il principio è stato espresso con riferimento all'art. 37, comma 53, del d.l. n. 223 del 2006, conv. in l. n. 248 del 2006, il quale ha soppresso l'obbligo di presentazione della dichiarazione, ai fini ICI, con decorrenza dall'anno 2007, facendo salvo l'obbligo di denuncia delle variazioni non conoscibili per via officiosa dal Comune. Tale disposizione continua a regolare i rapporti sorti sotto la sua vigenza, sanzionando le condotte concernenti l'omissione ed il ritardo nei pagamenti delle imposte, secondo i termini e le scadenze previste dalle norme in vigore al *tempus commissi delicti* (Sez. 5, n. 12936/2019, Balsamo, Rv. 653993-01).

14. L'IMU.

Come sopra accennato, l'autonomia finanziaria dei Comuni trova il suo fondamento nell'art. 119 Cost. e la prima legge attuativa del cd. federalismo fiscale è la l. 5 maggio 2009, n. 42. Con essa sono stati fissati i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, nonché disciplinati l'istituzione e il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale in rapporto ad abitante e il Governo è stato delegato per l'adozione di decreti legislativi per l'attuazione del predetto art. 119 Cost.

Tra essi, di particolare rilievo è il d.l. 14 marzo 2011, n. 23 che, con riguardo ai tributi locali, ha introdotto: l'imposta municipale propria (IMU), in sostituzione dell'ICI e dell'Irpef sui redditi fondiari relativi ad immobili non locati delle persone fisiche; l'imposta municipale secondaria

(IMUS) in sostituzione della tassa per l'occupazione di aree di spazi e aree pubbliche, del canone per l'occupazione di aree di spazi e aree pubbliche, dell'imposta comunale sulla pubblicità, dei diritti sulle pubbliche affissioni e del canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari. Tale ultima imposta è stata, poi, eliminata dalla l. 28 dicembre 2015, n. 208.

L'IMU, quindi, non è un tributo aggiuntivo, ma sostitutivo di una serie di imposte riscosse dallo Stato. Tale imposta costituisce una delle maggiori espressioni del progetto legislativo di costituzione del cd. federalismo fiscale e, a regime, avrebbe dovuto determinare il diretto finanziamento dei comuni, senza più alcuna partecipazione dell'Amministrazione centrale in ordine alle fasi di liquidazione, accertamento e riscossione.

Il d.l. 6 dicembre 2011, n. 2011, cd. decreto Monti, ha anticipato l'entrata in vigore dell'Imu, originariamente prevista per il 2015, attraverso l'introduzione di una Imu, cd sperimentale, divenuta, poi, definitiva proprio nel 2015.

Con la 27 dicembre 2013, n. 147 è stata, infatti, istituita l'imposta unica comunale (cd. IUC), composta dall'Imu, dalla nuova Tasi e dalla nuova Tari, il cui art. 1, comma 703, stabilisce che: «L'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'Imu».

La disciplina dell'IMU prevede, attraverso un meccanismo di rinvii, l'applicazione della maggior parte delle norme contenute nel d.lgs. n. 504 del 1992, sull'Ici. Il contenzioso legato all'IMU ha trovato, pertanto, buona parte delle soluzioni nella giurisprudenza risalente all'epoca di vigenza dell'Ici.

I *soggetti passivi* dell'IMU sono, ai sensi dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011: «il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto».

Occorre segnalare che, in materia, un rilevante contenzioso si è sviluppato in ordine alla soggettività passiva con riguardo al *leasing* finanziario.

È stato di recente chiarito che su immobili concessi in locazione finanziaria, l'avviso di classamento e attribuzione di rendita catastale deve essere notificato al solo concedente, in qualità di proprietario del fabbricato e intestatario al catasto, e non all'utilizzatore, il quale, pur

essendo soggetto passivo dell'imposta in costanza del rapporto contrattuale, è privo di legittimazione ad impugnare tale avviso, avendo solo un interesse temporaneo e di mero fatto alla sua contestazione (**Sez. 5, n. 31173/2022, Lo Sardo, Rv. 666089-01**).

Sotto il profilo temporale, relativo all'individuazione del soggetto passivo, di recente la S.C. ha precisato che, in base all'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, l'obbligazione di imposta, in caso di immobili concessi in *leasing*, si consolida quale situazione giuridica soggettiva dell'utilizzatore sin dalla sottoscrizione del relativo contratto e, simmetricamente, viene a cessare con la scadenza ovvero con la risoluzione dello stesso, dovendosi attribuire rilevanza non già alla detenzione qualificata in quanto tale, ma al vincolo contrattuale su cui tale detenzione è fondata, con la conseguenza che essa permane, nella sua dimensione rilevante ai fini tributari, fino a quando il predetto vincolo è in vita, e viene a cessare al suo venir meno trasformandosi in detenzione senza titolo (**Sez. 5, n. 13120/2022, Paolitto, Rv. 664589-01**).

Occorre segnalare, poi, le diverse pronunce riguardanti l'ipotesi di risoluzione anticipata del contratto di *leasing*. La questione che si pone è quella di stabilire se, nel periodo intercorrente tra la cessazione di efficacia del contratto e la restituzione del bene, la titolarità passiva del rapporto fiscale sorga in capo al locatore, nella qualità di oggetto che giuridicamente possiede il bene o all'utilizzatore che materialmente ne dispone.

Recentemente si è consolidato l'indirizzo in base al quale, nel caso di risoluzione anticipata del contratto di *leasing* immobiliare, soggetto passivo dell'IMU è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore (Sez. 5, n. 25249/2019, Russo, Rv. 655410-01, Sez. 5, n. 29973/2019, Balsamo, Rv. 655919-01, Sez. 6-5, n. 00418/2021, Conti, Rv. 660260-01). Deve, quindi ritenersi superato il diverso orientamento espresso da (Sez. 5, n. 19166/2019, Penta, Rv. 654521-01).

Una novità dal punto di vista della *soggettività passiva*, introdotta dall'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011, è l'ampliamento della nozione di *coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali*, che, «sono individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola».

Ne consegue che sono considerati non fabbricabili i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, su cui persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale, attraverso l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali. La finzione

giuridica che consente di trattare il bene come terreno agricolo risulta, quindi, di più ampia applicazione rispetto all'ipotesi delineata sotto la vigenza dell'Ici.

Occorre precisare che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, in forza dell'art. 1, comma 13, della l. n. 208 del 2015 sono esenti da IMU «i terreni agricoli: a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione».

La base imponibile dell'IMU è disciplinata dall'art. 13, commi 2 e 3, del d.l. n. 201 del 2011, i quali fanno un rinvio all'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992; quest'ultima disposizione, come visto sopra, fornisce le definizioni di fabbricato, area edificabile e terreno agricolo e su tali aspetti la giurisprudenza formatasi nella vigenza dell'Ici, può pertanto, trovare agile applicazione.

Le principali questioni giunte e risolte in sede di legittimità in tema di IMU sono quelle relative al regime delle esenzioni.

Preliminarmente, tuttavia, si ricorda che in via generale è stato chiarito che l'interruzione del decorso del termine di prescrizione interviene quando l'atto interruttivo giunge nella sfera di conoscenza del debitore (**Sez. 6-5, n. 33681/2022, Mondini, Rv. 666414-01**).

Con riguardo alle *esenzioni*, un primo ordine di pronunce è incentrato sui benefici di cui all'art. 8, comma 3, del d.l. 6 giugno 2012, n. 74, convertito con mod. dalla l. 1° agosto 2012, n. 212, secondo cui i fabbricati ubicati nelle *zone colpite dal sisma* del 20 e del 29 maggio 2012, purché distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 30 novembre 2012, in quanto inagibili totalmente o parzialmente, sono, altresì, esenti dall'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, a decorrere dall'anno 2012 e fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi e comunque non oltre il 31 dicembre 2018.

In proposito si è affermato che il *dies a quo* deve essere individuato nell'inizio dell'anno interessato dal sisma (il 1° gennaio 2012), mentre il *dies ad quem* deve essere correlato al completamento della ricostruzione e al ripristino dell'agibilità dei fabbricati distrutti o sgomberati in conseguenza del sisma, seppure non oltre il 31 dicembre 2014 (**Sez. 5, n. 37343/2022, Lo Sardo, Rv. 666594-01**).

La pronuncia ha opportunamente anche chiarito che l'eccezionalità della *ratio* normativa di concedere l'esenzione ai fabbricati distrutti o sgomberati per il periodo strettamente necessario alla reintegrazione

dell'utilizzabilità secondo la originaria destinazione presuppone la loro inutilizzazione di fatto, non essendo logicamente concepibile che si possa beneficiare di un vantaggio fiscale connesso alla incidenza rovinosa degli eventi sismici in presenza del godimento totale o parziale dei fabbricati (**Sez. 5, n. 37343/2022, Lo Sardo, Rv. 666594-02**).

Con riferimento all'esenzione di cui all'*art. 7, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1992*, laddove dispone che sono esenti da imposta i "fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9", si rinvia a quanto esposto al paragrafo n. 8.

Per quanto riguarda, invece, l'esenzione di cui all'*art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992*, in caso di immobile ad uso misto, nella specie, adibito, in parte, ad attività di *culto* e, in parte, ad attività commerciale di casa per ferie, essa si applica proporzionalmente alla porzione destinata ad attività non commerciale, anche laddove non sia possibile procedere ad una sua autonoma identificazione catastale, purché vi sia una specifica indicazione del contribuente nella apposita dichiarazione (**Sez. 5, n. 32742/2022, Picardi, Rv. 666428-01**).

Una delle maggiori differenze tra l'ICI e l'IMU è la tassazione dell'*abitazione principale*.

Nel periodo compreso tra il 2008 e il 2011, si è visto che l'ICI non era applicabile all'abitazione principale del contribuente, fatta eccezione per alcuni casi, come quello delle abitazioni di lusso. Il principio ispiratore di questa esenzione era di non volere gravare il sacrificio del contribuente che aveva investito nella cd prima casa.

Con l'introduzione dell'Imu, l'esenzione è scomparsa e al suo posto è stata prevista l'applicazione di un'aliquota più bassa rispetto a quella ordinaria, nonché l'introduzione di una detrazione in misura fissa, suscettibile di aumento, secondo la discrezionalità dei comuni, fino a raggiungere l'eventuale integrale detassazione dell'immobile.

In maniera estremamente sintetica, analizzando l'imposizione fiscale sull'abitazione principale, si può individuare un primo periodo in cui per l'abitazione principale è stata prevista una detrazione pari ad almeno 103,29 euro, in applicazione dell'*art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992*, che si è, di fatto, tradotta nell'applicazione di un'aliquota ridotta rispetto alle altre tipologie immobiliari.

In un secondo periodo, a seguito delle modifiche introdotte dalla l. n. 93 del 2008, l'abitazione principale non è stata più imponibile ai fini dell'Ici, fatta eccezione per le abitazioni di lusso (A/1), le ville (A/8) e i castelli e abitazioni di eminente pregio (A/9).

Nell'applicazione anticipata dell'Imu, ai sensi dell'*art. 8, comma 1, del d.l. n. 23 del 2011*, in linea di continuità con l'Ici, era prevista l'esenzione per la prima casa.

L'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011, ha inaugurato un terzo periodo, stabilendo che l'abitazione principale e le sue pertinenze siano assoggettate ad IMU e prevedendo l'esenzione al ricorrere di due condizioni: il possessore e il suo nucleo familiare devono dimorare stabilmente in tale immobile e, inoltre, avervi la residenza anagrafica.

La Corte cost., con sentenza 13 ottobre 2022, n. 209 (in Gazz. Uff. del 19/10/2022, n. 42), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del art. 13, comma 2, quarto periodo, del d.l. n. 201 del 2011, conv. con modif. dalla l. n. 214 del 2011, nella parte in cui stabilisce: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente», anziché disporre: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente», e, in via consequenziale ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale del quinto periodo del medesimo comma.

A seguito della pronuncia del Giudice delle Leggi sopra richiamata è stato chiarito che va escluso che la nozione di abitazione principale presupponga la dimora abituale e la residenza anagrafica del nucleo familiare del possessore. Ne consegue che il beneficio spetta al possessore dell'immobile ove dimora abitualmente e risiede anagraficamente, anche se il coniuge abbia la residenza anagrafica in diverso comune (**Sez. 6-5, n. 32339/2022, Delli Priscoli, Rv. 666357-01**). Resta, così, superato il precedente diverso orientamento, secondo cui la nozione di abitazione principale postulerebbe l'unicità dell'immobile e richiederebbe la stabile dimora del possessore e del suo nucleo familiare, con la conseguenza dell'impossibilità di coesistenza di due abitazioni principali riferite a ciascun coniuge, sia nell'ambito dello stesso Comune, sia in Comuni diversi (**Sez. 6-5, n. 01199/2022, Cataldi, Rv. 663646-01**).

Occorre segnalare in proposito, che a seguito dell'intervento del Giudice delle leggi la S.C., con due ordinanze interlocutorie ha posto il problema dell'applicabilità del medesimo principio anche intema di ICI. Chiedendo la trattazione in pubblica udienza, ha sollevato la questione se sia giuridicamente corretta e costituzionalmente orientata l'interpretazione dell'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, come modificato dall'art. 1, comma 173, lett. b, della legge n. 296 del 2006, nel senso che l'agevolazione va riconosciuta anche nel caso di abitazione principale «nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale», dimori abitualmente senza i suoi familiari (Sez. 5, n. 05870/2023, non massimata, Sez. 5, n. 05878/2023 non massimata).

Sul diverso versante della qualificazione edificatoria di *aree ex agricole*, di recente è stato precisato che l'annullamento della delibera di adozione ed approvazione del piano regolatore generale da parte del giudice amministrativo non ha diretta incidenza sulla qualificazione edificatoria delle aree *ex agricole* e non giustifica il rimborso dell'imposta versata in eccedenza rispetto alla determinazione del valore imponibile di aree ricondotte *ope iudicis* alla originaria destinazione agricola, poiché ai fini fiscali rileva, non solo, l'edificabilità di diritto, derivante dal piano urbanistico, ma anche l'edificabilità di fatto, da individuarsi sulla base di indici quali la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio delle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali e l'esistenza di qualsiasi elemento obiettivo di incidenza sulla destinazione urbanistica (**Sez. 5, n. 31174/2022, Lo Sardo, Rv. 666085-01**).

Avuto, invece, riguardo al credito erariale nella *procedura fallimentare*, si ricorda, infine, **Sez. 1, n. 18882/2022, Vella, Rv. 665319-01**, secondo cui l'IMU maturata dopo la dichiarazione di fallimento rientra tra le spese sostenute per la conservazione, amministrazione e liquidazione dell'immobile ed integra una "uscita di carattere specifico", a norma dell'art. 111 *ter*, l.fall., che grava in prededuzione su quanto ricavato dalla liquidazione del bene, anche se oggetto di ipoteca, trovando tale soluzione conferma, altresì, nella formulazione contenuta nell'art. 222, comma secondo, del Codice della crisi di impresa approvato con d.lgs. n. 14 del 2019.

Attualmente l'IMU è disciplinata dall'art. 1, commi da 739 a 783, della l. n. 160 del 2019, mentre residua la vigenza dell'art. 8, comma 1, e dell'art. 9, comma 9, del d.lgs. n. 23 del 2011.

Secondo l'art. 1, comma, 780, della l. n. 160 del 2019, infatti: «A decorrere dal 1° gennaio 2020 sono abrogati: l'art. 8, ad eccezione del comma 1, e l'articolo 9, ad eccezione del comma 9, del d.lgs. n. 23 del 2011; l'art. 13, commi da 1 a 12-*ter* e 13-*bis*, del d.l. n. 201 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 214 del 2011; il comma 639 nonché i commi successivi dell'art. 1 della l. n. 147 del 2013, concernenti l'istituzione e la disciplina dell'imposta comunale unica (IUC), limitatamente alle disposizioni riguardanti la disciplina dell'IMU e della TASI. Restano ferme le disposizioni che disciplinano la TARI. Sono altresì abrogate le disposizioni incompatibili con l'IMU disciplinata dalla presente legge».

La disposizione lascia intendere che la nuova normativa tende a sostituire e mettere in ordine l'Imu, prevedendo abrogazioni esplicite, ma ponendo come norma di chiusura la prevalenza delle disposizioni in essa contenute sulle altre, ove incompatibili.

La scelta rilevante del legislatore è stata, non solo, quella di accorpate in qualche modo i tributi locali, quali la TASI (tassa per i servizi indivisibili) e la cd vecchia IMU per quegli immobili che sono soggetti ad entrambi i tributi, ma anche quella di applicare prelievi diversi a particolari categorie di immobili, quali quelli all'estero e le piattaforme petrolifere off-shore. Non risultano, allo stato, pronunce su tale nuova normativa.

CAPITOLO II

LA TARSU, LA TARES, LA TIA E LA TARI

(di Stefania Billi)

SOMMARIO: 1. Inquadramento. - 2. La TARSU: presupposti. - 2.1. Modalità di calcolo e liquidazione dell'imposta, accertamento e riscossione - 3. Casistica. - 3.1. Esercizi alberghieri. - 3.2. Porti turistici - 3.3. Deposito temporaneo. - 3.4. Garage. - 3.5. Strutture penitenziarie - 3.6. Stabilimenti balneari - 3.7. Consorzi. - 4. Esenzioni. - 5. Rifiuti speciali non assimilati. - 6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani. - 7. Imballaggi terziari e secondari. - 8. La TIA. - 9. Natura dell'imposta e questioni di giurisdizione. - 10. La TIA-2. - 11. La TARES. - 12. 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), introdotta 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.

Da punto di vista delle fonti normative, l'art. 17, comma 3, della l. 24 aprile 1998, n. 128, ha eliminato l'assimilazione automatica ai rifiuti urbani di quelli provenienti dalle attività artigianali, commerciali e di servizi, aventi una composizione merceologica analoga a quella urbana, con la conseguenza che 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. A partire dall'annualità di imposta 1997, hanno assunto, così, rilievo decisivo le indicazioni contenute nei regolamenti comunali circa la predetta assimilazione (Sez. 5, n. 22223/2016, Chindemi, Rv. 641882-01, 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).

Il successivo art. 7 del d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, ha previsto analogamente, 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.

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 L., 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, altresì, che la classificazione dei locali effettuata dai Comuni ai fini dell'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. n. 241 del 1990 (Sez. 5, n. 11217/2020, Reggiani, Rv. 657885-01).

Sotto un diverso profilo 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, Sez. 5, n. 14039/2019, d'Oriano, Rv. 654326-01).

Con riguardo agli enti competenti all'elaborazione delle tariffe, 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).

Per la rideterminazione delle tariffe per alcune regioni come la Sicilia, la competenza 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, 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).

Da ultimo è stato precisato (**Sez. 5, n. 15676/2022, Picardi, Rv. 664724-02**), sulla questione dell'immutabilità delle tariffe, che in tema di Tarsu, il comma 184, lett. a), dell'art. 1 della l. n. 296 del 2006, nel prevedere che, in attesa della completa attuazione del d.lgs. n. 152 del 2006, resti invariato, sino al 2009, il regime di prelievo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006, non ha inteso rendere immutabili le previgenti tariffe, ma prorogare il tributo previgente, in alternativa a quello neoistituito, con tutto il relativo sistema normativo, ivi compreso il potere regolamentare dei comuni, i quali, di conseguenza, hanno il potere di aumentare o diminuire le tariffe.

2. La TARSU: presupposti.

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).

Dal punto di vista soggettivo, 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, tra i quali, dunque, va compreso anche 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). Da ciò 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).

Nell'ambito della ripartizione degli oneri probatori, 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. Pur operando, infatti, 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 l'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 denuncia 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 continuano ad

essere occupate o detenute, ovvero gli altri elementi costituenti il presupposto della tassa (Sez. 5, n. 25063/2019, Cavallari, Rv. 655406-01).

La normativa ha, inoltre, inserito la necessità di un confronto tra le superfici dichiarate e le risultanze catastali. L'art. 70, comma 3, d.lgs. n. 507 del 1993, infatti, integrato dall'art. 1, comma 340, l. n. 311 del 2004, ha onerato i contribuenti di dichiarare una superficie non inferiore all'80% di quella catastale con riguardo a tutti gli immobili censiti nel catasto edilizio urbano. Ne deriva che i Comuni hanno piena facoltà, in sede di attività di accertamento, di attingere ai dati dell'Agenzia delle Entrate per la determinazione delle superfici tassabili e, in caso di denuncia di una misura inferiore alla predetta percentuale (e, a maggior ragione, in caso di omessa denuncia e di constatazione d'ufficio di una misura maggiore della predetta percentuale), di modificare d'ufficio la superficie stessa, dandone comunicazione agli interessati e procedendo così, in caso di scostamenti tra le superfici dichiarate e quelle da dichiarare, all'emanazione di appositi avvisi di accertamento in rettifica (**Sez. 5, n. 21956/2022, Lo Sardo, Rv. 665149-01**).

Con riferimento al termine per adempiere all'obbligo di denuncia va segnalato il consolidamento del principio per cui, il tenore letterale della disposizione sull'obbligo di denuncia contenuta nell'art. 70, comma 1, d.lgs. n. 507 del 1993, secondo cui la denuncia dei locali ed aree tassabili va presentata al Comune entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione o detenzione, impone di differenziare la detenzione o occupazione dei locali che sia in corso fin dall'inizio del periodo di imposta e, comunque, prima del 20 gennaio, dal caso in cui tale situazione si sia verificata in epoca successiva.

Il principio ha evidenti ripercussioni sulla decorrenza del termine di decadenza di cui all'art. 1, comma 161, l. n. 296 del 2006, secondo cui gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.

In particolare, consegue che ove la detenzione o occupazione dei locali sia in corso fin dall'inizio del periodo di imposta e, comunque, prima del 20 gennaio, il termine di decadenza decorre dall'anno corrente, viceversa, nel secondo caso dal 20 gennaio dell'anno successivo (**Sez. 5, n. 19531/2022, Lo Sardo, Rv. 664935-01**).

2.1. Modalità di calcolo e liquidazione dell'imposta, accertamento e riscossione.

Occorre premettere che, 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). La ragione sottesa a tale principio è che il tributo in esame è finalizzato a consentire all'Amministrazione locale di soddisfare le esigenze generali della collettività e non di fornire, secondo una logica commutativa, prestazioni riferibili a singoli utenti, 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).

Con riferimento al tema delle modalità di calcolo dell'imposta, è importante precisare che l'esonero dalla privativa comunale, previsto in caso di 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. Quest'ultima viene 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).

L'art. 72, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993 attribuisce ai Comuni la facoltà eccezionale, non suscettibile di applicazioni estensive, di procedere direttamente alla liquidazione dell'imposta ed alla conseguente iscrizione a ruolo secondo i ruoli dell'anno precedente, purché sulla base di dati ed elementi già acquisiti e non soggetti ad alcuna modificazione o variazione. Ne consegue che, salvo il caso di omessa denuncia o incompleta dichiarazione da parte del contribuente, non occorre la preventiva notifica di un atto di accertamento, rimanendo salva la possibilità per i Comuni di emanare un avviso di accertamento, anziché iscrivere a ruolo il tributo. Ove, tuttavia, il Comune scelga di notificare comunque l'avviso, deve farlo alle medesime condizioni, ovvero senza applicare le sanzioni che in caso di diretta iscrizione a ruolo sono escluse

dall'art. 13, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997, la cui previsione sarebbe altrimenti vanificata irrogando sanzioni al contribuente anche ove la norma non lo preveda (Sez. 6-5, n. 37006/2021, Delli Priscoli, Rv. 663322-01).

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. Ne consegue che, 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. Tali elementi, integrati con gli atti generali (quali i regolamenti o altre delibere comunali), sono idonei, infatti, 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.

È utile illustrare 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 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).

Il carattere stagionale dell'uso dei locali, ai fini della riduzione della tariffa, infatti, deve essere allegato e documentato dal contribuente in sede di denuncia originaria o in variazione dei presupposti della tassa e, 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 esclusione delle 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 la norma pone una presunzione *iuris tantum* di produttività, superabile solo dalla prova contraria del detentore dell'area; essa 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 (previsto dalla lett. b) del comma 3 di tale disposizione) con conseguente riduzione percentuale della tariffa applicabile, ponendo a carico del contribuente un onere di dichiarazione e di prova delle situazioni fattuali. Tali riduzioni risultano dalla licenza rilasciata dai competenti organi per l'esercizio dell'attività. (Sez. 5, n. 31460/2019, Taddei, Rv. 656023-01).

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. Tali circostanze devono essere dedotte dal contribuente o nella denuncia originaria o in quella di variazione e sono 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 *bed 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. 05355/2020, Napolitano A., 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. L'unica eccezione a tale regola è 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. Resta escluso il solo deposito temporaneo, prima della raccolta, nel luogo in cui i materiali o beni sono prodotti. In questo senso non vale 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, principio espresso in una fattispecie relativa ad un locale destinato a deposito di attrezzature per l'edilizia; Sez. 5, n. 34299/2021, Balsamo, Rv. 663048-01).

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 implicino 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. Stabilimenti balneari.

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., avendo 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 presunzione *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. 06551/2020, d'Oriano, Rv 657448-01).

È stato di recente precisato che l'art. 77 del d.lgs. n. 507 del 1993, secondo cui i comuni devono istituire la tassa di smaltimento da applicare, in base a tariffa giornaliera per il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani prodotti dagli utenti che occupano o detengono temporaneamente locali o aree pubbliche, non è applicabile ai concessionari del lido, atteso che questi ultimi, in virtù della concessione pluriennale, detengono stabilmente l'area, sebbene l'esercizio dell'attività di balneazione sia limitato nel tempo (**Sez. 5, n. 15676/2022, Picardi, Rv. 664724-01**).

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. 10 maggio 1976, n. 377, e l'entrata in vigore della l. 21 maggio 1981, n. 240, è affidata ad un'organizzazione autonoma avente, nell'attività di gestione svolta, rilevanza esterna, sicché 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, benché gli obblighi contrattuali nei confronti del Comune fossero stati assunti dall'associazione temporanea di imprese di cui al stessa era consorziata. (Sez. 5, n. 06569/2020, Lo Sardo, Rv 657393).

4. Esenzioni.

Come sopra accennato, 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; ne consegue che 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 L., 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 altri termini, 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, in proposito, 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, sia perché non risulterebbe neanche 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, n. 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 L., Rv. 644715-01).

In generale sui presupposti per il riconoscimento del diritto all'esenzione è stato affermato che, in materia di imposta sui rifiuti (in particolare TARI e TARSU), i Comuni, in armonia con il principio comunitario "chi inquina paga" e con gli artt. 62 e 70 del d.lgs. n. 507 del 1993, possono prevedere che gli edifici adibiti a culto religioso siano esenti dal pagamento di imposta e come tali indicati nella denuncia o nella successiva variazione, non essendo sufficiente la mera classificazione catastale. In tale ipotesi, comunque, se il contribuente non assolve all'onere di preventiva informazione tramite denuncia, la circostanza della destinazione a culto può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo.

Ai fini del godimento del beneficio fiscale, risulta poi irrilevante che la confessione religiosa non abbia stipulato le intese di cui all'art. 8, comma 3, Cost., potendo il giudice riconoscere la sua esistenza sulla base di indici presuntivi quali, esemplificativamente, il riconoscimento ai sensi dell'art. 2 della l. n. 1159 del 1929, o la circostanza che sia in fase di perfezionamento l'intesa di cui all'art. 8 Cost., oppure operare detto accertamento tramite l'esame dello statuto, che ne esprima chiaramente i caratteri (**Sez. 5, n. 16645/2022, Russo, Rv. 664858-01**).

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, non si applica alle Università statali, aventi natura di enti di diritto pubblico distinti dalle Amministrazioni dello Stato (Sez. 5, n. 25524/2019, d'Oriano, Rv. 655442-01).

5. Rifiuti speciali non assimilati.

Il 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 dell'art. 62 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. Il principio si fonda sul rilievo 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. Sarebbe, pertanto, 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, cit.).

Più di recente la S.C. 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 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).

Il principio sembra porsi in linea con l'orientamento, 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).

Sembra discostarsi da tale indirizzo (Sez. 5, n. 09214/2018, Castorina, Rv. 647823-01), secondo cui, 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.

7. Imballaggi terziari e secondari.

Premesso che la gestione di imballaggi e dei rifiuti di imballaggio è disciplinata, sia per prevenire e ridurre 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), il titolo II del d.lgs. n. 22 del 1997, 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, fra l'altro, per 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, 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, Sez. 5, n. 10010/2019, Balsamo, Rv. 653536-01).

La mancanza di possibilità di assimilazione dei rifiuti da imballaggi terziari, nonché da imballaggi secondari, ove non sia stata attivata la raccolta differenziata, non comporta, tuttavia, la loro esenzione dalla TARSU, ma che ad esse venga applicata la disciplina stabilita per i rifiuti speciali, che è quella dettata dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993. Tale disposizione rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo, l'esclusione dalla tassa della sola parte di superficie

per cui, per struttura e destinazione, si formano solo rifiuti speciali nell'ovvio presupposto che in un locale od area in cui producano rifiuti speciali si formino, anche, di norma, rifiuti ordinari, (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 sia 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 (nello stesso senso già Sez. 5, n. 09731/2015, Chindemi, Rv. 635472-01).

Sul versante degli oneri probatori è consolidato che, 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. Costituisce, infatti, principio generalmente applicato quello per cui, pur operando il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria (nella specie il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale), 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, come sopra si è visto), 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, cit.).

Si segnala, infine, 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. Da ciò 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*), ha istituito 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 e, 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 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 anche 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).

È stato, poi, 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).

Occorre, infine richiamare **Sez. 5, n. 21957/2022, Lo Sardo, Rv. 665327-02**), il quale ha ribadito l'orientamento maggioritario in tema di tariffa di igiene ambientale (TIA), sopra richiamato (v. supra par. 6), per il quale la delibera comunale che disponga l'assimilazione sulla base del solo criterio qualitativo, e non anche di quello quantitativo, deve essere disapplicata, per contrasto con l'art. 21, comma 2, lett. g, del d.lgs. n. 22 del 1997, con conseguente applicazione della disciplina stabilita per i rifiuti speciali dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993 (applicabile *ratione temporis*). Tale disposizione consente l'esclusione di quella parte di superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente rifiuti speciali non assimilabili o non assimilati, i cui presupposti spetterà al contribuente allegare e provare, con conseguente esenzione o riduzione in relazione alla quota variabile.

In presenza di una delibera comunale che ne individui le caratteristiche, sia quantitative che qualitative, al contribuente spetterà una riduzione tariffaria con riguardo alla quota variabile, in misura proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che dimostri di aver avviato al recupero autonomamente, purché il servizio pubblico di raccolta e

smaltimento sia istituito e sussista la possibilità per l'istante di avvalersene (Sez. 5, n. 21957/2022, Lo Sardo, Rv. 665327-01).

9. Natura dell'imposta e 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, mancando 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. Difatti, 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. Essa, pertanto, non si applica quando si paga un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente.

A tale proposito si è anche osservato che 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).

La non assoggettabilità della TIA (o TIA-1) ad IVA, per il periodo antecedente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 152 del 2006, attesa la sua natura tributaria, è stata anche affermata anche dal giudice costituzionale (Corte Cost. n. 239 del 2009 e n. 64 del 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 E., 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 tributaria, tenuto conto che, come evidenziato Corte Cost. n. 64 del 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 2010 (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. 01839/2020, Greco, Rv 656797-01).

Il principio è stato precisato anche con Sez. 5, n. 25519/2020, Antezza, Rv 659645-01, secondo cui spetta alla giurisdizione ordinaria 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). Il soggetto passivo dell'imposta è, infatti, 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.

La disciplina del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA, secondo il 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 e i relativi termini 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 amministrativo (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). In tal senso non viene ritenuto idoneo a snaturare la qualificazione 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 resta «*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 costituisce «*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 TARES.

La TIA-2 è stata sostituita dalla TARES (tributo comunale sui servizi), introdotta dall'art. 14 del d.l. n. 201 del 2011, conv. in l. n. 214 del 2011, secondo cui «Il tributo è dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani (comma 3)». La tariffa è commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. Fino all'attuazione delle disposizioni di cui al comma 9-*bis*, la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile al tributo è costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati.

Ai fini dell'applicazione del tributo si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini della Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani di cui al decreto legislativo 13 novembre 1993, n. 507 (TARSU), o della Tariffa di igiene ambientale prevista dall'articolo 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (TIA 1) o dall'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (TIA 2), (comma 9).

Da segnalare che nella determinazione della superficie assoggettabile al tributo non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano di regola rifiuti speciali, a condizione che il produttore ne dimostri l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente (comma 10).

A proposito di tale tributo è stato affermato che esso è dovuto indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio di smaltimento dei rifiuti, atteso che il presupposto impositivo si identifica con l'espletamento, da parte dell'ente pubblico, di un servizio nei confronti dell'intera collettività e non già in relazione a prestazioni fornite ai singoli utenti, sicché la sola disponibilità dell'area produttrice di rifiuti determina la debenza del tributo, salvo deroghe, riduzioni di tariffe e agevolazioni, per le quali è onere del contribuente dedurre e provare la relativa sussistenza per vincere la presunzione legale di produttività (**Sez. 5, n. 02373/2022, De Masi, Rv. 663744-01**).

12. La Tari.

La TARES è stata sostituita dalla TARI, introdotta, a decorrere dal 1° gennaio 2014, dall'art. 1, commi 639 ss., della l. n. 147 del 2013. Essa 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 e ciò in continuità con la disciplina delle precedenti imposte sui rifiuti. Stante il sostanziale rapporto di continuità tra le tasse sopra indicate, la S.C. ha, infatti, 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, cit., **Sez. 6-5, n. 21335/2022, Chiesi, Rv. 665315-01**).

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.

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, incumbendo 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, purché 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).

Si è precisato, poi, che la tariffa c.d. puntuale (o corrispettivo) sui rifiuti, di cui all'art. 1, comma 668, della l. n. 147 del 2013, prevista, quale alternativa alla TARI, per i comuni che abbiano realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico, ha natura privatistica; le relative controversie sono, pertanto, devolute alla giurisdizione del giudice ordinario (Sez. U, n. 11290/2021, Napolitano L., Rv. 661081-01).

CAPITOLO III

L'IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E I DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI

(di Stefania Billi)

SOMMARIO: 1. Imposta comunale sulla pubblicità: cenni sulla disciplina. - 2. Caratteri dell'imposta: il presupposto, la soggettività attiva e passiva. - 3. La base imponibile e la superficie tassabile. - 4. Il marchio commerciale. Le esenzioni. - 5. Tariffe. - 6. Diritti sulle pubbliche affissioni.

1. Imposta comunale sulla pubblicità: cenni sulla disciplina.

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.

L'oggetto del tributo non è il messaggio pubblicitario, ma il mezzo utilizzato per diffonderlo. Sono, dunque, rilevanti, ai fini impositivi, i messaggi diffusi nell'esercizio di un'attività economica allo scopo di promuovere beni e servizi ovvero volti al miglioramento dell'immagine del soggetto pubblicizzato. Sono, viceversa, escluse dall'imposizione tutte le forme di comunicazione che non hanno alcun contenuto pubblicitario.

Con i commi da 816 a 836 della Legge di Bilancio 2020 è stata prevista l'istituzione, a partire dal 2021, del canone unico patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria che va a sostituire: la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni (ICDPA), il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) e il canone di cui all'articolo 27, commi 7 e 8, del codice della strada, previsto dal decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, limitatamente alle strade di pertinenza dei comuni e delle province.

L'art. 1, comma 847, l. 27 dicembre 2019, n. 160 ha disposto l'abrogazione dei capi I e II del citato d.lgs., nonché degli artt. 62 e 63 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, riguardanti i canoni per l'installazione di mezzi pubblicitari e per l'occupazione di aree per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche. La disposizione prevede, inoltre, l'abrogazione di ogni altra disposizione in contrasto con la nuova normativa.

È espressamente previsto che il capo II del d.lgs. n. 507 del 1993 rimanga come riferimento per la determinazione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche appartenenti alle regioni di cui agli artt. 5 della l. 16 maggio 1970, n. 281 e 8 del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68.

Restano ferme le disposizioni inerenti alla pubblicità in ambito ferroviario e quelle che disciplinano la propaganda elettorale.

Per completare il sintetico quadro dell'attuale disciplina, occorre precisare che l'abrogazione disposta dal comma 847 della l. n. 160 del 2019 non ha, tuttavia, effetto limitatamente all'anno 2020, ma solo a decorrere dal 1° gennaio 2021, ai sensi dell'art. 4, comma 3-*quater*, del d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla l. 28 febbraio 2020, n. 8.

Il presupposto del canone unico di recente istituzione è l'occupazione di aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti o la diffusione di messaggi pubblicitari, anche mediante affissioni (l. n. 160 del 2019, art. 1, comma 819).

Esso è istituito dai comuni, dalle province e dalle città metropolitane con regolamento da adottare dal consiglio comunale o provinciale, ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (l. n. 160 del 2019, art. 1, comma 821).

È necessario richiedere ed ottenere la concessione per l'occupazione di suolo e l'autorizzazione per l'esposizione pubblicitaria anche per le fattispecie esenti dal pagamento del canone. Nelle particolari situazioni per cui il regolamento prevede la sola dichiarazione, il canone è dovuto dal dichiarante.

Il canone deve essere pagato dal titolare della concessione o autorizzazione ed è dovuto: a) dal titolare della concessione di occupazione di suolo pubblico; nel caso di una pluralità di occupanti di fatto, sono tutti tenuti al pagamento del canone; b) dal titolare dell'autorizzazione pubblicitaria; il canone è dovuto sia dal proprietario del mezzo che dal soggetto pubblicizzato

In assenza del titolo, o della dichiarazione, ove prevista, lo stesso è dovuto dal soggetto che occupa o diffonde messaggi pubblicitari abusivamente. Il soggetto pubblicizzato è obbligato in solido.

In caso di occupazione o esposizione abusiva il canone è dovuto da colui che effettua l'occupazione o la diffusione dei messaggi pubblicitari abusivamente e dal soggetto pubblicizzato (l. n. 160 del 2019, art. 1, comma 823). Il canone è indivisibile e il versamento viene effettuato indifferentemente da uno dei contitolari.

Sono previste ipotesi di riduzioni per le occupazioni e le diffusioni di messaggi pubblicitari, nonché di esenzione (l. n. 160 del 2019, art. 1, commi 832 e 833).

La presente ricognizione giurisprudenziale di legittimità ha, dunque, ad oggetto questioni regolate dalla disciplina previgente.

2. Caratteri dell'imposta: il presupposto, la soggettività attiva e passiva.

L'oggetto del tributo è il mezzo utilizzato per diffondere il messaggio pubblicitario. Ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 507 del 1993, infatti, 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 L., 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, Di Domenico, Rv. 610038-01, ma già nello stesso senso Sez. 5, n. 17852/2004, Del Core, Rv. 576689-01). 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.

Sez. 6-5, n. 21966/2014, Cosentino, Rv. 633015-01, ha, poi, chiarito 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.

Di recente la S.C. (Sez. 5, n. 01359/2019, 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 assolvendo una funzione promozionale di vendita.

Con riferimento al presupposto del tributo un'importante precisazione è stata effettuata da **Sez. 5, n. 00603/2022, Balsamo, Rv. 663606-01**, secondo cui la natura demaniale di un bene concesso in uso ai privati è del tutto irrilevante ai fini dell'assoggettamento di detta area all'imposizione fiscale del Comune, con la conseguenza che è tassabile il cartello collocato in area portuale.

Soggetto attivo dell'imposta è il comune, tenuto, a tal fine, ad emanare appositi regolamenti volti a disciplinare l'applicazione della stessa e a definire i limiti e le modalità di effettuazione della pubblicità.

Nel particolare caso di pubblicità effettuata attraverso impianti installati su beni appartenenti al comune o da questo dati in godimento, l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità, ad avviso di Sez. 5, n. 11673/2017, Botta, Rv. 644125-91, 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. La S.C. ha chiarito, in proposito, che è esclusa l'alternatività tra i due tributi per la 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.

Sono invece soggetti passivi dell'imposta, in via principale, il proprietario del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso e, in via sussidiaria, il soggetto giuridico produttore, commerciante, fornitore di servizi oggetto della pubblicità.

Al riguardo, la S.C. 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, che, quindi, può derivare, 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, di «colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità», ai sensi del comma 2 dell'art. 6 cit. (Sez. 5, n. 05039/2015, Meloni, Rv. 634738-01).

È stato quest'anno ulteriormente precisato, sotto il profilo dell'ambito soggettivo, da **Sez. 5, n. 09696/2022, Lo Sardo, Rv. 664154-01** che il soggetto passivo dell'imposta comunale sulla pubblicità, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 507 del 1993, si identifica, oltre che in chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, anche in chi produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità, a condizione che il messaggio pubblicitario, finalizzato al richiamo dell'attenzione del pubblico sul prodotto o sul servizio, sia potenzialmente idoneo a incrementare il risultato positivo dell'attività commerciale del contribuente, in quanto strettamente correlato a un vantaggio immediato e diretto dell'imprenditore beneficiario, rispetto alla risonanza del messaggio pubblicitario nella platea dei consumatori destinatari. In tale direzione, la S.C. ha escluso l'assoggettamento ad imposta del distributore, ai soli rivenditori al dettaglio su scala nazionale, di autovetture prodotte all'estero, sul presupposto, da un lato, dell'insussistenza di un rapporto contrattuale con terzi per la fruizione degli spazi pubblicitari e, dall'altro, nell'accertata impossibilità per il predetto di ritrarre sul piano commerciale alcuna utilità dalla pubblicità commissionata da un rivenditore in ambito locale.

La previsione del vincolo solidale ha superato il vaglio del Giudice delle Leggi (C. Cost. n. 557 del 2000) e, in ordine alle caratteristiche di tale vincolo, Sez. 5, n. 30046/2018, De Masi, Rv. 651553-01 ha effettuato un'importante precisazione, chiarendo che la responsabilità del soggetto che dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso "in via principale", prevista dall'art. 6 del d.lgs. n. 507 del 1993, non indica un beneficio d'ordine, ma si limita a fondare il diritto di rivalsa nei confronti di chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio viene diffuso. Ne consegue che la legittimità dell'avviso di accertamento al soggetto pubblicizzato non dipende dalla previa o contestuale emissione di altro avviso nei confronti del coobbligato solidale.

La modifica del solo soggetto "reclamizzato", invece, secondo Sez. 5, n. 11451/2019, Caprioli, Rv. 653670-01 non comporta una nuova imposizione ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 507 del 1993, atteso che tale

modifica non determina una variazione della superficie esposta o del tipo di pubblicità realizzata.

3. La base imponibile e la 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 (art. 7 d.lgs. n. 507 del 1993).

La legge distingue tra diffusione del messaggio pubblicitario, effettuata direttamente dall'interessato e senza apposite strutture adibite a tal fine, e diffusione del messaggio pubblicitario realizzata dall'interessato o da terzi mediante dette strutture, avvalendosi di impianti. In questo secondo caso, la base di calcolo del tributo è costituita dall'intera superficie dell'impianto, a norma dell'art. 12, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, che deve essere individuata in quella potenzialmente utilizzabile per i messaggi, con esclusione della parte inidonea a tale uso, in linea con un'interpretazione conforme al principio della capacità contributiva *ex* art. 53 Cost. (Sez. 5, n. 10835/2012, Olivieri, Rv. 623223-01).

Aderendo a tale impostazione con riferimento alla pubblicità effettuata mediante strutture piane, Sez. 5, n. 26727/2016, Solaini, Rv. 642370-02 ha affermato che, l'imposta va determinata in base alla superficie della minima figura geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario, con la conseguenza che deve farsi riferimento esclusivamente alla superficie utilizzabile per i messaggi.

Sull'interpretazione della nozione di «superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario», fornita dall'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, 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. Nella specie, 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, quali elementi d'arredo di un posto di ristoro accomunati dal medesimo uso.

In tal senso, Sez. 5, 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, restando nell'ambito dei cartelli mobili bifacciali, riguardanti un determinato soggetto o ditta, 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.

Con riferimento alle maggiorazioni tariffarie correlate alle dimensioni delle superfici espositive ha evidenziato che con l'art. 12, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 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. 04083/2020, Penta, Rv. 656977-01, Sez. 5, n. 30052/2018, Penta, Rv. 651554-02, Sez. 5, n. 04909/2005, Tirelli, Rv. 579958-01).

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.

Seguendo la medesima impostazione, Sez. 5, n. 17624/2021, Reggiani, Rv. 661763-01, in tema di imposta di pubblicità, ha escluso dall'ambito di applicazione del tributo previsto dall'art. 5 d.lgs. n. 507 del 1993 i cartelli situati all'interno delle stazioni di servizio che, in prossimità dei diversi distributori, indicano il tipo di carburante somministrato, trattandosi di messaggi privi di contenuto pubblicitario, con funzione essenzialmente di informativa e segnaletica rivolta alla clientela che entra nell'area di rifornimento dei combustibili.

4. Il marchio commerciale. Le esenzioni.

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).

In una controversia avente ad oggetto il marchio di ditte produttrici di pale eoliche, stampigliate su sessanta aerogeneratori, la S.C. 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.

Si può ritenere, dunque, consolidato il principio per cui il presupposto impositivo vada individuato nell'astratta possibilità del messaggio pubblicitario, visivo od acustico, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, divenuti tali per il solo fatto di trovarsi in quel luogo. In tali casi Sez. 5, n. 31707/2018, De Masi, Rv. 651649-01 ha affermato che 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, viceversa 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. Ne consegue che in queste ipotesi 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.

Sul tema dell'esenzione prevista dall'art. 17, comma 1-*bis*, ora citato per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni e servizi, che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività, Sez. 5, n. 07778/2019, D'Ovidio Rv. 653053-01, 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, secondo cui le apparecchiature automatiche erogatrici di fototessere, fanno piuttosto 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; Sez. 5, n. 17622/2021, Reggiani, Rv. 661762-01 con riferimento, invece, alle scritte e cartelli affisse su apparecchiature automatiche di scatto e stampa foto collocate in luogo pubblico o aperto al pubblico).

Sempre in relazione alle esenzioni, Sez. 5, n. 02184/2020, 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. Tale esenzione non trova, invece, applicazione per la pubblicità realizzata da terzi su spazi messi a loro disposizione, a titolo oneroso, da siffatte società sportive.

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. La pronuncia ha escluso che tali condizioni ricorrano 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 e, 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.

5. 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, la quale può intendersi effettuata anche mediante la richiesta di autorizzazione all'esposizione dei teli, quando questa abbia i requisiti previsti dalla legge per la prima. L'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993, infatti, 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).

In tema di canone per l'installazione di mezzi pubblicitari, secondo Sez. 5, n. 35336/2021, Dell'Orfano, Rv. 663195-01, l'art. 10, comma 5, lett. b), della l. 28 dicembre 2001, n. 448, modificando l'art. 62, comma 2, lett. d), del d.lgs. n. 446 del 1997, ha stabilito che nella determinazione della tariffa, a decorrere dal 2002 e con effetto vincolante, i comuni non possano eccedere di oltre il 25% le tariffe deliberate dall'amministrazione comunale nell'anno solare antecedente a titolo di imposta comunale sulla pubblicità. Ne consegue l'illegittimità della delibera comunale che, agendo

sui coefficienti di determinazione del canone, senza modificare la tariffa base, aumenti la tariffa oltre il limite stabilito dalla legge statale.

6. 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: i manifesti del comune relativi ad attività istituzionali esposti nel proprio territorio; i manifesti relativi alle iscrizioni nelle liste di leva, alla chiamata ed al richiamo alle armi; i manifesti dello Stato, delle regioni, delle province in materia di imposte e tasse, tributi e contributi; i manifesti della polizia in materia di pubblica sicurezza; i manifesti aventi ad oggetto adempimenti di legge in materia di elezioni politiche, referendum; i manifesti la cui affissione è obbligatoria; i 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 cost., attenendo alle modalità di esercizio del diritto.

Per altro verso 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. 4 aprile 1956, n. 212, volta a garantire la correttezza della competizione tra i candidati, la quale sanziona le condotte illecite, quali l'affissione fuori dagli spazi individuati ed assegnati dal comune o affissione senza titolo in detti spazi, che si collocano in tale periodo, sul presupposto della predisposizione da parte dell'amministrazione di quanto necessario alla pubblicità elettorale da parte dei gruppi o dei candidati. Al di fuori del 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 Giacomo Stalla)

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Tributo - non tributo. - 3. Atti della fase della riscossione. - 4. Esecuzione forzata. - 5. Atti di classamento catastale. - 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 (oggi Corti di Giustizia Tributaria di I e II grado).

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 S.C. 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 (cfr., per i principi sottesi a tale indirizzo interpretativo, Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01, successivamente ripresa e specificata, a seguito dell'introduzione dell'art. 12, comma, 4 *bis* d.P.R. n. 602 del 1973 da parte dell'art. 3 *bis* d.l. n. 146 del 2021 conv. dalla l. n. 215 del 2021 in materia di impugnazione dell'estratto di ruolo, da **Sez. U, n. 26283/2022, Perrino, Rv. 665660-02**).

Tale approdo interpretativo trova un proprio antecedente nella sentenza della Consulta (Corte Cost. n. 313 del 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. Tributo - non tributo.

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 cost. 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. 00064/2008).

Tenendo conto di tali principi, la S.C. ha affrontato diverse questioni problematiche in tema di riparto di giurisdizione, nelle quali veniva in rilievo la possibilità di qualificare un'entrata erariale come tributo, in contrapposizione ad entrate erariali di natura patrimoniale-privatistica (corrispettivi), ovvero di entrate fiscali tuttavia prive di carattere tributario; e ciò con riguardo ad istituti solo apparentemente contigui e variamente denominati dal legislatore (imposta, tassa, diritto, tariffa, onere, contributo, canone, sovracanone, addizionale ecc...).

Si segnala, tra le molte, Sez. 6-1, n. 04731/2021, Campese, Rv. 660741-01, per la quale l'obbligo di versare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, previsto dall'art 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dipende dalla coesistenza di due presupposti, l'uno di natura processuale, e cioè che il giudice abbia adottato una pronuncia di integrale rigetto o di inammissibilità o improcedibilità dell'impugnazione, la cui verifica spetta al giudice ordinario, l'altro di natura sostanziale, ovvero che la parte che ha proposto l'impugnazione sia tenuta al versamento del contributo unificato iniziale, soggetto al sindacato del giudice tributario. Già Sez. U, n. 04315/2020, Lombardo, Rv. 657198-02 aveva affermato la natura tributaria del c.d. 'doppio contributo', in quanto esso "*partecipa della natura del contributo unificato iniziale ed è volto a ristorare l'amministrazione della Giustizia dei costi sopportati per la trattazione della controversia*", con conseguente sua attribuzione alla giurisdizione tributaria. Tale conclusione è stata ribadita da Sez. U, n. 20621/2023, Scarpa, Rv. 668224-01, la quale ha al contempo escluso la natura sanzionatoria dell'istituto.

Le Sezioni Unite della S.C. hanno chiarito che la tariffa c.d. puntuale (o corrispettivo) sui rifiuti, di cui all'art. 1, comma 668, della l. n. 147 del 2013, prevista, quale alternativa alla TARI, per i comuni che abbiano realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico, ha natura privatistica; le relative controversie sono, pertanto, devolute alla giurisdizione del giudice ordinario (Sez. U, n. 11290/2021, Napolitano L., Rv. 661081-01).

Su un piano più generale, con riferimento alle controversie aventi ad oggetto richieste di rimborso delle imposte, Sez. U, n. 12150/2021, Perrino, Rv. 661139-01, ha sottolineato che la giurisdizione generale del giudice tributario può essere esclusa - a favore del giudice ordinario, configurandosi un'ordinaria azione di indebito oggettivo *ex art. 2033 c.c.* - nel solo caso in cui l'Amministrazione abbia formalmente riconosciuto il diritto al rimborso e la quantificazione della somma dovuta, sicché non

residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il "quantum" del rimborso o le procedure con le quali lo stesso deve essere effettuato. Situazione, questa, che **Sez. U, n. 00761/2022, Crucitti, Rv. 663585-01** ha ravvisato anche nella certezza dell'indebito insita in una sentenza passata in giudicato.

Sez. U, n. 37445/2022, Conti, Rv. 666380-01 ha stabilito la giurisdizione ordinaria sulla domanda con cui il contribuente chieda in via autonoma il maggior danno (ulteriore rispetto a quello forfettariamente determinato dagli interessi legali previsti dalla disciplina tributaria) derivante dal ritardo nel versamento di un rimborso effettuato spontaneamente dall'amministrazione fiscale, ; ciò perché in tal caso manca una contestazione sul rapporto tributario principale (quale il diritto al rimborso o al riconoscimento del credito d'imposta), non può dirsi mai sorta una controversia su questione riservata alla giurisdizione tributaria dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 né, di conseguenza, sussiste un rapporto di accessorietà con la lite che riguarda unicamente il danno di cui all'art. 1224, comma 2, c.c.

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.

Sez. U, n. 08671/2023, Stalla, non massimata, ha affermato la giurisdizione ordinaria in una fattispecie nella quale il contribuente lamentava l'illegittimità del comportamento dell'agente per la riscossione, il quale aveva iscritto due provvedimenti di fermo amministrativo su altrettanti autoveicoli nonché ipoteca su un immobile di sua proprietà (di cui si chiedeva contestualmente la cancellazione), nonostante che le due cartelle esattoriali sulle quali queste iscrizioni si basavano fossero state precedentemente annullate con sentenze definitive.

Ha precisato Sez. U, n. 28640/2021, Manzon, Rv. 662469-01, che spetta alla giurisdizione del giudice tributario la cognizione sulla controversia relativa al diniego di sospensione della riscossione di cartella esattoriale ai sensi dell'art. 1 della l. n. 423 del 1995, rientrando tale fattispecie nella giurisdizione generale tributaria prevista dal d.lgs. n. 546 del 1992, rispetto alla quale è irrilevante tanto la disciplina dell'impugnabilità dell'atto quanto la natura discrezionale dell'atto impugnato.

Parimenti al giudice tributario spetta la giurisdizione, in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, sull'eccezione di prescrizione della pretesa impositiva maturata successivamente alla notificazione della cartella, e ciò anche in caso di ritenuta validità della notifica della cartella stessa. Ciò perchè *“restando escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione tributaria successivi alla sua notificazione, ove il contribuente sottoponga all'esame del giudice la definitività o meno della cartella di pagamento, la relativa controversia non è qualificabile come meramente esecutiva”* (Sez. U, n. 16986/2022, Conti, Rv. 664756-01).

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 Corte cost. n. 114 del 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 cost., 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 del 2018 cit.).

Di qui Sez. U, n. 20693/2021, Scoditti, Rv. 662224-01, ha precisato che spetta alla giurisdizione tributaria la cognizione sull'opposizione alla cartella di pagamento (promossa ai sensi dell'art. 615, comma 1, c.p.c.) con la quale siano dedotti fatti - relativi alla carenza della originaria pretesa tributaria o all'estinzione della stessa (nella specie, per intervenuta prescrizione) - che si assumano verificati anteriormente alla notificazione della cartella.

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. Nella richiamata decisione 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'ambito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. Il sopra indicato 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 sancito 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, Sez. U, n. 21642/2021, Conti, Rv. 662122-01, ha ribadito che, in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va individuato nel senso

che 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 tal senso già Sez. U, n. 07822/2020, Frasca, Rv. 657531-03.

Intervenendo su una questione più specifica, Sez. U, n. 11293/2021, Rubino, Rv. 661128-01, ha affermato che in relazione alle controversie aventi ad oggetto una opposizione proposta da un privato avverso l'esecuzione intrapresa da un soggetto pubblico con una intimazione di pagamento contenuta in una cartella esattoriale, al fine di individuare se la giurisdizione appartenga al giudice tributario o al giudice ordinario non rileva lo strumento utilizzato per procedere alla riscossione ma la natura del credito fatto valere, dovendosi in particolare verificare se quest'ultimo scaturisca da una pretesa impositiva della P.A. o se costituisca il semplice corrispettivo di una prestazione erogata da un soggetto pubblico in esecuzione di un rapporto privatistico.

5. Atti di classamento catastale.

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 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, lo disapplica, 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. 07665/2016, 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.).

Questo criterio discretivo è stato ribadito, nella sua portata generale, da **Sez. U, n. 01995/2022, Crucitti, Rv. 663725-01**, la quale ha escluso la giurisdizione tributaria in ordine a controversia in cui i proprietari di fondi ubicati in un comprensorio consortile di bonifica ricadenti nel Piano di classifica, avevano chiesto l'annullamento di quest'ultimo (dunque in via diretta e principale) perché adottato dal Commissario straordinario in carenza di potere, sul rilievo che il Piano costituisse il presupposto della richiesta dei contributi.

Sez. 6-5, n. 31574/2021, Lo Sardo, Rv. 662824-01, ha puntualizzato che il diniego, espresso o tacito, opposto dall'amministrazione finanziaria all'istanza di variazione della rendita catastale non è qualificabile come diniego di autotutela, ma integra un atto relativo alle operazioni catastali di attribuzione di rendita ed è, quindi, impugnabile dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. f), del d.lgs. n. 546 del 1992.

6. Casistica.

Sez. U, n. 35954/2021, Conti, Rv. 662944-01, ha affermato che sono devolute alla giurisdizione ordinaria del tribunale fallimentare le controversie relative al mancato assenso dell'agenzia fiscale ad una proposta di trattamento dei crediti tributari *ex art.* 182-*ter*, l.fall. inserita in una domanda di concordato preventivo, in ragione della prevalenza dell'interesse concorsuale su quello tributario, e ciò anche con riguardo al periodo anteriore all'entrata in vigore del d.lgs. n. 14 del 2019, alla giurisdizione ordinaria del tribunale fallimentare, considerata l'obbligatorietà di tali proposte nell'ambito delle procedure nelle quali

sono consentite ed in ragione, altresì, del disposto degli artt. 180, 182 *bis* e 182 *ter*, l.fall., nel testo modificato dal citato d.lgs. n. 14 del 2019 e dal d.l. n. 125 del 2020, da cui si evince la prevalenza, con riferimento all'istituto in esame, dell'interesse concorsuale su quello tributario, senza che assuma rilievo, invece, la natura giuridica delle obbligazioni oggetto dei menzionati crediti (v. anche Sez. U, n. 08504/2021, Manzon, Rv. 660876-02; **Sez. U, n. 21835/2022, Stalla**).

Secondo Sez. U, n. 25479/2021, Crucitti, Rv. 662252-01, rientra nella giurisdizione esclusiva del g.a., ai sensi dell'art. 133, comma 1, lett. o), d.lgs. n. 104 del 2010, l'impugnazione proposta dal responsabile di un impianto fotovoltaico contro il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 6 marzo 2020 con cui, in attuazione dell'art. 36, comma 3, d.l. n. 124 del 2019, conv., con modif., dalla l. n. 157 del 2019, sono stati indicati le modalità di presentazione e il contenuto essenziale della comunicazione mediante la quale gli operatori economici che abbiano cumulato la deduzione fiscale *ex* art. 6, commi 13 ss., l. n. 388 del 2000, e gli incentivi previsti dai decreti ministeriali del 2011 possono, avvalendosi della speciale facoltà introdotta proprio dal citato art. 36, assoggettare alle imposte dirette l'importo dedotto dalle rispettive basi imponibili. Infatti, tale provvedimento si configura come atto tipicamente amministrativo, generale, meramente ricognitivo e attuativo del disposto di legge, non contenente una pretesa tributaria sostanziale e non rientrante nell'elenco riportato nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. (Nella specie, parte ricorrente aveva agito chiedendo l'annullamento del provvedimento in esame nonché l'accertamento del proprio diritto a cumulare le tariffe e la menzionata deduzione fiscale).

Ha chiarito Sez. U, n. 21961/2021, Manzon, Rv. 661871-01, che i contributi per il funzionamento dell'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni, relativi alle spese di funzionamento dell'Autorità *ex* art. 2, comma 14, del d.lgs. n. 261 del 1999, come modificato dall'art. 1, comma, 2, del d.lgs. 58 del 2011, applicabile "*ratione temporis*", 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 (destinata allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore) e riferite ad un presupposto economicamente rilevante, in quanto commisurate al volume di fatturato assunto ad indice della capacità contributiva; pertanto, la disposizione di cui all'art. 133, lett. I), c.p.a. va interpretata nel senso che la stessa fissa la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo per tutti i provvedimenti di AGCOM, ad eccezione di quelli che riguardano il contributo per il funzionamento dell'Ente, in ordine ai quali invece trova applicazione la

previsione di cui all'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, quale norma di attribuzione al giudice tributario speciale della competenza giurisdizionale generale in materia di tributi.

È stato precisato, poi, che la controversia sorta dall'impugnazione di un avviso di accertamento fiscale notificato agli *ex* soci di una società cancellata dal registro delle imprese, con cui sia stata dedotta l'insussistenza, nel caso concreto, della responsabilità dei soci per i debiti tributari della società, sul presupposto, da un lato, dell'operatività del meccanismo introdotto dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014 (circa il differimento per cinque anni dell'effetto estintivo della società cancellata nel settore tributario e contributivo) e, dall'altro lato, della mancata riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, ai sensi dell'art. 2495 c.c., è devoluta alla giurisdizione tributaria, atteso che entrambi i motivi di impugnativa ruotano intorno alla postulata illegittimità o inesistenza della pretesa fiscale azionata dall'ufficio nei confronti dei soci della società estinta, che deve formare oggetto di esame da parte del giudice naturale di quel rapporto, costituito dal giudice tributario (Sez. U, n. 00619/2021, Conti, Rv. 660218-01).

Ha chiarito Sez. U, n. 05418/2021, Crucitti, Rv. 660791-01, che spetta al giudice ordinario, e non a quello tributario, la giurisdizione sull'opposizione ad ordinanza ingiunzione per il pagamento del "benefit" ambientale, previsto dall'art. 29, comma 2, della l.r. Lazio n. 27 del 1998 in favore dei Comuni che ricevono determinate categorie di rifiuti e ospitano determinati impianti per il loro trattamento e smaltimento, atteso che tale beneficio economico non presenta i caratteri del tributo, ma assume la natura di indennizzo avente la funzione di ristorare il Comune ospitante dei danni ambientali derivanti dall'attività di smaltimento dei rifiuti.

In materia di autorizzazioni temporanee all'utilizzo di frequenze-radio accessorie e supplementari rispetto a quelle già rientranti nell'autorizzazione generale, gli oneri economici dovuti ai sensi dell'art. 38, All. n. 25, al d.lgs. n. 259 del 2003, valutati secondo un criterio contenutistico e sostanziale e non terminologico, non hanno natura tributaria, ma corrispettiva, sia in quanto aventi natura prettamente opzionale e tecnico-funzionale, in funzione di corrispettivo o di canone sinallagmaticamente commisurato ai parametri tecnico-dimensionali dell'erogazione supplementare stessa, sia in quanto esulano dalla specifica capacità contributiva, senza che rilevi il passaggio dal regime concessorio *ex* art. 16, della l. n. 223 del 1990, a quello autorizzativo *ex* d.lgs. n. 259 del 2003 e d.lgs. n. 177 del 2005; ne consegue che, in caso di contestazione dovuta al mancato pagamento del conguaglio dei contributi d'uso già versati a titolo di acconto, la giurisdizione spetta al giudice ordinario, e non a quello amministrativo, non vertendo la controversia sul contenuto provvedimento o sulle procedure di assegnazione dei diritti d'uso, ma su una pretesa di tipo creditorio, che non rientra, pertanto, nelle prescrizioni di

cui all'art. 133 c.p.a. (**Sez. U, n. 32121/2022, Stalla, Rv. 666066-01**; Sez. U, n. 01115/2023, Perrino, non massimata).

La controversia avente ad oggetto la richiesta di decreto ingiuntivo proposta dall'ente territoriale per ottenere dalla società fornitrice dell'energia elettrica l'adempimento dell'obbligo di versare l'addizionale provinciale all'accisa, rientra nella giurisdizione del giudice tributario, in ragione della natura tributaria della prestazione (d.lgs. n. 54 del 1995); né, in senso contrario, assume rilievo che la pretesa sia fatta valere con il procedimento monitorio, posto che la scelta del mezzo processuale è del tutto neutra ai fini della giurisdizione, rilevando unicamente la natura della prestazione oggetto del contendere (**Sez. U, n. 16984/2022, Conti, Rv. 665031-01**).

Non rientra nella giurisdizione tributaria - ma in quella amministrativa - la controversia concernente l'impugnazione di un provvedimento mediante il quale l'Agenzia delle Entrate abbia individuato le modalità di presentazione, ed il contenuto essenziale, della comunicazione per il mantenimento del diritto a beneficiare di tariffe incentivanti riconosciute dal Gestore dei servizi energetici. Infatti il potere di annullamento delle commissioni tributarie riguarda soltanto gli atti indicati dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, o quelli a questi assimilabili, da cui esula l'impugnazione di atti suscettibili di coinvolgere un numero indeterminato di soggetti, con pronuncia avente efficacia nei confronti della generalità dei contribuenti (**Sez. U, n. 04869/2022, Marotta, Rv. 663905-01**).

La controversia tra società concessionaria del servizio di riscossione delle imposte e l'ente impositore circa le somme da essa detenute tra la riscossione stessa ed il versamento (detenzione implicante maneggio di pubblico denaro da parte di agente contabile) dà luogo ad un 'giudizio di conto' e rientra pertanto nella giurisdizione della Corte dei Conti (**Sez. U, n. 00760/2022, Crucitti, Rv. 663584-01**).

La lite sull'omesso versamento del contributo veterinario e sulla maggiorazione del contributo veterinario di cui al d.lgs. n. 194 del 2008 rientra nella giurisdizione del giudice tributario. Si tratta infatti di imposizione che ha natura tributaria, attesa la doverosità della prestazione, imposta in forza dell'interesse generale al bene della salute e dei vincoli derivati dalle disposizioni comunitarie, e il suo diretto collegamento con la pubblica spesa, in quanto indirizzata ad una platea di destinatari individuati in relazione all'attività da questi svolta nel settore alimentare, tanto che grava sullo Stato l'obbligo di organizzare controlli ufficiali e di predisporre strutture, mezzi e personale per la loro effettuazione (Sez. U, n. 08652/2023, Federici, Rv. 667439-01).

La domanda con la quale un terzo invochi la declaratoria dell'invalidità o inefficacia di un contratto di affidamento in concessione del servizio di accertamento e riscossione di tributi locali rientra nella giurisdizione del giudice ordinario, involgendo unicamente posizioni di diritto soggettivo (Sez. U, n. 04419/2023, Napolitano L., Rv. 666887-01).

Sez. U, n. 01125/2023, Perrino, Rv. 666548-01, ha affermato la giurisdizione ordinaria, non tributaria, sulla controversia concernente l'escussione della polizza fideiussoria per rimborso Iva, *ex art. 38-bis*, d.P.R. n. 633 del 1972; ciò in ragione del fatto che la facoltà di escutere la garanzia prestata dal contribuente non è espressione del potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria, e che il rapporto autonomo di garanzia che sorge tra garante e debitore ha un oggetto diverso da quello del debito principale costituito dalla pretesa tributaria.

7. Profili processuali.

In una fattispecie nella quale la sentenza di merito aveva dichiarato il difetto di giurisdizione del giudice ordinario sull'opposizione all'esecuzione fondata, oltre che sull'impignorabilità del bene oggetto dell'esecuzione forzata, sull'eccezione di prescrizione di crediti di natura tributaria, Sez. U, n. 21165/2021, Perrino, Rv. 661856-01, ha ribadito il generale principio per il quale in caso di proposizione di plurime domande legate da nesso di subordinazione, il giudice adito deve valutare la giurisdizione con riferimento alla domanda proposta in via pregiudiziale, venendo in rilievo la questione di giurisdizione sulla domanda subordinata soltanto quando sia stato sciolto il nesso di subordinazione, il che accade se la domanda principale sia rigettata nel merito o per ragioni di rito ma senza chiusura del processo innanzi al giudice adito.

Sez. 5, n. 06118/2021, Fracanzani, Rv. 660694-01, ha affermato che, in tema processo tributario, per far salvi gli effetti processuali e sostanziali della domanda originariamente proposta innanzi al giudice privo di giurisdizione e riproposta innanzi al giudice tributario, alla "translatio iudicii" deve seguire la "conversione" dell'azione secondo i canoni propri del processo tributario, avente natura impugnatoria-demolitoria di provvedimento (espreso o tacito) entro un termine decadenziale, con conseguente individuazione del bene della vita richiesto dall'attore sostanziale originario nei suoi termini identificativi di *petitum* e di *causa petendi*, senza che tuttavia sia necessario il rispetto di requisiti formali o temporali del rito del giudice munito di giurisdizione.

Sez. 5, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-02, ribadito che in tema di riscossione a mezzo ruolo di somme dovute all'Amministrazione finanziaria in forza di rapporti di diritto privato, la cartella di pagamento ovvero l'intimazione di pagamento di cui rispettivamente agli artt. 20 e 25

del d.P.R. n. 602 del 1973, notificate all'obbligato, hanno funzione assimilabile al precetto di cui all'art. 480 c.p.c., preannunciando esse l'azione esecutiva cd. esattoriale, e le relative contestazioni vanno proposte dinanzi al giudice ordinario, nelle forme e nei termini di cui agli artt. 615 e 617 c.p.c., ha sottolineato che, tuttavia, qualora il debitore abbia per errore proposto la contestazione del diritto di procedere ad esecuzione forzata dinanzi al giudice tributario e il difetto di giurisdizione non sia stato eccepito da alcuno, né rilevato d'ufficio dal giudice, la pronuncia di questi nel merito determina, in mancanza di impugnazione, la formazione del giudicato implicito sul punto, senza tuttavia trasformare la natura del rapporto obbligatorio, che resta privatistica. Secondo detta pronuncia la proposizione dell'opposizione alla cartella di pagamento, ovvero all'intimazione di pagamento, per quanto avanzata dinanzi al giudice tributario, resta sottratta al termine perentorio di cui all'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992, sostanziosamente essa - sempre che sia proposta prima del perfezionamento del pignoramento - in una opposizione "pre-esecutiva" *ex* art. 615, comma 1, c.p.c.

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 S.C. ed ottenere così una pronuncia vincolante sul punto.

CAPITOLO II

IL PROCESSO DI PRIMO GRADO

(di Giancarlo Triscari)

SOMMARIO: 1. Gli atti impugnabili.-2. Il ricorso.-3. La difesa tecnica. -4. Le notificazioni.-5. Costituzione in giudizio e poteri delle parti.-6. Competenza.-7. Istruttoria.-8. Decisione.-9. Ulteriori vicende processuali.

1. Gli atti impugnabili.

L'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 contiene l'elencazione degli atti contro i quali può essere proposto il ricorso tributario.

In particolare, 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'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

e-*ter*) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell' art. 2, comma 2;

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;

h-*bis*) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.

La previsione di cui alla lettera *h-bis* è stata introdotta di recente dall'art. 22, d.lgs. n. 49 del 2020, al fine di dare attuazione alla direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.

In questo ambito, è consolidato l'orientamento della Corte di legittimità secondo cui, 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 qualora 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.

Tale orientamento muove dalla considerazione che la modalità con la quale l'amministrazione finanziaria manifesta la sua volontà impositiva, e ogni forma conseguente di accertamento e di applicazione della sanzione, è variabile e ampia e va 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 finanziaria con la quale viene a cristallizzarsi una pretesa tributaria.

Ne deriva, quindi, 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, evidenzia senza alcuna incertezza una individuata e precisa pretesa.

È stata, in particolare, riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, esplicitando concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinata, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19.

In tali casi, sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, *ex art. 100 c.p.c.*, a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, a invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico) (Sez. 5, n. 17010/2012, n. 17010; Sez. Un., n. 03773/2014; Sez. 5, n. 34177/2021).

Si è quindi precisato (Sez. 5, n. 21254/2023, Fracanzani, Rv. 668511-01) che, un'armonica lettura dei principi di efficacia, efficienza ed economicità della tutela giudiziaria e di ragionevole durata del processo come distillati dalla Corte EDU, dagli organismi Eurounitari, alla luce dei principi costituzionali e dell'elaborazione processual-civilistica, deve condurre a ritenere che l'originario elenco di atti impugnabili da tempo non costituisca più un numero chiuso, ma possa essere integrato secondo due direttrici: per un verso, consentendo il ricorso avverso tutti quegli atti di natura provvedimento capaci di modificare unilateralmente e autoritativamente le situazioni giuridiche soggettive del contribuente, sia sui profili sostanziali che processuali; per un altro verso, consentendo (ed imponendo, a pena di decadenza), l'impugnazione di quegli atti che non appartengano alla prima categoria, ma che costituiscano il primo atto notificato o comunque pienamente conosciuto o legalmente conoscibile dalla parte contribuente, successivo ad un atto impugnabile, ma non formalmente comunicato e che, quindi, si palesa tramite la comunicazione dell'atto successivo, non autonomamente lesivo. In tal caso, l'impugnazione del secondo atto, non lesivo, è funzionale ad attrarre alla cognizione anche l'atto lesivo, ma non (fino ad allora) conosciuto.

1.2. Atti tipici e atti atipici.

La differenziazione tra atti tipici, cioè espressamente indicati nell'art. 19, ed atti atipici, comunque impugnabili, assume rilievo sotto il profilo della obbligatorietà dell'impugnazione.

La Corte ha precisato (**Sez. 5, n. 11481/2022, Lo Sardo, Rv. 664353-01**) a tal proposito, che la più recente dottrina ha enucleato le distinte categorie degli "atti facoltativamente impugnabili" e degli "atti necessariamente impugnabili".

I primi esprimono un'irreversibile determinazione della pretesa impositiva, seppure non rivestano ancora la forma autoritativa di uno degli atti tipizzati dal d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, per cui si può dire che la pretesa impositiva è sostanzialmente, sebbene non ancora formalmente, determinata; i secondi sono riconducibili o assimilabili (in

via di interpretazione estensiva, per affinità di portata e di funzione) all'elenco degli atti tipizzati dal d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1; per cui si può dire che la pretesa impositiva è sostanzialmente e formalmente determinata.

Pertanto, nulla esclude che il contribuente possa opporsi dinanzi al giudice tributario, dapprima, all'atto facoltativamente impugnabile e, poi, all'atto necessariamente impugnabile, configurandosi il suo interesse ad agire non soltanto nel contestare l'atto suscettibile di divenire irretrattabile se non impugnato, bensì anche nell'impedire l'adozione di un tale provvedimento, che imporrebbe il ricorso al giudice tributario siccome riconducibile all'elenco contenuto nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19.

Tale eventualità, cioè, l'impugnazione, dapprima, dell'atto impositivo atipico o ad impugnazione facoltativa (quale la fattura) e, poi, dell'atto impositivo tipico o ad impugnazione necessaria (quale la successiva ingiunzione di pagamento) comporta, comunque, in caso di contemporanea pendenza, che il giudizio relativo all'atto preliminare venga a perdere rilevanza, essendo prevalente (ed assorbente) la cognizione sulla pretesa impositiva (per ogni aspetto dell'*an*, del *quantum* e del *quomodo*) nel giudizio relativo all'atto principale, anche se l'instaurazione sia successiva in ordine cronologico. Per cui, il contribuente ha l'onere di riproporre o di proporre *ex novo*, non essendo vincolato dalle questioni dedotte nel precedente giudizio, i vizi sostanziali e procedurali ravvisati nell'esercizio del potere impositivo.

Peraltro, l'emanazione di atti impositivi atipici non incide sulla sequenza procedimentale dell'accertamento e della riscossione del tributo, per cui la funzione dell'atto principale non è alterata dall'eventuale emanazione dell'atto preliminare.

Ne deriva, quindi, che l'atto che può essere impugnato in via facoltativa (quale la fattura) non muta la causa tipica della cartella o dell'ingiunzione di pagamento che il contribuente ha, sempre e comunque, l'onere di impugnare per contestare la pretesa tributaria.

La verifica della natura facoltativa o obbligatoria dell'impugnazione di un atto dell'amministrazione finanziaria assume evidentemente rilievo sotto il profilo della definitività o meno della pretesa, poiché è in relazione agli atti obbligatoriamente impugnabili che, ove non impugnati, si viene a determinare la non contestabilità di quanto preteso dall'amministrazione finanziaria.

1.3. L'interpello disapplicativo.

Un profilo di interesse, in questo ambito, ha avuto riguardo al contenzioso tributario in materia di interpello disapplicativo.

La Corte (Sez. 5, n. 08663/2011) ha avuto modo di affermare che il diniego del Direttore regionale delle entrate alla disapplicazione di una legge antielusiva, ai sensi dell'art. 37-*bis.*, comma 8, d.P.R. n. 60071973, è atto definitivo in sede amministrativa e recettizio, di immediata rilevanza esterna, da qualificarsi come un'ipotesi di diniego di agevolazione fiscale, come tale direttamente impugnabile ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. h), d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto è indubbio l'interesse ad agire del destinatario del diniego che, con l'azione giurisdizionale è in condizioni di evitare un effetto a sé sfavorevole, poiché in caso di accoglimento del ricorso ne deriva il riconoscimento dell'agevolazione fiscale.

Successivamente, la Corte, pur confermando l'orientamento della impugnabilità della risposta negativa all'interpello disapplicativo, ha invece ritenuto che il suddetto atto non potesse essere ricondotto ad una delle categorie indicate nell'art. 19, cit., con la conseguente non obbligatorietà dell'impugnazione.

Si è precisato, in particolare (**Sez. 5, n. 36050/2022, Crucitti, Rv. 666522-02**) che, in tema di contenzioso tributario, il rigetto dell'istanza di interpello ai fini della disapplicazione della normativa antielusiva "controlled foreign company", di cui all'art. 167 del d.P.R. n. 917 del 1986, è suscettibile di autonoma impugnazione dinanzi al giudice tributario, trattandosi di provvedimento con cui l'amministrazione esprime una pretesa tributaria che incide sulla situazione giuridica soggettiva, di cui è titolare il contribuente, e sulla sua condotta in ordine alla dichiarazione dei redditi, e si è specificamente fatto riferimento all'orientamento diretto a ricondurre il suddetto atto fra quelli impugnabili in via facoltativa, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ma 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.

1.4. Gli atti non impugnabili.

Procedendo sulla base di questa linea interpretativa, essenzialmente basata sulla impugnabilità di tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria con i quali viene portata a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, si è ritenuto 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.

È stata esclusa 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.

Inoltre, si è affermato (**Sez. 5, n. 25212/2022, Lo Sardo, Rv. 665571-01**) che i provvedimenti adottati dal Garante del contribuente non sono suscettibili di sostituire né di emendare gli atti di imposizione o di riscossione dell'amministrazione finanziaria, che sono gli unici rilevanti ai fini della tutela del contribuente dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria. Per cui, non si pone la questione di una loro riconducibilità nell'elenco degli atti impugnabili a norma del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, restando sottratti al sindacato del giudice tributario per la totale carenza di riflessi pregiudizievoli nella sfera giuridica del contribuente.

Anche con riferimento al provvedimento di sgravio parziale, comunicato al contribuente e conseguente alla statuizione immediatamente esecutiva della sentenza di cui è attuazione, si è ritenuto (**Sez. 5, n. 12847/2022, Triscari, Rv. 664584-01**) che lo stesso non può assurgere ad atto con il quale l'amministrazione finanziaria rende noto al contribuente una propria pretesa e, pertanto, non produce gli stessi effetti giuridici degli atti espressamente contemplati dall'art. 19 cit., poiché non è afferente pur esso ad una pretesa impositiva, ma costituisce il provvedimento con il quale l'amministrazione finanziaria ha ritenuto di dovere dare esecuzione alla sentenza; ne consegue che, ove il contribuente ritenga che il provvedimento di sgravio parziale sia illegittimo in quanto non strettamente aderente alla statuizione del giudice che ha emesso la sentenza immediatamente esecutiva, lo stesso non può proporre impugnazione dinanzi al giudice del gravame, non ponendosi una questione di corretto esercizio del potere impositivo, ma di non corretta esecuzione alla sentenza, per la quale va esperito il procedimento di ottemperanza.

Con riferimento alla questione della impugnabilità dell'avviso di presa in carico, si è precisato (**Sez. 5, n. 21254/2023, Fracanzani, Rv. 668511-01**) che tale atto non ha capacità di incisione unilaterale sui profili sostanziali, né involge lesioni agli aspetti processuali, comportando limitazioni all'azione. Esso è pertanto estraneo alla categoria degli atti autonomamente impugnabili, per cui consentirne la ricorribilità significa

avvallare la “retrodatazione” dell’interesse ad agire che da attuale diverrebbe eventuale, come si è detto. D’altro lato, quando l’avviso di presa in carico è il primo atto con cui si manifesta, palesandosi, un precedente provvedimento lesivo, che potrebbe essere espresso, tacito o anche presupposto, deve essere riconosciuta la impugnabilità.

In materia doganale, si è ritenuto che l’atto conclusivo dell’attività istruttoria di cui all’art. 181-*bis*, par. 2, Reg. Cee n. 2454/1993, avendo unicamente la funzione di mettere a conoscenza il contribuente circa gli esiti dell’attività di verifica doganale ed al quale consegue l’eventuale successiva adozione dell’atto impositivo, non ha natura di atto idoneo a produrre effetti giuridici nella sfera personale del medesimo contribuente e, pertanto, non è autonomamente impugnabile (Sez. 5, n. 19453/2023, Triscari, Rv. 668254-01).

Non rientra 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.

1.5. Gli atti impugnabili secondo la giurisprudenza della Corte.

Sono stati ritenuti, invece, atti autonomamente impugnabili, sebbene non espressamente menzionati nell’art. 19 cit.:

- il già evidenziato 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 finanziaria porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario;

- il parere negativo reso dal Direttore regionale dell’Agenzia delle Entrate sull’istanza, proposta dal contribuente, di disapplicazione della disciplina delle società di comodo, sebbene quel parere non abbia una natura provvedimento vincolante;

- l'atto di diniego parziale di estinzione di tributi iscritti a ruolo, essendo immediatamente lesivo dei diritti del contribuente;
- il diniego di sgravio;
- la diffida di pagamento;
- la fattura recante l'addebito di canoni tariffari in materia di rifiuti urbani;
- il preavviso di fermo amministrativo, emesso *ex art.* 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 per crediti tributari;
- il rigetto della domanda di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*), in quanto equiparabile al diniego di definizione agevolata di rapporti tributari, espressamente contemplata nel catalogo degli atti impugnabili di cui all'art. 19, cit. (Sez. 5, n. 05174/2023, Fracanzani, Rv. 666820-01);
- l'invito al pagamento del contributo unificato non versato ai sensi dell'art. 248 d.P.R. n. 115 del 2002, essendo l'unico atto liquidatorio, previsto per legge dell'imposta prenotata a debito, con cui viene comunicata al contribuente una pretesa tributaria oramai definita.

Con riferimento all'accertamento con adesione, se ne è ritenuto l'impugnabilità 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.

Invero, si è ritenuto che, 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, è comunque impugnabile il diniego di accertamento con adesione, nei limiti sopra indicati, in quanto, 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, poiché 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.

Coerentemente, con riferimento all'adesione al verbale di constatazione, si è detto che qualora questo presenti contenuti eterogenei, indicando sia contestazioni di carattere sostanziale sia profili che attengono ad un'eventuale attività istruttoria di accertamento, l'adesione del contribuente al contenuto integrale del verbale va riferita solo alla parte di esso che può dar luogo ad un accertamento parziale e, dunque, alla richiesta di una maggiore imposta, con la conseguenza che con l'impugnazione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale può essere fatta valere solo la mancata corrispondenza tra la maggiore imposta dovuta, secondo quanto emerge nel processo verbale di constatazione, e

l'importo indicato nell'atto di definizione (Sez. 5, n. 29036/2021, Triscari, Rv. 662596-01).

1.6. L'estratto di ruolo.

Con specifico riferimento, poi, alla impugnabilità dell'estratto di ruolo, sono nuovamente intervenute le Sezioni Unite (**Sez. U, n. 26283/2022, Perrino, Rv. 665660-01**).

La Corte, a seguito dell'intervento normativo di cui al d.l. n. 146 del 21 ottobre 2021, art. 3-*bis*, come convertito, ha esaminato la questione della tenuta dei principi fissati con la sentenza Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01, che aveva stabilito che il ruolo e/o la cartella sono atti immediatamente impugnabili, anche in mancanza di rituale notificazione, in quanto, diversamente, sussisterebbero gravi limitazioni al diritto di difesa nel caso in cui fosse progredita l'azione esecutiva nonostante l'invalidità o anche l'omessa notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento.

Ha quindi precisato che con la norma in questione, il legislatore, nel regolare specifici casi di azione "diretta", ha inteso stabilire quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri di per sé bisogno di tutela giurisdizionale e, quindi, tenendo conto dell'incisivo rafforzamento del sistema di garanzie, di cui si è detto, plasma l'interesse ad agire.

In particolare, l'interesse ad agire, quale condizione dell'azione, ha difatti natura dinamica, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti (tra varie, n. 09094/2017; Sez. U, n. 00619/2021), e può assumere una diversa configurazione, anche per volontà del legislatore, fino al momento della decisione. La disciplina sopravvenuta si applica, allora, ai processi pendenti perché incide sulla pronuncia della sentenza (o dell'ordinanza), che è ancora da compiere, e non già su uno degli effetti dell'impugnazione.

Si è quindi affermato il principio di diritto secondo cui, in tema di riscossione a mezzo ruolo, il d.l. n. 146 del 21 ottobre 2021, art. 3-*bis*, inserito in sede di conversione dalla l. 17 dicembre 2021, n. 215, col quale, novellando il d.P.R. n. 602 del 1973 art. 12, è stato inserito il comma 4-*bis*, si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata.

Pertanto, sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della norma, in riferimento agli artt. 3, 24, 101, 104, 113, 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione.

Per completezza, va precisato che la Corte cost., con la sentenza n. 190 del 2023, si è pronunciata sulle questioni di legittimità costituzionale della normativa sopravvenuta in materia di impugnabilità dell'estratto di ruolo dichiarandole inammissibili.

In particolare, ha precisato che la norma censurata reagisce alla proliferazione dei ricorsi riconoscendo solo in taluni casi la meritevolezza della tutela "anticipata", riservando agli altri casi la strada dell'impugnazione "indiretta" al fine di censurare, dinanzi al giudice tributario, l'atto esecutivo successivo viziato dalla mancata notifica dell'atto presupposto.

Al riguardo, ha ritenuto opportuno precisare che l'abuso di quanti approfittano della vulnerabilità del sistema-dove spesso l'agente della riscossione, addirittura, non è in grado di fornire la prova della regolare notifica-e così generano un preoccupante contenzioso seriale, non può in via sistematica comprimere il bisogno di tutela "anticipata" dei soggetti (fossero anche pochi) che legittimamente lo invocano.

Il rimedio alla situazione che si è prodotta per effetto della norma censurata coinvolge però profili rimessi-quantum alle forme e alle modalità-alla discrezionalità del legislatore e non spetta, almeno in prima battuta, alla Corte; tale risultato può, infatti, essere ottenuto intervenendo in più direzioni, peraltro non alternative: sia, da un lato, estendendo, con i criteri ritenuti opportuni, la possibilità di una tutela "anticipata" a fattispecie ulteriori (quali quelle prima qui indicate) rispetto a quelle previste dalla norma censurata, sia, dall'altro, agendo in radice, ovvero sulle patologie che ancora permangono nel sistema italiano della riscossione.

Queste attengono sia al passato, dove, anche per cause storiche, si è accumulata una consistente massa di crediti ormai evidentemente prescritti, sia al futuro perché il sistema dovrà essere strutturato in modo che tale fenomeno non si ripeta, evitando, in particolare, il danno di gravi falle nell'adempimento del dovere tributario, "preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi" (sentenza n. 288 del 2019).

Con riferimento a questa indefettibile esigenza di superare, in definitiva, la grave vulnerabilità ed inefficienza, anche con riferimento al sistema delle notifiche, che ancora affligge il sistema italiano della riscossione, la Corte cost. ha ritenuto di formulare il pressante auspicio che il Governo dia efficace attuazione ai principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione contenuti nella delega conferitagli dall'art. 18 della l. 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale).

1.6. Gli atti di diniego espresso o tacito e le richieste di rimborso.

Ulteriore profilo di interesse ha riguardo alla impugnazione dell'atto di diniego espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, cui fa riferimento l'art. 19, comma 1, lett. g).

In particolare, la questione ha riguardato, in primo luogo, i limiti di impugnabilità dell'atto di diniego dell'amministrazione finanziaria di adottare il provvedimento di annullamento in autotutela richiesto dal contribuente.

Sul punto, la Corte ha più volte affermato che, nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'amministrazione finanziaria di procedere all'annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte cost. nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente (Sez. 5, n. 21146/2018).

Sempre sul punto, è stato precisato, inoltre, che, in tema di contenzioso tributario, il sindacato del giudice sul provvedimento di diniego dell'annullamento in sede di autotutela dell'atto tributario divenuto definitivo è limitato all'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente che contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo (**Sez. 5, n. 07318/2022, Di Marzio P., Rv. 664098-01**).

Si è poi precisato che, in tema di contenzioso tributario, la mancata impugnazione tempestiva del provvedimento di diniego del rimborso consolida e rende definitivo l'accertamento, operato dall'amministrazione finanziaria, della pretesa del contribuente contenuta nell'istanza, precludendo il riesame della sua fondatezza, salvi i casi riconducibili all'esercizio del potere di autotutela (Sez. 5, n. 15754/2023, Caradonna, Rv. 668231-01).

In questo ambito, una ulteriore questione ha avuto riguardo alla impugnabilità del provvedimento di diniego di rimborso conseguente ad un precedente provvedimento di diniego non impugnato dal contribuente.

La Corte (**Sez. 5, n. 22453/2022, Giudicepietro Rv. 665278-01**), sul punto, ha affermato il principio di diritto secondo cui, nel giudizio tributario, costituisce atto autonomamente impugnabile, ai sensi del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, il diniego di rimborso che non sia

meramente confermativo di un precedente provvedimento di diniego, ma pervenga ad una conferma delle determinazioni già assunte a seguito di un supplemento istruttorio e contenga un'autonoma rivalutazione dell'istanza originaria, sulla base di un nuovo esame degli elementi di fatto e di diritto che caratterizzano la fattispecie considerata; ricorre invece un atto meramente confermativo, non autonomamente impugnabile, quando l'amministrazione, a fronte di un'istanza di riesame, si limiti a dichiarare l'esistenza di un suo precedente provvedimento senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione.

Da altra prospettiva, la Corte ha altresì esaminato la questione del rapporto tra l'atto di diniego tacito e l'eventuale successivo provvedimento di diniego espresso.

Si è precisato, a tal proposito, che, qualora l'amministrazione finanziaria, anche dopo il formarsi del silenzio-rifiuto sull'istanza di rimborso del contribuente, interrompa la propria inerzia, notificando a quest'ultimo un provvedimento di rigetto, anche parziale, dalla data di tale notificazione inizia a decorrere il termine decadenziale per l'impugnazione dell'atto esplicito di rigetto, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, artt. 19 e 21, dovendosi, pertanto, escludere che il contribuente possa proseguire la controversia già introdotta con l'impugnazione del silenzio-rifiuto (sez. 5, n. 25446/2021).

Nello stesso senso si è precisato che la formazione del silenzio-rifiuto, e la sua conseguente impugnazione, non privano l'amministrazione finanziaria del potere di pronunciarsi sulle domande (come dimostrato dalla decorrenza del termine decennale di prescrizione per far valere il diritto dopo la presentazione dell'istanza di rimborso), restando necessario impugnare il diniego esplicito (**Sez. 5, n. 30804/2022, Giudicepietro**).

Se ne è fatto conseguire che l'adozione di un provvedimento esplicito in risposta all'istanza dell'interessato, rende il successivo ricorso avverso il silenzio-rifiuto inammissibile per carenza originaria dell'interesse ad agire; l'impugnazione del silenzio-rifiuto mira, infatti, ad ottenere un provvedimento esplicito dell'amministrazione che elimini lo stato di inerzia ed assicuri al privato una decisione che investa la fondatezza o meno della sua pretesa.

È stato, quindi, affermato il principio di diritto secondo cui, in tema di contenzioso tributario, qualora l'Amministrazione finanziaria, a fronte di un'istanza di rimborso di imposta, emetta un provvedimento di diniego espresso, ancorché oltre il termine per il formarsi del silenzio-rifiuto, il ricorso avverso quest'ultimo, proposto dal contribuente in data successiva al provvedimento esplicito, è inammissibile per originaria carenza di interesse (Sez. 5, n. 20837/2023, Angarano, Rv. 668504-01).

Correlato al profilo sopra segnalato è l'orientamento espresso sulla impugnabilità del provvedimento 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 allegghi 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 (Sez. 5, n. 22952/2018, Chiesi, Rv. 650235-01).

Peraltro, si è precisato che anche la comunicazione della sospensione di un rimborso iva in vista di una sua compensazione, differendone in concreto l'esecuzione, è un atto autonomamente impugnabile o ai sensi del combinato disposto del d.lgs. n. 546 del 1992, artt. 19, comma 1, lett. i, e del d.lgs. n. 472 del 1997, 23 o, comunque, ai sensi del citato art. 19, atteso che è necessario considerare che la "formale" pretesa tributaria, che ai sensi del d.lgs. n. 456 del 1992, art. 19 deve rinvenirsi nell'atto dell'amministrazione finanziaria perché possa costituire oggetto di impugnazione avanti le commissioni tributarie, può estrinsecarsi in una manifestazione di volontà dell'Ufficio sia "pretensiva" (di un maggiore tributo) che "oppositiva (al diritto alla restituzione di un tributo riscosso od al riconoscimento del diritto alla esenzione o all'applicazione del minore tributo), comunque idonea ad incidere negativamente nella sfera patrimoniale del contribuente (Sez. 5, n. 05723/2016).

In tale prospettiva, anche la comunicazione con la quale l'amministrazione finanziaria, subordinando il rimborso al previo pagamento di crediti asseritamente pendenti o alla prestazione di idonea garanzia o all'autorizzazione alla compensazione dei crediti tra di loro concretamente differisca l'esecuzione del rimborso, va ricompresa nella categoria di atti di esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria del potere di incisione nella sfera patrimoniale del contribuente (Sez. 5, n. 13548/2015).

A tale conclusione, comunque, la giurisprudenza della S.C. è pervenuta anche per altra via, affermando che il provvedimento di sospensione del rimborso dei crediti d'imposta è andato ad integrare l'elenco tassativo di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19 in virtù del combinato disposto dalla disposizione di rinvio di cui al comma 1, lett. i)

del citato decreto legislativo e del d.lgs. n. 472 del 1997, art. 23 (Sez. 5, n. 13548/2015, Caracciolo, Rv. 635738-01; Sez. 5, n. 19755/2013, Olivieri, Rv. 628496-01).

1.7. L'impugnazione per violazione delle regole del procedimento.

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, di 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).

L'omessa impugnazione nel termine di decadenza dell'atto a valle, come l'intimazione di pagamento regolarmente notificata, comporta in ogni caso l'inammissibilità dell'impugnazione della cartella di pagamento a monte di cui si deduca l'omessa o invalida notificazione.

La perentorietà dei termini di impugnazione degli atti lesivi della sfera giuridica del contribuente è infatti un valore irrinunciabile se si vuole preservare la certezza delle situazioni giuridiche in campo tributario, e, nel caso di corretta notificazione di una intimazione di pagamento, la tutela contro la presupposta cartella di pagamento potrebbe essere recuperata solo attraverso l'impugnazione della detta intimazione.

Ne deriva che qualsiasi eccezione relativa ad un atto impositivo divenuto definitivo, come quella di prescrizione del credito fiscale maturato precedentemente alla notifica di tale atto, è da considerarsi preclusa, secondo il fermo principio della non impugnabilità se non per vizi propri di un atto successivo ad altro divenuto definitivo perché rimasto incontestato.

Pertanto, il preavviso di fermo che faccia seguito ad un atto impositivo divenuto definitivo per mancata impugnazione, non integrando un nuovo e autonomo atto impositivo, è sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti all'atto da cui è sorto il debito (Sez. 5, n. 37259/2021, Russo, Rv. 663045-01).

Si è precisato, in particolare, che l'invito al pagamento del contributo unificato non versato ai sensi dell'art. 248 d.P.R. n. 115 del 2002, è l'unico atto liquidatorio, previsto dalla legge, dell'imposta prenotata a debito, con cui viene comunicata al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, sicché, a prescindere dalla denominazione, va qualificato come avviso di accertamento o di liquidazione, la cui impugnazione non è facoltativa, ma necessaria *ex art.* 19 d.lgs. n. 546 del 1992, pena la cristallizzazione dell'obbligazione, che non può più essere contestata nel successivo giudizio avente ad oggetto la cartella di pagamento (Sez. 5, n. 40233/2021, Luciotti, Rv. 663238).

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, 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.

Nell'ipotesi in cui il contribuente ottenga la sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'avviso di accertamento impugnato, ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, sono inibiti, dopo tale pronuncia, alla

amministrazione, la formazione del ruolo e la successiva iscrizione “provvisoria”, rispettivamente, *ex artt.* 12 e 15 del d.P.R. n. 602 del 1973.

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.

1.8. L'accertamento nei confronti dei soci e del cessionario di azienda.

Un ulteriore profilo di interesse riguarda la possibilità, per un soggetto che ha ricevuto la notifica di un atto impositivo allo stesso notificato, di potere impugnare anche l'atto presupposto alla pretesa impositiva.

Alla base di tale questione vi è l'esigenza di tutelare il diritto di difesa dell'obbligato, il che impone, dunque, che il soggetto dal quale si pretenda il pagamento dell'imposta possa contestare la pretesa deducendo la mancata notificazione a lui degli atti presupposti o deducendo, nel merito, contro l'atto notificatogli, i vizi che egli avrebbe potuto dedurre contro gli atti presupposti, nel caso in cui questi gli fossero stati notificati.

Il problema si è posto con specifico riferimento al rapporto tra la pretesa fatta valere nei confronti di una società e quella nei confronti del socio.

Procedendo sulla base dell'esigenza di tutelare il diritto di difesa del socio, la Corte ha assunto l'orientamento costante secondo cui, l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società e non notificato non è opponibile al socio e tale inopponibilità si traduce nella possibilità, per il socio stesso, di contestare la sussistenza di tutti i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria (Sez. 5, n. 06626/2019), anche al di là di quanto normalmente consentito dalla giurisprudenza della S.C. (per la quale il socio può unicamente eccepire che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società, nonché dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (Sez. 5, n. 18042/2018).

Si è tuttavia evidenziato che la circostanza che l'accertamento degli utili extracontabili di una società a ristretta base azionaria sia contenuto in un atto impositivo non definitivo o in una sentenza non passata in

giudicato incide non sulla operatività della presunzione di distribuzione di tali utili fra i soci, bensì sulla individuazione dell'oggetto di tale distribuzione.

Sicché, in sostanza, la causa relativa all'accertamento dei redditi non dichiarati della società viene a trovarsi in rapporto di pregiudizialità con le cause relative all'accertamento di maggiori redditi da partecipazione dei singoli soci o al recupero dell'omesso versamento delle ritenute alla fonte sui dividendi derivanti ai soci dalla distribuzione dei suddetti utili extracontabili". In mancanza, dunque, di una impugnazione dell'accertamento sul reddito societario, tale accertamento non può essere messo in discussione nel giudizio sul reddito di partecipazione (Sez. 5, n. 00749/2021).

In tema di cessione di azienda e di responsabilità del cessionario, si è 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 caso di cessione in frode al fisco, in mancanza di espressa deroga al principio generale, desumibile dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, 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. 12998/2022, Catalozzi**);

Sulla medesima materia, si è altresì precisato che, in tema di responsabilità solidale, di cui all'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, per i debiti pregressi relativi all'azienda ceduta, soggetto passivo dell'imposta, nei cui confronti deve essere svolta l'attività accertativa, è esclusivamente il cedente, nei cui soli confronti si è realizzato il presupposto impositivo, laddove, correttamente, l'amministrazione finanziaria provvede, nei confronti del cessionario, alla mera iscrizione a ruolo dell'importo non versato dal cedente, in forza della citata responsabilità solidale, senza che sia necessario che la cartella sia preceduta anche da un preventivo atto di accertamento nei suoi confronti (**Sez. 5, n. 10377/2022, Triscari, Rv. 664279-01**).

Significativa è la sentenza a Sez. U, n. 28709/2020, Perrino, Rv. 659872-01, che ha precisato 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 contestando, 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 *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 stata cancellata.

Ne consegue che, se l'amministrazione finanziaria prova la totale incapacienza patrimoniale, il ricorso andrà respinto; se, invece, il coobbligato beneficiario prova la sufficienza del patrimonio, il ricorso dovrà essere accolto. Se la prova della capienza è parziale, il ricorso sarà accolto negli stessi limiti. Se nessuna prova si riesce a dare, 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.

1.9. L'azione esecutiva e il riparto di giurisdizione.

Ulteriore profilo di interesse ha riguardo alla impugnabilità degli atti con i quali l'opponente contesta 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.

La questione coinvolge la tematica del riparto di giurisdizione collegato a quello dei motivi deducibili con l'impugnazione degli atti a valle della pretesa tributaria in assenza di notificazione degli atti presupposti.

Si è precisato che il pignoramento del credito presso terzi, ai sensi dell'art. 72 *bis*, 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.

Qualora il contribuente impugni l'atto della riscossione coattiva quale l'atto di pignoramento, facendo valere, anche in via esclusiva, vizi propri della cartella e dell'atto presupposto (nella specie, dell'avviso di

intimazione e del ruolo), la giurisdizione è del giudice tributario ove la pretesa ha natura tributaria.

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.

In ogni caso, 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 procedurali 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.

Per completezza, va evidenziato che è strettamente correlata alla individuazione dell'atto impugnabile anche la questione, strettamente processuale, della esatta individuazione dei criteri per stabilire quando un atto sia impugnabile dinanzi al giudice tributario in quanto avente natura tributaria e quindi attratto alla sua giurisdizione.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, "una fattispecie deve ritenersi "di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate

a sovvenire pubbliche spese” (ad esempio, fra tante, sentenze n. 269 e n. 236 del 2017, sentenza n. 89 del 2018, sentenza n. 167 del 2018).

Anche la giurisprudenza della S.C. (**Sez. U, n. 32121/2022, Stalla**) è concorde nel ritenere che una fattispecie deve ritenersi di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino i tre indefettibili requisiti su richiamati.

Inoltre, i caratteri identificativi generali del tributo debbono essere individuati nei seguenti elementi tipizzanti (peraltro dichiaratamente rinvenuti dalla S.C. nella giurisprudenza costituzionale):

- “la matrice legislativa della prestazione imposta, in quanto il tributo nasce direttamente in forza della legge, risultando irrilevante l'autonomia contrattuale (Corte cost., n. 58 del 2015)”;

- “la doverosità della prestazione (Corte cost., n. 141 del 2009, n. 64 del 2008, n. 334 del 2006, n. 73 del 2005), che comporta un'ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico (Corte cost., n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995 e n. 26 del 1982)”;

- “la circostanza che i soggetti tenuti al pagamento del contributo non possono sottrarsi a tale obbligo e la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti (Corte cost., n. 238 del 2009, punto 7.2.3.2, nonché, in relazione al contributo al SSN, Cass. civ., Sez. U, n. 123 del 2007, che ne ha affermato la natura tributaria)”;

- “il nesso con la spesa pubblica, nel senso che la prestazione è destinata allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore (Corte cost., n. 37 del 1997, n. 11 e n. 2 del 1995, n. 26 del 1982, nonché, tra le altre, Sez. U, n. 21950 del 2015 e n. 13431 del 2014)”.

2. Il ricorso.

Ai sensi dell'art. 18 d.lgs. n. 546 del 1992, il processo tributario è introdotto mediante ricorso che, dopo la notificazione, deve essere depositato presso la segreteria della Corte di giustizia tributaria di primo grado, da individuarsi in quella nel cui ambito ha sede l'Ufficio che ha emesso l'atto oggetto di impugnazione.

Il d. l. n. 119 del 2018 ha esteso le norme sul processo telematico a tutti i giudizi tributari instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019.

Ai sensi del successivo art. 21, 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 l. n. 286 del 2006, deroga sia all'art. 74 della l. 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.

Il momento della notifica del ricorso incide sulla litispendenza, non rilevando il successivo momento della costituzione in giudizio del ricorrente, ai sensi dell'art. 22, costituendo questo un adempimento ulteriore che non incide sull'esistenza del processo, ma ne preclude la sola prosecuzione.

Il contribuente che abbia proposto valido ricorso contro un atto dell'Amministrazione finanziaria non consuma il potere di impugnazione, e non perde, quindi, la possibilità di proporre, finché non sia scaduto il termine, un nuovo ricorso contenente anche motivi diversi da quelli espressi nell'atto introduttivo.

In tema di rimessione in termini di cui all'art. 153, c.p.c., si è precisato, in primo luogo, che l'omessa indicazione, nell'atto impositivo, delle informazioni relative all'autorità cui proporre ricorso e del termine entro cui il destinatario può impugnare non determina l'invalidità del provvedimento, ma comporta sul piano processuale, avuto riguardo alle circostanze concrete, la scusabilità dell'errore in cui sia eventualmente incorso il ricorrente, da esaminarsi caso per caso, con conseguente possibilità di remissione in termini, istituto applicabile al rito tributario, operante-tanto nella versione prevista dall'art. 184-*bis* c.p.c., quanto in quella, più ampia, prefigurata nel novellato art. 153, comma 2, c.p.c.-sia con riferimento alle decadenze relative ai poteri processuali interni al giudizio, sia a quelle correlate alle facoltà esterne e strumentali al processo, quali l'impugnazione dei provvedimenti sostanziali (Sez. 5, n. 17237/2021, Rv. 661473-01).

Si è anche precisato, sempre in tema di rimessione in termini, che la stessa trova applicazione anche al processo tributario, sempre che la richiesta sia tempestiva e corredata da una adeguata dimostrazione dell'assolutezza dell'impedimento, sicché non sussistono i requisiti della causalità e della absolutezza dell'impedimento, tali da giustificare la tardività della proposizione del ricorso originario del contribuente, nell'ipotesi di chiusura dell'ufficio postale nell'ultimo giorno utile per effettuare la notifica, a causa dello sciopero del personale, poiché nel rito speciale tributario il contribuente può effettuare la notifica del ricorso di primo grado anche mediante consegna diretta alla Agenzia delle entrate, all'impiegato addetto, che ne rilascia ricevuta ai sensi dell'art. 16, comma

3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (**Sez. 5, n. 00268/2022, D’Orazio, Rv. 663598-01**).

La notifica del ricorso deve essere effettuata entro il termine di decadenza di sessanta giorni dalla notificazione dell’atto impugnato.

Circa il termine di decorrenza per la presentazione del ricorso, si è precisato che l’omissione, da parte del giudice adito, dell’ordine, alla parte privata che ne sia priva, di munirsi di un difensore, dà bensì luogo ad una nullità riflettentesi sulla sentenza, che, tuttavia, non è assoluta, non attenendo alla costituzione del contraddittorio (atteso che l’incarico al difensore può essere conferito anche in udienza e dunque successivamente alla proposizione del ricorso), ma relativa: in ciò consiste la ragione per cui detta nullità è sottratta al regime di rilevabilità d’ufficio ed attratta a quello della rilevabilità solo su eccezione della parte di cui sia stato leso il diritto all’adeguata assistenza tecnica, senza neppure che essa incida sul decorso del termine di impugnazione della sentenza *ex art. 327 c.p.c.* e d.lgs. n. 546 del 1992, art. 38, u.c., in quanto la parte deve comunque essere considerata, alla stregua dell’art. 22, comma 1, ritualmente costituita in primo grado e perciò a conoscenza del processo (**Sez. 5, n. 26027/2022, Salemme, Rv. 665872-01**).

Inoltre, si è precisato che, in tema di cartella di pagamento, una duplice notifica è legittima, ed il termine di impugnazione decorre dalla seconda notificazione, sempre che il primo atto sia viziato da irregolarità del procedimento notificatorio, atteso che, mentre il rinnovo dell’atto comporta un nuovo esercizio del potere impositivo (cd. autotutela sostitutiva), viceversa, rinnovare la notifica di un atto impositivo significa unicamente rinnovare la procedura diretta a portare a conoscenza legale del destinatario tale atto, a garanzia dei diritti costituzionali di difesa e di tutela giurisdizionale, di cui agli artt. 24 e 113 Cost.; il vizio della notificazione di un atto tributario determina, pertanto, solo la preclusione dell’efficacia del provvedimento ma non incide, in modo alcuno, sull’esistenza dello stesso (**Sez. 5, n. 21623/2022, D’Angiolella, Rv. 665145-01**, nel cassare senza rinvio la sentenza d’appello, ha rilevato la tardività dell’originario ricorso della contribuente, in quanto proposto entro il termine di sessanta giorni dalla seconda notificazione della cartella di pagamento, sebbene la prima non presentasse alcun profilo di invalidità).

Si è evidenziato che, nella prospettiva interpretativa della Suprema Corte, l’enunciazione di tale principio ha implicato, preliminarmente, la precisazione della differenza (solo “apparentemente ovvia”) tra rinnovazione dell’atto impositivo e la mera attività di rinnovazione della notifica di tale atto: mentre il rinnovo dell’atto comporta un nuovo esercizio del potere impositivo (cosiddetta autotutela sostitutiva),

viceversa, rinnovare la notifica di un atto impositivo significa unicamente rinnovare la procedura diretta a portare a conoscenza legale del destinatario tale l'atto, a garanzia dei diritti costituzionali difesa e di tutela giurisdizionale, di cui agli artt. 24 e 113 Cost. (v. p. 2 in motivazione: “ la mancanza della notificazione di un atto amministrativo d'imposizione tributaria non influisce sulla sua esistenza” in quanto “gli atti amministrativi d'imposizione tributaria sono sottoposti ad un regime procedimentale, che, pur nelle sue peculiarità rispetto a quello generale dell'atto amministrativo, lascia ben distinta la fase di decisione, o di perfezione dell'atto, rispetto alla fase integrativa della sua efficacia”: il vizio della notificazione di un atto tributario, quindi (Sez. U, n. 19854/2004, Altieri, Rv. 577521-01), determina solo la preclusione della “efficacia” del provvedimento ma non incide affatto sull’”esistenza” dello stesso, la quale non viene per nulla compromessa da quel vizio. La precisazione della (apparentemente ovvia) differenza tra atto e sua notificazione, nel caso, assume univoco valore dirimente”).

Particolare attenzione, inoltre, è stata rivolta al tema della decorrenza dei termini per la proposizione del ricorso nel caso in cui si impugni il silenzio-rifiuto sulla domanda di rimborso.

A tal proposito, l'art. 21, comma 2, prevede che *«Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all' articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. 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».*

In questo caso, è necessario attendere il decorso del termine per la formazione del silenzio-rifiuto, costituendo, questo, il presupposto necessario attraverso il quale le pretese restitutorie fiscali sono rese azionabili nel giudizio tributario, che è tipico giudizio impugnatorio, il che comporta, pertanto, nel caso in cui il suddetto termine non sia decorso, l'inammissibilità del ricorso per difetto di un indefettibile presupposto processuale del giudizio tributario (rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio); fermo restando che, una volta formatosi il silenzio, il ricorso è, secondo espressa previsione del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, sempre proponibile (diversamente dai ricorsi avverso gli altri “atti impugnabili” di cui al precedente art. 19, assoggettati al termine di decadenza sancito dall'art. 21, comma 1) “fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto”.

La Corte, peraltro, chiamata a pronunciarsi sul caso di un secondo ricorso proposto contro il medesimo silenzio-rifiuto già impugnato con ricorso dichiarato inammissibile perché non preceduto dall'istanza di

rimborso, ha ribadito che, nella ipotesi in cui una sentenza passata in giudicato abbia definito il giudizio su di un presupposto processuale e non sia entrata nel merito della causa, la statuizione sulla questione di rito, dando luogo soltanto al giudicato formale, ha effetto limitato al rapporto processuale nel quale è emanata e non è idonea a produrre gli effetti del giudicato in senso sostanziale, non precludendo così la riproposizione della domanda in altro giudizio.

Pertanto, si è ritenuto che, nel processo tributario, il contribuente può riproporre il ricorso per ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso delle somme che assume indebitamente versate a titolo d'imposta fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto, se la precedente domanda giudiziale sia stata dichiarata inammissibile, anche con sentenza passata in giudicato, per mancata formazione del silenzio-rifiuto (Sez. 5, n. 20322/2023, Lume, non massimata).

2.1. L'inammissibilità del ricorso.

Con riferimento ai vizi che determinano l'inammissibilità del ricorso, in particolare nella specifica materia del difetto di sottoscrizione del ricorso da parte del difensore, la giurisprudenza più sensibile all'interpretazione del dettato normativo, alla luce dei principi elaborati dalla Corte cost. in materia di inammissibilità, ha avvertito che il rigore sanzionatorio riconducibile alle previsioni di inammissibilità impongono una interpretazione restrittiva delle ipotesi, sicché vanno applicate solo per i casi in cui la gravità ne giustifica l'applicazione.

A tal fine, si ha avuto riguardo all'orientamento emerso nella giurisprudenza costituzionale, secondo cui le disposizioni processuali tributarie devono essere lette in armonia con i valori della "tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità (sentenze Corte Cost. nn. 189 del 2000 e 520 del 2002).

In questo ambito, si è affermato il principio di diritto secondo cui la disposizione di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 18, comma 4, va interpretata restrittivamente, al fine di salvaguardare la funzione di garanzia propria del processo e di limitare al massimo l'operatività di irragionevoli sanzioni in danno delle parti e, pertanto, il ricorso alla Corte di giustizia tributaria di primo grado è inammissibile solo ove la sottoscrizione manchi materialmente e totalmente e 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 (Sez. 5, n. 39807/2021).

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.

Con riferimento agli atti da allegare al ricorso, 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.

2.2. Il ricorso e i limiti della domanda.

La necessità della specifica indicazione dei motivi di ricorso, prevista dall'art. 18, comma 2, lett. e), assume rilievo particolare sotto il profilo della esatta delimitazione del *thema decidendum*.

Salvo, quindi, che si tratti di una questione rilevabile d'ufficio dal giudice di primo grado, è la parte ricorrente che, con i motivi di ricorso, individua specificamente su quali questioni richiede che il giudice di pronunci ed è, quindi, nei limiti di questa postulazione di giudizio che deve essere resa la pronuncia.

Sul punto, si è precisato che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il vizio dell'avviso di accertamento derivante dall'inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 non è rilevabile d'ufficio e deve essere contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo, riguardando la violazione di una norma posta a difesa del diritto dello stesso contribuente al pieno dispiegarsi del contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e considerata la natura recettizia dell'atto impositivo tributario da porsi in

relazione con il suo duplice scopo di impedire la decadenza dell'Amministrazione predetta dalle potestà di accertamento e di riscossione dei tributi e di porre la parte in grado di contestare, anche in sede giudiziaria, la pretesa tributaria. Ne consegue che, poiché il tema dei vizi delle notificazioni degli atti impositivi risulta strettamente correlato a quello del tempestivo e regolare esercizio dell'azione tributaria entro i termini decadenziali previsti dalla legge, e che l'inutile decorso di tali termini non estingue il potere impositivo ma obbliga l'amministrazione finanziaria a non esercitarlo, il vizio dell'atto impositivo non è rilevabile d'ufficio ma deve essere eccepito dal contribuente (**Sez. 5, n. 22549/2022, Lume, Rv. 665281-01**).

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.

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.

2.3. Le parti del processo. La legittimazione sostanziale e processuale.

Il ricorso deve essere proposto dal soggetto fornito della *legitimatio ad processum*, che può essere anche il rappresentante volontario del contribuente munito della *legitimatio ad causam*.

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 la produzione di 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).

A proposito di *legitimatio ad causam*, si è stabilito (Sez. 5, n. 40922/2021, D'Aquino, Rv. 663512-01) che la successione di un'impresa individuale ad una società di persone non può assimilarsi alla trasformazione societaria, non sussistendo né la plurisoggettività del soggetto succeduto, né un patrimonio separato; ne consegue che il giudizio avverso un avviso di accertamento, emesso nei confronti di una società di persone, è correttamente instaurato da parte dell'imprenditore individuale che è succeduto alla società di persone anteriormente alla proposizione del ricorso di primo grado.

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*".

Peraltro, secondo la giurisprudenza costante e consolidata della Corte, quando la fonte del potere rappresentativo della persona giuridica 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, di provare l'irregolarità dell'atto di conferimento (cfr., per tutte, Sez. U, n. 20596/2007, Salmè, Rv. 599251-01).

Ove, inoltre, si eccepisca la nullità della procura in ragione dell'impossibilità di identificare la persona fisica che l'aveva conferita in nome e per conto della persona giudica, stante l'illeggibilità della firma apposta e l'omessa indicazione del suo nominativo nel mandato o nell'intestazione dell'atto, il giudice è tenuto a invitare la parte a regolarizzare la situazione e, solo in caso di inottemperanza, emettere la pronuncia in rito, atteso che, già prima che il d.lgs. n. 156 del 2015 novellasse il d.lgs. n. 546 del 1992, art. 12, introducendo, al comma 10, una disposizione che prevede espressamente l'applicabilità dell'art. 182 c.p.c. al processo tributario, la S.C. era già pervenuta a tale convincimento in virtù dei principi generali e dell'interpretazione data dalla Corte cost., con

la sentenza n. 189 del 2000, al citato d.lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 5, e art. 18, commi 3 e 4 (Sez. 5, n. 06799/2020, Putaturo Donati Viscido di Nocera).

Inoltre, il potere rappresentativo, con la correlativa facoltà di nomina dei difensori e conferimento di procura alla lite, può essere riconosciuto soltanto a colui che sia investito di potere rappresentativo di natura sostanziale in ordine al rapporto dedotto in giudizio, sicché, in difetto, è esclusa la *legitimatio ad processum* del rappresentante e il relativo accertamento, attenendo alla verifica della regolare costituzione del rapporto processuale, può essere effettuato anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello di legittimità, con il solo limite del giudicato sul punto.

L'art. 10 d.lgs. n. 546 del 1992, prevede che sono parti nel processo dinanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto.

La legittimazione passiva nell'ambito del processo tributario dipende dal tipo di atto impugnato e dalle contestazioni che si fanno valere.

Si è, quindi, precisato che, dalla lettura dell'art. 10, cit., si evince che, per la individuazione della parte resistente, vi deve essere una inscindibile correlazione tra la *legitimatio ad causam* e l'emissione dell'atto impositivo.

Invero, secondo un'interpretazione letterale dell'art. 10, legittimato passivo è il soggetto che "ha emesso l'atto" notificato al contribuente; la legittimazione passiva del concessionario sussiste, dunque, nei casi in cui oggetto della controversia sia l'impugnazione di atti allo stesso direttamente riferibili.

La giurisprudenza formatasi in materia tributaria ha fatto applicazione del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, art. 39 che, sotto la rubrica "chiamata in causa dell'ente creditore", dispone che «*Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite*».

In applicazione di tale norma, Sez. U, n. 16412/2007, Botta, Rv. 598269-01, inaugurando un orientamento in seguito più volte ribadito (Sez. 5, n. 00476/2008, D'Alessandro, Rv. 601637-01; Sez. 5, n. 15310/2009, Botta, Rv. 608590-01; Sez. 5, n. 13082/2011, Valitutti, Rv. 617735-01), ha affermato che, nel caso in cui il contribuente impugni la cartella di pagamento deducendone la nullità per omessa notifica dell'atto

presupposto o contestando, in via alternativa, la pretesa tributaria azionata nei suoi confronti, la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario e non al concessionario, al quale, se destinatario dell'impugnazione, incombe, ai sensi del citato art. 39, l'onere di chiamare in giudizio l'ente.

La suddetta pronuncia ha precisato che, se l'azione del contribuente è svolta direttamente nei confronti dell'ente creditore, il concessionario è vincolato alla decisione del giudice nella sua qualità di *adiectus solutionis causa*, mentre se la medesima azione è svolta nei confronti del concessionario, questi, se non vuole rispondere dell'esito eventualmente sfavorevole della lite, deve chiamare in causa l'ente titolare del diritto di credito.

In particolare, si è precisato che: *“l'aver il contribuente individuato nell'uno o nell'altro il legittimato passivo nei cui confronti dirigere la propria impugnazione non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore nell'ipotesi di azione svolta avverso il concessionario, onere che, tuttavia, grava su quest'ultimo, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio... in quanto non sussiste tra ente creditore e concessionario una fattispecie di litisconsorzio necessario, anche in ragione dell'estraneità del contribuente al rapporto (di responsabilità) tra l'esattore e l'ente impositore”*.

Sulla base delle argomentazioni che precedono si è consolidato l'orientamento secondo il quale nelle controversie tributarie il contribuente che impugni una cartella di pagamento emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione, ovvero anche all'invalidità degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'ente impositore quanto del concessionario, senza che tra i due soggetti sia configurabile un litisconsorzio necessario, sicché il fatto che il contribuente individui nel concessionario piuttosto che nel titolare del credito tributario il legittimato passivo non impone al giudice adito di ordinare l'integrazione del contraddittorio, ammettendosi la chiamata in causa dell'ente impositore (Sez. 5, n. 14991/2020, Manzon, Rv. 658358-01; Sez. 6-5, n. 21220/2012, Iacobellis, Rv. 624480-01).

Corollario dei richiamati principi è che *“nel processo tributario, il giudicato formatosi tra il contribuente e l'agente della riscossione spiega in ogni caso effetti anche nei confronti dell'ente impositore, indipendentemente dalla denuntiatio litis all'Agenzia delle Entrate, la cui partecipazione alla lite deve essere sollecitata dall'agente e rileva unicamente nel rapporto interno d.lgs. n. 112 del 1999, ex art. 39 senza che costituisca requisito per l'opponibilità delle statuizioni, attesa la scissione tra titolarità ed esercizio del credito tributario”* (Sez. 5, n. 14566/2021, Giudicepietro, Rv. 661364-01).

Di recente (**Sez. 6-5, n. 05062/2022, Lo Sardo, Rv. 663884-01**) è stato precisato che, in tema di contenzioso tributario, qualora il contribuente abbia impugnato una cartella di pagamento emessa dal concessionario per la riscossione, per motivi che non attengono a vizi della cartella medesima, il ricorso deve essere notificato all'ente impositore quale titolare del credito oggetto di contestazione nel giudizio, essendo il concessionario un mero destinatario del pagamento, o più precisamente, mutuando lo schema civilistico dell'art. 1188 c.c., il soggetto incaricato dal creditore ed autorizzato a ricevere il pagamento.

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.

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.

È stato, infine, precisato che, nel processo tributario, è ammissibile l'intervento adesivo dipendente del terzo che sia destinatario potenziale o mediato dell'atto impugnato, in quanto, essendo solidalmente responsabile dell'obbligazione tributaria insieme con il contribuente, è titolare di un rapporto dipendente o connesso rispetto a quello da esso costituito, sì da poter essere chiamato successivamente ad adempiere in luogo di altri, mentre è da escludere in caso di responsabilità paritetica, nella quale il presupposto di imposta è realizzato congiuntamente da più persone, ciascuna delle quali risponde, nei rapporti interni, "pro quota" (**Sez. 5, n. 06854/2021, D'Orazio, Rv. 660772-01**).

3. La difesa tecnica.

L'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, prevede che le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato e che per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica.

Ai difensori, specifica l'art. 12, comma 7, deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

In applicazione del principio di ultrattività del mandato, si è precisato che, per effetto del principio della cosiddetta *perpetuatio* dell'ufficio di difensore (di cui è espressione l'art. 85 c.p.c.), l'estinzione dell'agente della riscossione Equitalia e l'automatico subentro del successore Agenzia delle Entrate-Riscossione, disposti dall'art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. con modif. dalla legge n. 225 del 2016, non privano il procuratore della società estinta, che sia già ritualmente costituito nel processo anteriormente alla data della predetta successione, dello *ius postulandi* e, quindi, della capacità di svolgere attività difensiva nel medesimo grado di giudizio sino alla sua sostituzione (**Sez. 5, n. 03312/2022, Fanticini, Rv. 663766-01**).

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 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 adito.

Peraltro, stante il principio ormai consolidato nella giurisprudenza della Corte secondo cui 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 del 2000), deve dapprima invitare la parte a regolarizzare la situazione e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità.

Nel processo tributario, in una causa di valore superiore al limite entro il quale la parte può difendersi personalmente, 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.

Con specifico riguardo, poi, alla difesa dell'Agenzia delle entrate-riscossione, dopo la soppressione di Equitalia di cui all'art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016, le Sez. Un., con sentenza n. 30008/2019, hanno precisato che, impregiudicata la generale facoltà di avvalersi anche di propri dipendenti delegati davanti al tribunale ed al giudice di pace, per la rappresentanza e la difesa in giudizio l'Agenzia delle Entrate-Riscossione si avvale:

- dell'Avvocatura dello Stato nei casi previsti come ad essa riservati dalla convenzione con questa intervenuta (fatte salve le ipotesi di conflitto e, ai sensi del 30 ottobre 1933, n. 1933, art. 43, comma 4, di apposita motivata Delib. 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, ovvero, in alternativa e senza bisogno di formalità, nè della Delib. prevista dal richiamato art. 43, comma 4 R.D. cit.;

- di avvocati del libero foro-nel rispetto del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, artt. 4 e 17 e dei criteri di cui agli atti di carattere generale adottati ai sensi del medesimo d.l. 193 del 2016, art. 1, comma 5-in tutti gli altri casi ed in quelli in cui, pure riservati convenzionalmente all'Avvocatura erariale, questa non sia disponibile ad assumere il patrocinio”;

Inoltre, hanno precisato che: “*quando la scelta tra il patrocinio dell'Avvocatura 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 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”.

4. Le notificazioni.

Il ricorso deve essere prima notificato alla parte o alle parti resistenti e solo successivamente depositato dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado competente.

Per effetto della dichiarazione di incostituzionalità (sent. n. 98 del 2014) dell'art. 17 *bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, vigente *ratione temporis*, l'omessa presentazione del reclamo non è condizione di ammissibilità del ricorso con riguardo ai rapporti non esauriti per i quali è applicabile l'indicata disposizione normativa e i cui effetti, in ragione della pronuncia di incostituzionalità, devono considerarsi venuti meno sin dall'origine.

La circostanza che, ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 17 *bis*, per le controversie di valore non superiore a euro cinquantamila, il ricorso del contribuente produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa, non esclude, al fine della disciplina della notifica, che esso debba considerarsi comunque un atto giudiziario, atteso che, in caso di esito negativo del reclamo e della mediazione, lo stesso atto vale come ricorso giurisdizionale, se tempestivamente notificato.

Pertanto, si è ritenuto che anche al ricorso di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 17 *bis*, devono applicarsi i principi che regolano la notificazione degli atti giudiziari, secondo le indicazioni di cui alla sentenza Sez. U, n. 00299/2020, Perrino, Rv. 656575-01, con conseguente affermazione del principio di diritto secondo cui, 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 al d.lgs. n. 261 del 1999, art. 5, comma 1, nel periodo intercorrente tra la parziale liberalizzazione attuata con il d.lgs. n. 58 del 2011, e quella portata dalla l. n. 124 del 2017, non è fidefacente quando abbia ad oggetto atti giudiziari, tra quali sono compresi i ricorsi introduttivi del processo tributario, pure nel caso in cui, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 17 *bis*, producano anche gli effetti di un reclamo e possano contenere una proposta di mediazione, non venendo meno la loro natura giurisdizionale (**Sez. 5, n. 29343/2022, Cataldi, Rv. 666082-02**).

La notificazione del ricorso deve avvenire, ai sensi dell'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.

La sospensione di novanta giorni per la richiesta di accertamento con adesione opera sempre, anche oltre la lettera della legge, salva solo l'irrevocabile e chiara rinuncia del contribuente a tale richiesta (**Sez. 5, n. 22185/2022, Angarano**).

In relazione al termine di proposizione del ricorso dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, 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.

In tema di notifica del ricorso introduttivo a mezzo del servizio postale privato ai fini della notificazione di atti giudiziari, l'insegnamento recentemente espresso da Sez. U, n. 00299/2020, Perrino, Rv. 656575-01, e confermato dalla giurisprudenza successiva, è nel senso che: *“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 ed il regime introdotto dalla l. n. 124 del 2017. La sanatoria della detta nullità per raggiungimento dello scopo dovuto alla costituzione della controparte non rileva però ai fini della tempestività del ricorso, a fronte della mancanza di certezza legale della data di consegna del ricorso medesimo all'operatore, dovuta all'assenza di poteri certificativi dell'operatore, perchè sprovvisto di titolo abilitativo”*.

Va aggiunto che, seguendo la medesima linea interpretativa, è stato precisato (Sez. 5, n. 25521/2020, Rv. 659646-01), che la notifica eseguita per il tramite di operatore postale privato in possesso di titolo abilitativo minore, costituito dalla licenza individuale di cui al d.lgs. n. 261 del 1999, art. 5, comma 1, nel periodo intercorrente tra la parziale liberalizzazione attuata con il d.lgs. n. 58 del 2011 e quella portata dalla l. n. 124 del 2017, è fidefacente, per effetto del d.lgs. n. 261 del 1999, art. 4 e succ. modif., soltanto quando 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 l. n. 124 del 2017, ai soli titolari di licenza individuale speciale.

In coerenza con i principi fissati da Sez. U, n. 13453/2017, si è inoltre precisato che, nel processo tributario, in caso di notificazione a mezzo posta del ricorso secondo le modalità fissate dall'art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, i dati alfanumerici sulla data e l'ufficio postale di accettazione, ove mancanti sull'avviso di ricevimento, in tutto o in parte, ovvero d'incerta paternità, sono surrogati, con efficacia di atto pubblico anche in difetto di sottoscrizione, dal timbro datario dell'ufficio postale di partenza, che attesti l'avvenuta consegna per l'inoltro in forme e modi equipollenti a quelli della ricevuta di spedizione, secondo una prassi adottata dagli uffici postali, di notoria conoscenza, e riconducibile ad una nozione costituzionalmente adeguata delle dette disposizioni, anche in rispondenza della nozione ristretta delle inammissibilità processuali, posta a cardine interpretativo del processo tributario dalla Corte cost. (sentenze n. 189 del 2000 e n. 520 del 2002 (**Sez. 5, n. 21483/2022, Triscari, Rv. 665313-01**)).

Nel processo tributario, la notificazione del ricorso introduttivo, che, in forza del rinvio operato dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 20, al precedente art. 16, comma 3, può essere effettuata all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'Ente locale mediante consegna all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia, va ritenuta inesistente qualora sulla copia dell'atto depositato manchi la sottoscrizione di un qualsivoglia impiegato dell'Ente destinatario, non essendo sufficiente, per considerare completate le modalità della notifica, la dicitura a timbro dell'ente locale, potendo tale timbro non essere stato apposto dall'impiegato "addetto", né essendovi modo per individuare quest'ultimo (**Sez. 5, n. 25634/2022, D'Oriano**)).

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 (DM 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), il messaggio PEC, inviato per la notifica del ricorso, che non rispetta nell'oggetto le 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.

Per altro verso si è ritenuto 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.

L'art. 17 d.lgs. n. 546 del 1992 reca disposizioni relative al luogo di comunicazione e notificazione alle parti del giudizio.

Si è precisato che se, da un lato, è vero che, nel processo tributario, le variazioni del domicilio eletto o della residenza o della sede, a norma del d. lgs. n. 546 del 1992, art. 17, comma 1, sono efficaci nei confronti delle controparti costituite dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata loro notificata la denuncia di variazione, d'altro lato, tale onere è previsto per il domicilio autonomamente eletto dalla parte, mentre l'elezione del domicilio dalla medesima operata presso lo studio di qualsiasi difensore, ai sensi del citato d.lgs., art. 12, ha la mera funzione di indicare la sede dello studio del procuratore medesimo.

In tale caso, il difensore domiciliatario non ha a sua volta l'onere di comunicare il cambiamento di indirizzo del proprio studio ed è, invece, onere del notificante di effettuare apposite ricerche per individuare il nuovo luogo di notificazione, ove quello a sua conoscenza sia mutato, dovendo la notificazione essere effettuata al domicilio reale del procuratore anche se non vi sia stata rituale comunicazione del trasferimento alla controparte (**Sez. 5, n. 03835/2022, Triscari**).

Sempre in questo ambito, si è altresì precisato che, qualora la parte non abbia indicato negli atti il proprio indirizzo pec valevole per le comunicazioni e notificazioni come domicilio eletto *ex* d.lgs. n. 546 del 1992, art. 16 *bis*, ultimo comma, ed abbia eletto domicilio presso il proprio difensore, la comunicazione della data di udienza ai sensi dell'art. 31 del d.lgs., cit., avvenuta direttamente al suo indirizzo pec non integra la consegna a mani proprie che il d.lgs. n. 546 del 1992, art. 17, fa sempre salva (**Sez. 5., n. 09165/2023, Picardi, Rv. 667381-01**).

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).

Con riferimento, poi, al luogo di notifica della sentenza di primo, ai fini dell'impugnazione, si è affermato il principio secondo la notificazione della sentenza di primo grado nei confronti dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, effettuata dall'ufficiale giudiziario presso la sede a mani dell'impiegato addetto, è idonea ai fini della decorrenza del termine breve per appellare di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 51, comma 1, pur in presenza di elezione di domicilio presso il procuratore del libero foro, in quanto il d.lgs. n. 546 del 1992, art. 17 fa comunque salva, anche in caso di elezione di domicilio, la validità della consegna a mani proprie (Sez. 5, n. 26416/2023, Lume, non massimata).

5. Costituzione in giudizio e poteri delle parti.

Ai sensi dell'art. 22 d.lgs. n. 546 del 1992, il ricorrente, entro trenta giorni dalla notifica del ricorso, deve costituirsi in giudizio, anche telematicamente, o a mezzo del servizio postale, presso la segreteria della Corte di giustizia tributaria di primo grado.

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, ai sensi dell'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.

Al 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 può essere depositata sino a venti giorni prima della data fissata per la trattazione.

Seppure è vero che, anche in base ai principi più volte espressi dalla Corte cost., 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).

Ai sensi dell'art. 22 d.lgs. n. 546 del 1992, il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità, deposita nella segreteria della Corte di giustizia tributaria di primo grado adita, o trasmette a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, l'originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

All'atto della costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione al ruolo, contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso.

È principio costantemente affermato quello secondo cui, qualora la notificazione del ricorso introduttivo abbia avuto luogo mediante spedizione a mezzo posta, il termine entro il quale dev'essere effettuato il deposito presso la segreteria decorre non già dalla data della spedizione, bensì da quella della ricezione dell'atto da parte del destinatario (Sez. 5, n. 08124/2023, Di Marzio P., Rv. 667336-01).

Invero, la regola, desumibile dall'art. 16, u.c., secondo cui la notificazione a mezzo del servizio postale si considera effettuata al momento della spedizione, in quanto volta ad evitare che eventuali

disservizi postali possano determinare decadenze incolpevoli a carico del notificante, si riferisce infatti ai soli termini entro i quali la notificazione stessa deve intervenire, ed avendo carattere eccezionale non può essere estesa in via analogica a quelli per i quali il perfezionamento della notificazione rappresenta il momento iniziale, trovando in tal caso applicazione il principio generale secondo cui la notificazione si perfeziona con la conoscenza legale dell'atto da parte del destinatario.

Con riferimento al termine di costituzione, si è poi precisato che, se, da un lato, il contribuente che abbia proposto valido ricorso contro un atto dell'amministrazione finanziaria non consuma il potere di impugnazione, e non perde, quindi, la possibilità di proporre, finché non sia scaduto il termine, un nuovo ricorso contenente anche motivi diversi da quelli espressi nell'atto introduttivo, d'altro lato, ove il ricorrente abbia proposto tempestivamente un primo ricorso e, successivamente alla scadenza del termine di impugnazione, abbia promosso una tardiva, seconda impugnativa, il termine per la sua costituzione in giudizio non può che decorrere dalla notifica del primo atto introduttivo (Sez. 5, n. 05295/2023, Paolitto).

È inammissibile il ricorso che sia stato notificato direttamente a mezzo del servizio postale universale, ove il ricorrente al momento della costituzione, non abbia depositato la ricevuta di spedizione del plico, o l'elenco delle raccomandate recante la data ed il timbro dell'ufficio postale, o l'avviso di ricevimento nel quale la data di spedizione sia asseverata dall'ufficio postale con stampigliatura meccanografica ovvero con proprio timbro datario. In difetto della produzione di tali documenti contestualmente alla costituzione il giudice, se non sussistono i presupposti della rimessione in termini, non può sanare l'inammissibilità ordinandone la successiva esibizione ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 22, comma 5, ed il tempestivo perfezionamento della notifica a mezzo posta del ricorso può ritenersi provato soltanto se la ricezione del plico sia certificata dall'agente postale come avvenuta entro il termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto (**Sez. 5, n. 31879/2022, Cataldi, Rv. 666101-01**).

La regolare costituzione in giudizio assume rilevanza, fra l'altro, anche ai fini della individuazione della parte che può produrre documenti in giudizio.

Si è, invero, precisato che l'attività istruttoria, e nella specie quella di produzione di prove precostituite, è riservata esclusivamente alle "parti" che si siano costituite nel giudizio, con le modalità e nei termini dettati dalle relative norme di rito, sicché non è possibile ipotizzare che un soggetto non costituito possa comunque apportare documenti all'istruttoria di primo grado e finanche nell'udienza di trattazione e

decisione della causa senza sopportare alcuna delle preclusioni processuali riservate alle altre parti, già ritualmente costituite, poiché tale conclusione rappresenta la negazione delle regole procedurali e dei principi costituzionali del giusto processo, traducendosi nella negazione dei principi del contraddittorio, della parità delle parti e della stessa ragionevole durata del processo, che presiedono alla disciplina dell'ordinato svolgimento del rito (Sez. 5, n. 04642/2023, Cataldi).

Il deposito del ricorso in data anteriore a quella della sua notifica alla controparte non lo rende inammissibile, sempre che la notifica sia effettuata nel rispetto del termine fissato per la proposizione del ricorso, atteso che il d.lgs. n. 546 del 1992, art. 22, ricollegando la sanzione dell'improcedibilità dell'impugnazione unicamente all'inutile scadenza del termine da esso previsto per il deposito del ricorso, decorrente dalla notifica e/o dalla comunicazione del ricorso stesso, consente di ravvisare nell'inversione dell'ordine temporale tra le attività volte all'instaurazione del contraddittorio tra le parti e tra queste ed il giudice una mera irregolarità, che resta sanata ogni qual volta debba ritenersi raggiunto lo scopo del meccanismo processuale in questione, avendo le parti avuto la possibilità di attuare le proprie difese (**Sez. 5, n. 28169/2022, Dell'Orfano, Rv. 665935-01**).

L'art. 22, comma 3, inoltre, prevede che, in caso di consegna o spedizione a mezzo di servizio postale la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata dallo stesso ricorrente. Se l'atto depositato nella segreteria della Corte di giustizia tributaria di primo grado non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma precedente.

Sul punto, la Corte (**Sez. 5, n. 11271/2022, Antezza, Rv. 664289-01**), dopo avere ribadito che l'art. 22, comma 3, cit. va interpretato nel senso che costituisce causa di inammissibilità del ricorso o dell'appello non la mancanza di attestazione, da parte del ricorrente, della conformità tra il documento depositato ed il documento notificato, ma solo la loro effettiva difformità, accertata d'ufficio dal giudice in caso di tale mancanza, ha ritenuto di aderire all'orientamento maggioritario (ormai da ritenersi univoco in ragione di un risolto contrasto interno alla sezione) secondo cui deve dichiararsi l'inammissibilità del ricorso nel caso di mancata costituzione in giudizio del resistente in primo grado, con conseguente impossibilità del giudice di effettuare il diretto raffronto, in concreto, tra l'atto depositato e quello notificato.

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.

L'art. 23 d.lgs. n. 546 del 1992 disciplina la costituzione in giudizio della parte resistente e prevede, in particolare, che la stessa debba avvenire entro il termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso.

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.

In altri termini, 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.

Una attenzione specifica, in questo ambito, è stata rivolta al comportamento processuale dell'amministrazione finanziaria quando sia stata proposta impugnazione avverso il diniego di un'istanza di rimborso.

In particolare, si è precisato (**Sez. 5, n. 25999/2022, La Torre, Rv. 665511-01**) che, in tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, l'amministrazione finanziaria può esercitare la facoltà di controdeduzione di cui all'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 e, quindi, prospettare, senza che si determini vizio di ultrapetizione, argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa, poiché, in tal caso, il contribuente assume la posizione sostanziale di attore, che deve fornire la prova della propria domanda, mentre l'Ufficio non ha esplicitato una "pretesa" (impugnata dal contribuente), quale l'avviso di accertamento o di liquidazione, o

l'irrogazione di una sanzione. Ne consegue che, non potendosi attribuire alla motivazione del provvedimento di rigetto (equivalente, peraltro, al cd. silenzio-rifiuto, del pari impugnabile) il carattere dell'eshaustività, può ritenersi adeguata una motivazione del diniego che delinea gli aspetti essenziali delle ragioni del provvedimento, e che si fonda sull'insussistenza dei presupposti per il rimborso, richiamando altresì le norme di riferimento e gli eventuali provvedimenti adottati. (Fattispecie in tema di rimborso di un credito iva, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, in cui la S.C, nell'affermare i suddetti principi, ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria potesse integrare la motivazione con elementi ed argomentazione diverse ed ulteriori rispetto a quanto contenuto nel provvedimento di rigetto).

Questa impostazione, basata sostanzialmente sulla qualità di attore in senso sostanziale del contribuente che impugni un diniego di rimborso, espresso o tacito, ha riflessi anche in ordine alla questione della possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di contestare in corso di giudizio e, quindi, anche in appello, la mancata prova del contribuente circa la sussistenza del credito.

In particolare, si è precisato che 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, con la conseguenza 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. 18830/2020, Capozzi, Rv. 658664-01).

È stato quindi più volte ribadito dalla giurisprudenza della Corte il principio che, 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'amministrazione finanziaria nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale (Sez. U, n. 01518/2016, Rv. 638457).

Tale onere probatorio incombente sul contribuente non può essere adempiuto con la mera esposizione della propria pretesa restitutoria nella istanza di rimborso. Invero, il principio di non contestazione opera sul piano della prova e non contrasta, né supera, il diverso principio per cui la

manca la presa di posizione sul tema introdotto dal contribuente non restringe il *thema decidendum* ai soli motivi contestati se sia stato chiesto il rigetto dell'intera domanda (Sez. 5, n. 14998/2023).

Circa la proponibilità, da parte del resistente, di proporre una domanda riconvenzionale, si è precisato (**Sez. 5, n. 25635/2022, Perrino, Rv. 665746-02**) che, nel processo tributario, non è possibile formulare domande riconvenzionali, poiché tale giudizio ha ad oggetto esclusivamente il controllo di legittimità, formale e sostanziale, di uno degli specifici atti impositivi elencati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 e l'indagine sul rapporto tributario è limitata al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere con gli atti medesimi.

6. Competenza.

Il giudice tributario 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, senza che possa assumere rilievo l'acquisizione del parere di altra direzione provinciale, alla quale non è riconducibile l'atto impugnato. (In applicazione del principio, la Corte ha annullato con rinvio la decisione che aveva individuato quale giudice tributario territorialmente competente quello della sede della direzione provinciale che aveva rilasciato un parere prodromico all'emissione del provvedimento di diniego, in luogo di quello in cui aveva sede l'ufficio finanziario che aveva emesso l'atto impugnato) (**Sez. 5, n. 25194/2022, Cortesi, Rv. 665494-01**).

Va evidenziato che le Corti di giustizia tributaria di primo grado hanno sede nel capoluogo di ogni provincia e la competenza è determinata, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 4, comma 1, con riferimento alla sede degli "uffici tributari" nei cui confronti il ricorso è stato proposto.

La "circoscrizione" delle Corti di giustizia tributaria, per effetto del d.lgs. n. 545 del 1992, art. 1, coincide con la provincia, mentre in precedenza, con riferimento alle commissioni tributarie di primo grado, coincideva con la circoscrizione dei tribunali, sicché ogni Corte di giustizia tributaria di primo grado è competente a giudicare sugli atti emessi dagli uffici aventi sede nella propria circoscrizione.

La competenza delle Corti di giustizia tributarie di primo grado è quindi determinata dalla sede del soggetto nei cui confronti è proposta la controversia, e quindi generalmente dalla sede del soggetto che ha emesso l'atto impugnato. Se, però, la controversia è proposta nei confronti di un centro di servizi o di altre articolazioni della Agenzia delle entrate, la competenza si individua nella circoscrizione in cui ha sede l'ufficio «al

quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso», ai sensi del comma 2, dell'art. 4.

La previsione di cui all'art. 4, cit., è stata oggetto di interpretazione da parte della Corte sotto il profilo della individuazione del giudice tributario competente per territorio nel caso in cui il contribuente impugni un atto di riscossione e, contestualmente, l'atto presupposto impositivo.

La questione è sorta in quanto il previgente testo dell'articolo in esame è stato posto al vaglio della Corte cost. che, con pronuncia n. 44 del 2016, ha ritenuto l'illegittima costituzionale dell'articolo nella parte in cui prevede che per le controversie promosse nei confronti dell'agente della riscossione è competente il giudice tributario nella cui circoscrizione il concessionario ha sede, anziché nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale concedente.

La Corte, quindi, (Sez. 5, n. 28064/2019, Fanticini, Rv. 655812-01), ha compiuto un intervento interpretativo chiarificatore.

In particolare, si è evidenziato che, per effetto delle modifiche apportate dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, art. 9, comma 1, lett. b), a decorrere dall'1/1/2016, e in relazione al nuovo testo normativo introdotto, di dovere confermare l'orientamento già espresso secondo cui, qualora il contribuente impugni la cartella di pagamento facendo valere, anche in via esclusiva, vizi propri del ruolo, non notificato precedentemente e, quindi, conosciuto solo tramite la cartella, è territorialmente competente, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 4, comma 1, il giudice tributario nella cui circoscrizione ricade la sede dell'ente del servizio di riscossione, pure se non coincidente con quella in cui ha sede l'Ufficio tributario che ha formato il ruolo, in quanto il combinato disposto del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. d), e comma 3, e art. 21, comma 1, considerando i due atti (ruolo e cartella esattoriale) in modo unitario ed impugnabili congiuntamente, esclude, da un lato, il frazionamento delle cause tra giudici diversi, e, dall'altro, la rimessione al ricorrente della scelta del giudice territorialmente competente da adire." (Sez. 5, n. 15829/2016, Rv. 640647-01; nello stesso senso, Sez. 5, n. 20671/2014, Rv. 632866-01 e Sez. 5, n. 07635/2017).

La conferma del suddetto orientamento, in particolare, è stata argomentata in base alla considerazione che la natura "recuperatoria" dell'impugnazione dell'atto dell'agente della riscossione, volta a sindacare anche l'atto presupposto (nei limiti in cui ciò è consentito dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, ult. periodo), non influisce sulle regole di determinazione della competenza territoriale del giudice tributario, il quale è investito dell'impugnazione dell'atto notificato e, unitamente a questo, di quelli precedentemente adottati autonomamente impugnabili ma non

notificati, anche nell'ipotesi in cui questi ultimi siano stati formati da enti impositori aventi sede in altra circoscrizione.

Solo con riguardo ai tributi degli enti locali la regola succitata non trova applicazione.

Infatti, la Corte cost., con la sentenza n. 44 del 3/3/2016, si è basata sulla considerazione che, *“poichè l'ente locale non incontra alcuna limitazione di carattere geografico-spaziale nell'individuazione del terzo cui affidare il servizio di accertamento e riscossione dei propri tributi, lo “spostamento” richiesto al contribuente che voglia esercitare il proprio diritto di azione... è potenzialmente idoneo a costituire una condizione di “sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione”*.

A parte, dunque, la limitata applicazione della pronuncia della Corte cost. alle ipotesi di competenza territoriale in cui l'atto impositivo è stato emesso dall'ente locale, nella riscossione coattiva dei tributi (non locali) disciplinata dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, (cosiddetta “riscossione mediante ruolo”), l'attribuzione della competenza territoriale al giudice tributario di primo grado secondo il criterio della sede dell'agente della riscossione non comporta alcuna menomazione della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost., poiché dalla disciplina normativa di riferimento (artt. 12, 24, e 46 d.P.R. n. 602 del 1973, si evince che l'agente della riscossione (e, prima di questo, i privati concessionari per la riscossione) è chiamato e tenuto ad operare in ambiti territoriali ristretti, sostanzialmente coincidenti col domicilio fiscale del contribuente.

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.

La competenza del giudice tributario di primo grado è inderogabile e l'incompetenza territoriale è rilevabile, anche d'ufficio, ma soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.

7. Istruttoria.

7.1. i poteri del giudice in materia di prova.

L'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992, regola i poteri istruttori del giudice tributario, disponendo che, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, possono essere esercitate tutte le facoltà di accesso, di richiesta dei dati, informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge di imposta. È anche previsto, in caso di necessità di acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, il potere di richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici o di disporre consulenza tecnica.

La giurisprudenza della Corte ha precisato i limiti entro i quali i poteri istruttori del giudice tributario possono essere esercitati.

Invero, nel processo tributario, retto dal principio misto acquisitivo-dispositivo, il d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, stante l'abrogazione del comma 3 (che consentiva un vero e proprio potere officioso in "supplenza" della parte che non aveva assolto al proprio onere di prova), attribuisce al giudice tributario, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, un potere di "soccorso istruttorio", che, motivatamente, può essere esercitato non per supplire a carenze delle parti nell'assolvimento del rispettivo onere probatorio, ma solo in funzione integrativa degli elementi di giudizio già in atti o acquisiti in quanto non sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata (**Sez. 5, n. 38037/2022, Caradonna**).

Si tratta di un orientamento essenzialmente basato sul 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, ma gli attribuisce solamente un potere istruttorio in funzione integrativa, e non integralmente sostitutiva, degli elementi di giudizio, sicché detto potere 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, posto che la parte su cui ricade l'onere della prova non deve avere essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita, ma questa risulti piuttosto ostacolata dall'essere i documenti in possesso dell'altra parte o di terzi.

La Corte cost., con sentenza n. 10 del 2023, ha quindi precisato che il giudice tributario potrà e dovrà far uso dei poteri riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 (sentenza n. 18 del 2000), in un contesto processuale di pienezza del contraddittorio (sentenza n. 73 del 2022) e di parità delle armi, quale proiezione del canone del giusto processo (art. 111, primo e secondo comma, Cost.).

7.2. Il principio della parità delle armi e il riparto dell'onere della prova.

Proprio in relazione alla necessità di tutelare, nel processo tributario, il principio della parità delle parti, si è precisato che, all'inversione dell'onere della prova, che impone al contribuente l'allegazione di prove contrarie a dimostrazione della inesistenza del maggior reddito attribuito dall'Ufficio, deve seguire, ove a quell'onere di allegazione il contribuente abbia provveduto, 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.

Il principio, a garanzia della parità e del regolare contraddittorio processuale per la corretta definizione del rapporto giuridico d'imposta, è

tanto più pervasivo quanto più si rifletta sulla limitazione di accesso nel settore tributario ai mezzi di prova, in parte inibiti dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4 (**Sez. 5, n. 28121/2022, Federici**).

Si innesta in questo ambito l'interpretazione fornita dalla Corte sulla portata applicativa del comma 5bis, dell'art. 7, introdotto dall'art. 6, comma 1, l. n. 130 del 2022, secondo cui: «*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*».

Si è quindi precisato (**Sez. 5, n. 31878/2022, Giudicepietro Rv. 666100-01**) che, con la suddetta previsione normativa, è stato ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio.

Pertanto, la nuova formulazione legislativa non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.

7.3. Il giudizio tributario e la natura di impugnazione-merito.

Su altro versante, con riferimento al rapporto tra la natura del giudizio tributario e il potere decisorio del giudice tributario, si è costantemente affermato che il giudizio tributario non ha natura esclusivamente impugnatoria, bensì di *impugnazione-merito*, sicché il giudice tributario è tenuto a emettere una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio e pertanto, 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.

Invero, l'oggetto del processo tributario è costituito dal rapporto, sicché la eventuale illegittimità dell'atto non comporta sempre ed automaticamente l'accoglimento integrale del ricorso del contribuente, dovendo invece il giudice esercitare i suoi poteri estimativi e anche

sostitutivi, provvedendo se del caso a rettificare gli importi richiesti (**Sez. 5, n. 22770/2022, Crivelli, Rv. 665284-01**).

7.4. Il potere di disapplicazione del giudice tributario.

In base all'art. 7, comma 5, rientra nei poteri del giudice tributario anche quello di disapplicare un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

Si è a tal proposito precisato (**Sez. 5, n. 10023/2022, Lo Sardo**) che il potere del giudice tributario di disapplicare gli atti amministrativi che costituiscono il presupposto dell'imposizione non può prescindere completamente dai motivi di impugnazione dedotti in relazione all'atto impugnato, ma deve essere effettuato con riferimento alla domanda del contribuente, alla luce di quanto disposto dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5, che è espressione del principio generale contenuto nella l. 20 marzo 1865, n. 2248, art. 5, allegato "E".

Peraltro, per quanto tale potere sia specificamente limitato ai regolamenti o agli atti amministrativi generali che contribuiscono ad integrare il contenuto della pretesa impositiva e, per conseguenza, esplicano influenza sulla cognizione del giudice tributario, si è ritenuto che la disapplicazione contemplata dalla l. 20 marzo 1865, n. 2248, cit. art. 5, allegato "E", non subisce deroga nel processo tributario, tenendosi conto che il d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5, ove prevede che *«le commissioni, se ritengono illegittimo un regolamento od un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto del giudizio»*, rafforza detta regola comune, estendendola oltre il caso dell'atto amministrativo individuale o particolare direttamente lesivo del diritto del contribuente (**Sez. U, n. 01733/2002, Graziadei, Rv. 552131-01**).

Per cui, secondo l'esegesi dottrinale, ne sono estranei gli atti amministrativi individuali o particolari che non incidono sull'esercizio della potestà impositiva e che, quindi, restano soggetti al controllo del giudice amministrativo.

Sotto tale profilo, si è quindi ritenuto che il giudice tributario, in sede di impugnazione di un avviso di rettifica di imposta di registro, ipotecarie e catastali, ha il potere di disapplicare la convenzione attuativa di un accordo di programma in variante al piano regolatore generale che, in quanto atto di carattere negoziale a valenza pubblicistica, non concorre a regolamentare l'applicazione della disciplina legislativa in materia, né costituisce, di conseguenza, il presupposto della pretesa impositiva.

7.5. L'onere di prova a carico delle parti e i limiti processuali.

L'art. 22, comma 4, prevede che il ricorrente, al momento della costituzione, deve depositare, fra l'altro, anche i documenti che intende produrre, in originale o in fotocopia. Analogo onere è imposto al resistente dall'art. 23.

Dall'insieme delle citate disposizioni e, del resto dall'architettura complessiva non solo del giudizio tributario, ma anche di quello civile in genere, emerge, univocamente, che l'attività istruttoria, e nella specie quella di produzione di prove precostituite, è riservata esclusivamente alle "parti", che si siano costituite nel giudizio, con le modalità e nei termini dettati dalle relative norme di rito, sicché si è ritenuto che la parte non costituita in primo grado non può apportare documenti all'istruttoria di primo grado, ed è da escludersi che possa farlo in qualsiasi momento e finanche nell'udienza di trattazione e decisione della causa, senza sopportare alcuna delle preclusioni processuali riservate alle altre parti, già ritualmente costituite, rappresenta la negazione non solo delle richiamate regole procedurali, ma anche dei principi costituzionali del giusto processo, traducendosi nella negazione dei principi del contraddittorio, della parità delle parti e della stessa ragionevole durata del processo, che presiedono alla disciplina dell'ordinato svolgimento del rito (Sez. 5, n. 04642/2023, Cataldi, Rv. 666826-01).

Né, peraltro, può essere "aggirata" la prescrizione normativa qualificando la produzione come esibizione in giudizio del documento: la "produzione" (ma, dal punto di vista terminologico, il legislatore impiega anche l'equivalente espressione "offrire in comunicazione") implica l'attività spontanea della parte che ha la materiale disponibilità del documento e che di propria iniziativa lo mette a disposizione dell'ufficio giudiziario all'interno del procedimento e nel contraddittorio con le altre parti. Da tale concetto esula quindi quello di "esibizione" del documento, che presuppone l'ordine del giudice nei casi tassativamente previsti dal legislatore (cfr. art. 22, comma 5), che non risultano ricorrere nel caso di specie.

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 specificare quelle già contenute nel ricorso introduttivo.

La previsione di cui all'art. 24, comma 2, consente, d'altro lato, l'integrazione dei motivi di ricorso quando si resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o su ordine del giudice.

Invero, la previsione di cui all'art. 32, consente alle parti unicamente di depositare documenti fino a venti giorni liberi prima dell'udienza di

trattazione nonché memorie fino a dieci giorni liberi prima della medesima data e, solo in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio, fino a cinque giorni liberi prima.

Si è quindi precisato che è inammissibile la deduzione, nella memoria di cui all'art. 32, di un nuovo motivo di illegittimità dell'avviso di accertamento, in quanto il contenzioso 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 dalla d.lgs. n. 546 del 1992, art. 24, comma 2, (Sez. 5, n. 09832/2023, Penta).

Il limite alla possibilità di presentare domande nuove deve essere correlato con il potere del rilievo d'ufficio del giudice.

Si è precisato (**Sez. 5, n. 22549/2022, Lume, Rv. 665281-01**) che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il vizio dell'avviso di accertamento derivante dall'inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 non è rilevabile d'ufficio e deve essere contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo, riguardando la violazione di una norma posta a difesa del diritto dello stesso contribuente al pieno dispiegarsi del contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e considerata la natura recettizia dell'atto impositivo tributario da porsi in relazione con il suo duplice scopo di impedire la decadenza dell'Amministrazione predetta dalle potestà di accertamento e di riscossione dei tributi e di porre la parte in grado di contestare, anche in sede giudiziaria, la pretesa tributaria. Ne consegue che, poichè il tema dei vizi delle notificazioni degli atti impositivi risulta strettamente correlato a quello del tempestivo e regolare esercizio dell'azione tributaria entro i termini decadenziali previsti dalla legge, e che l'inutile decorso di tali termini non estingue il potere impositivo ma obbliga l'Amministrazione finanziaria a non esercitarlo, il vizio dell'atto impositivo non è rilevabile d'ufficio ma deve essere eccepito dal contribuente con il ricorso introduttivo.

D'altro lato, con specifico riferimento alla possibilità di presentare motivi aggiunti, in relazione alla previsione di cui all'art. 24, si è precisato che la consulenza tecnica d'ufficio è un mezzo istruttorio, sottratto alla disponibilità delle parti e mirato a fornire un ausilio alla valutazione del giudice in caso di questioni di particolare complessità tecnica, come tale essa è ancorata alle allegazioni e alle produzioni effettuate dalle parti medesime in ossequio al principio dispositivo e al regime delle preclusioni processuali, sicché non può costituire il presupposto per formulare nuove domande, introdurre nuove eccezioni o prospettare motivi aggiunti *ex art.*

24 d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 11969/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661349-01).

Si è inoltre precisato che, nel giudizio tributario di primo grado, il ricorrente può allegare, nella memoria *ex art. 32*, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, la questione relativa ai vizi della notifica dell'atto impositivo, sebbene non dedotta nell'atto introduttivo, ove la stessa costituisca una replica ad un'eccezione di inammissibilità del ricorso per tardività, 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, Catalozzi, Rv. 650523-01).

Sempre in tema di rapporti tra i poteri istruttori del giudice tributario e quelli del giudice civile, si è 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 verifica, 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 dinanzi al giudice tributario di primo grado, possano essere formulate come motivi di gravame, avverso la decisione che si fondi sulle risultanze dell'esperita consulenza tecnica d'ufficio.

7.6. I limiti della domanda e la valutazione delle prove.

Il giudice tributario è tenuto all'osservanza delle previsioni processuali in materia di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (art. 112, c.p.c.), di pronuncia secondo diritto (art. 113, c.p.c.) e di disponibilità delle prove (art. 115, c.p.c.).

Circa il potere di decidere secondo equità (art. 114, c.p.c.), la Corte ha costantemente precisato che l'equità sostitutiva (che sostituisce l'equità alla norma) non è ammissibile nel giudizio tributario, perché tale possibilità deve essere espressamente prevista dalla legge (Sez. 5, n. 25707/2015, Rv. 638078; Sez. 5, n. 04442/2010, Rv. 611651; Sez. 5, n. 00556/2017; Sez. 5, n. 12021/2020 Rv. 657933-01).

7.6.1. Le prove presuntive.

Circa il potere di decidere la causa secondo le prove prodotte dalle parti, va considerato che, 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.

7.6.2. Le presunzioni legali relative.

In determinati casi, è comunque il legislatore ad avere previsto, anche nell'ambito tributario, delle presunzioni legali relative, il che determina che è il contribuente a dovere fornire la prova contraria al fine di far venire meno la valenza presuntiva del fatto individuato dal legislatore.

Ciò, in particolare, ha riguardato, ad esempio, i casi di: omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009; risultanze delle movimentazioni bancarie di cui all'art. 32, d.P.R. n. 600 del 1973; individuazione della residenza fiscale dei cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in stati o territori a fiscalità privilegiata di cui all'art. 2, comma 2, TUIR; residenza fiscale dei *trust* e degli istituti aventi caratteristiche analoghe aventi sede in stati o territori a fiscalità privilegiata in cui almeno uno dei disponenti o dei beneficiari del *trust* sia fiscalmente residente, di cui all'art. 73, comma 3, TUIR.

Con specifico riferimento alla valenza degli studi di settore o dei parametri, la costante giurisprudenza ha precisato che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei

parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è “*ex lege*” determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli “*standards*” in sé considerati-meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività-ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell’accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest’ultimo ha l’onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l’esclusione dell’impresa dall’area dei soggetti cui possono essere applicati gli “*standards*” o la specifica realtà dell’attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell’atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell’applicabilità in concreto dello “*standard*” prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L’esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l’impugnabilità dell’accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l’applicabilità degli “*standards*” 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 della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all’invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte, nel qual caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, 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. 24931/2022, Hmlejak, Rv. 665598-01).

7.6.3. Le presunzioni di formazione giurisprudenziale.

A parte le ipotesi di presunzioni legali relative sopra illustrate, per le quali, dunque, è imposto al contribuente l’onere di fornire la prova contraria, la giurisprudenza della Corte è andata nel tempo configurando fattispecie di presunzioni “giurisprudenziali” in cui, alla presenza di fatti noti, l’onere di provare il contrario, viene, in concreto, trasferito sul contribuente.

In particolare, il complessivo assetto giurisprudenziale sul tema, che costituisce oramai “diritto vivente”, può essere così ricostruito:

- presunzione di distribuzione degli utili ai soci di società a ristretta base azionaria, secondo cui, nel caso di società di capitali a ristretta base

partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione per essere stati invece accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti;

- utilizzo del valore, determinato ai fini del Registro, ai fini delle imposte dirette, secondo cui il valore definitivamente accertato ai fini del registro costituisce una prova presuntiva dotata dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, sufficiente a dimostrare il prezzo di vendita ai fini dell'imposizione sul reddito con la conseguenza che il contribuente è onerato della prova di un diverso valore di mercato dell'azienda o dell'immobile.

7.6.4. Il regime della prova in particolari ipotesi.

Ulteriori ipotesi problematiche hanno riguardato il regime della prova in caso di operazioni inesistenti nonché in caso di accertamento basato sul comportamento antieconomico del contribuente.

Sotto il primo profilo, la Corte, in adesione ai principi fissati con la sentenza n. 09851/2018, ha precisato che, in tema di detrazione dell'iva, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio, ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente; incombe, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (**Sez. 5, n. 24471/ 2022, Nonno, Rv. 665800-02**).

Peraltro, sempre in materia di operazioni inesistenti, si è precisato che, in tema di Iva, il regime sanzionatorio più favorevole, sancito dalla parte finale dell'art. 6, comma 9-*bis*.3, del d.lgs. n. 471 del 1997, per le operazioni inesistenti soggette al regime contabile del "*reverse charge*", introdotto dall'art. 15, comma 1, lett. f), del d.lgs. n. 158 del 2015, attiene esclusivamente alle operazioni che siano anche astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, e a quelle che, pur imponibili, siano state realizzate in buona fede, ma non anche alle

operazioni imponibili oggettivamente e soggettivamente inesistenti, qualora ne sia stato provato l'elemento psicologico, atteso che per esse non è consentita la neutralizzazione dell'Iva a credito e di quella a debito prevista dalla richiamata prima parte della medesima disposizione, in quanto prive dei requisiti sostanziali necessari per la relativa detraibilità, in coerenza con quanto chiarito da CGUE, sentenza 11 novembre 2021, C-281/20, in causa C-Ferimet S.L. c/o AGE (**Sez. U, n. 22727/2022, Conti, Rv. 665195-01**).

Resta consolidato il principio secondo cui, in tema di iva, una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'iva e/o della deduzione dei relativi costi, di provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Sez. 5, n. 28628/2021, Triscari, Rv. 662471-01).

Circa, poi, la questione del riparto dell'onere della prova in caso di contestazione di un comportamento antieconomico del contribuente, si è precisato che, in materia di iva, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombando su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni (**Sez. 5, n. 35713/2022, Penta, Rv. 666581-01**).

In generale, dunque, salvi i casi di presunzione legale relativa ovvero di presunzione di derivazione giurisprudenziale, il giudice di merito deve applicare i medesimi criteri di cui all'art. 2729 c.c.

I principi di fondo che governano la corretta applicazione dei suddetti criteri hanno riferimento al fatto che, in tema di prova presuntiva, il giudice è tenuto ad ammettere solo presunzioni "gravi, precise e concordanti", laddove il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza", richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia-di regola-

desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi.

La pronuncia del giudice del merito, quindi, non può basarsi su di un ragionamento presuntivo che si fondi su presunzioni non gravi, precise e concordanti ovvero fondi la presunzione su di un fatto storico privo di gravità o precisione o concordanza ai fini dell'inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota, non essendo, peraltro, prospettabile una critica alla pronuncia quando si concreti nella diversa ricostruzione delle circostanze fattuali o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica diversa da quella ritenuta applicata dal giudice di merito o senza spiegare i motivi della violazione dei paradigmi della norma.

7.6.5. Le dichiarazioni di terzi.

Circa, poi, la valenza delle dichiarazioni di terzi, si è precisato che l'efficacia probatoria delle dichiarazioni rese da terzi, testualmente riportate in un avviso di accertamento (quale provvedimento conclusivo del procedimento amministrativo di applicazione dell'imposta), non possono ritenersi come *tamquam non esset*, rilevando quali fonti di conoscenza, come fatti o indizi che spetta al giudice di merito valutare insieme agli altri elementi presuntivi che completano il quadro probatorio a sostegno della pretesa tributaria, al fine di decidere se l'Ufficio abbia soddisfatto l'onere della prova a suo carico, con conseguente trasferimento al contribuente dell'onere della prova contraria (**Sez. 5, n. 32024/2022 Guida, Rv. 666102-01**).

Si è anche precisato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, ai fini della prova della natura simulata di un atto, il contribuente può valersi delle dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, non ostandovi l'art. 1417 c.c., dal momento che l'azione proposta dinanzi alla commissione tributaria è volta a dimostrare l'infondatezza della pretesa fiscale e non ad ottenere la declaratoria di nullità di un contratto simulato, fermo restando che il valore indiziario di tali dichiarazioni dev'essere vagliato dal giudice in seno al complessivo contesto probatorio emergente dagli atti, al fine di riscontrare la credibilità dei relativi autori in base ad elementi oggettivi e soggettivi (**Sez. 5, n. 39831/2021, Cataldi, Rv. 663237-01**).

7.6.6. Il giudicato e il potere decisorio del giudice di merito.

In materia, poi, di rilevanza del giudicato reso in altri giudizi, si è precisato, per quanto concerne il giudicato penale, che, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti incluse in una frode carosello, il giudice tributario, nel verificare se il contribuente fosse consapevole dell'inserimento dell'operazione in un'evasione di imposta, non può riferirsi alle sole risultanze del processo penale, ancorché riguardanti i medesimi fatti, ma, nell'esercizio dei suoi poteri, è tenuto a valutare tali circostanze sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario, non potendo attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile su reati tributari alcuna automatica autorità di cosa giudicata, attesa l'autonomia dei due giudizi, la diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione (Sez. 5, n. 27814/2020, Rossi, Rv. 659817-01).

Circa, poi, il giudicato riflesso, si è precisato (**Sez. 5, n. 13004/2022, Triscari**) che l'efficacia riflessa del giudicato reso tra altre parti del giudizio è ravvisabile in quei soli casi in cui tra la situazione giuridica oggetto del giudicato e quella facente capo al terzo estraneo al giudizio venga a configurarsi una relazione di "pregiudizialità-dipendenza in senso giuridico" (e non in senso soltanto logico), ipotesi che si verifica nel caso in cui tutti od anche alcuni dei fatti costitutivi della fattispecie relativi al rapporto pregiudiziale-condizionante vengano ad integrare gli elementi della fattispecie del rapporto pregiudicato-condizionato.

Invero, sebbene, in linea generale, debba dirsi che l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa, secondo quanto previsto dall'art. 2909 c.c., e che, dunque, l'accertamento contenuto nella sentenza non estende i suoi effetti e non è vincolante rispetto ai terzi, tuttavia, a determinate condizioni, il giudicato, quale affermazione obiettiva di verità, può spiegare efficacia riflessa anche nei confronti di soggetti estranei al rapporto processuale.

Pertanto, l'estensione del giudicato riflesso opera a condizione che i terzi estranei al giudizio siano titolari di "diritti dipendenti o comunque subordinati" al rapporto deciso con efficacia di giudicato (Sez. U, n. 06523/2008, Malpica, Rv. 602923-01; Sez. 3, n. 04241/2013, Vincenti, Rv. 626547-01; Sez. 3, n. 15599/2019, Olivieri, Rv. 654346-01), mentre tale efficacia riflessa è certamente impedita qualora il terzo sia titolare di un rapporto "autonomo ed indipendente" rispetto a quello in ordine al quale il giudicato è intervenuto, non essendo ammissibile nè che egli ne possa ricevere pregiudizio giuridico nè che se ne possa avvalere a fondamento della sua pretesa, salvo che tale facoltà sia espressamente prevista dalla

legge, come nel caso delle obbligazioni solidali, ai sensi dell'art. 1306 c.c. (Sez. 5, n. 00691/2011, Virgilio, Rv. 616292-01; Sez. 1, n. 24558/2015, De Marzo, Rv. 637983-01; Sez. 5, n. 12252/2017, Fasano, Rv. 644131-01).

7.6.7. Il principio di non contestazione.

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.

8. 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.

Si è precisato che, nel processo tributario, la trattazione in pubblica udienza, senza preventivo avviso alla parte, costituisce una nullità processuale che travolge, per violazione del diritto di difesa, la sentenza successiva (**Sez. 5, n. 22890/2022, Dell'Orfano, Rv. 665286-01**), tuttavia, ove la violazione processuale sia avvenuta in appello, non si determina la retrocessione del processo al giudice di primo grado, ove non siano necessari accertamenti di fatto nel merito e debba essere decisa una questione di mero diritto, atteso che il principio costituzionale della ragionevole durata del processo impedisce di adottare decisioni che, senza utilità per il diritto di difesa o per il rispetto del contraddittorio, comportino l'allungamento dei tempi del giudizio.

Si è anche precisato che, in tema di processo tributario durante l'emergenza da Covid-19, la decisione del giudice di disporre, ai sensi

dell'art. 27, comma 2, del d.l. n. 137 del 2020, la trattazione scritta, nonostante la richiesta della parte di discussione in pubblica udienza o con collegamento a distanza, è legittima, ove carenze organizzative all'interno dell'ufficio impediscano il collegamento da remoto, poiché le parti non hanno un diritto pieno e incondizionato all'udienza pubblica e la trattazione scritta garantisce le essenziali prerogative del diritto di difesa, assicurando l'interesse pubblico all'esercizio della giurisdizione anche in periodo emergenziale (Sez. 5, n. 06033/2023, La Rocca, Rv. 667099-02).

Ancora, si è precisato che in caso di rinvio della deliberazione rispetto alla discussione in pubblica udienza o all'esposizione del relatore (ove non vi sia udienza pubblica), 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. 5, n. 02299/2020, Ragonesi, Rv. 656754-01).

Inoltre, 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.

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.

Circa la motivazione della sentenza, si è precisato che, nel processo tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive, tanto più che la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto

alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato (**Sez. 5, n. 29028/2022, Gori, Rv. 666078-01**).

In sostanza, 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.

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.

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.

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 Corte di giustizia tributaria di primo grado 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 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.

9. Ulteriori vicende processuali.

a) la sospensione del processo.

L'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992, disciplina la sospensione del processo, in particolare, oltre alle ipotesi di presentazione di querela di falso o di decisione in via pregiudiziale di una questione sullo stato o sulla capacità delle persone, prevede che, in modo analogo all'art. 295 c.p.c., la corte di giustizia tributaria di primo grado dispone la sospensione del processo in ogni caso nel quale essa stessa o altra corte di giustizia tributaria debba risolvere una controversia dalla definizione della quale dipenda la decisione della causa.

Con riferimento al caso di presentazione della querela di falso, se è vero che, in tal caso, il giudice tributario è tenuto a sospendere il giudizio fino al passaggio in giudicato della decisione in ordine alla querela stessa o fino a quando non si sia altrimenti definito il relativo giudizio, trattandosi di accertamento pregiudiziale riservato ad altra giurisdizione, e di cui egli non può conoscere neppure "incidenter tantum", tuttavia, in caso di presentazione di detta querela, anche nel processo tributario il relativo giudice non deve semplicemente prenderne atto e sospendere il giudizio ma è tenuto a verificare la pertinenza di tale iniziativa processuale in relazione al documento impugnato e la sua rilevanza ai fini della decisione.

Con riferimento, poi, alla sospensione per pregiudizialità, 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, 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.

D'altro lato, si è precisato che l'art. 39 d.lgs. n. 546 del 1992, che regola i rapporti tra processo tributario e altri processi (cd. pregiudizialità esterna), prevede la sospensione solo ove sia stata presentata querela di falso o debba essere risolta una questione di stato o capacità delle persone diversa dalla capacità di stare in giudizio (Sez. 6-5, n. 00999/2016, Cigna, Rv. 638486-01), uniche questioni che il giudice tributario non può risolvere *incidenter tantum* (Sez. 6-5, n. 12008/2014, Cosentino, Rv. 630977-01; Sez. 6-5, n. 24107/2012, Cicala, Rv. 624700-01), potendo negli altri casi il giudice conoscere e risolvere incidentalmente le questioni (Sez. 5, n. 34693/2019, Paolitto).

Se ne è fatto derivare che, con riferimento al rapporto tra il giudizio tributario e quello amministrativo, il giudice tributario, in forza della disposizione normativa citata, è tenuto a pronunciarsi sulla illegittimità della pretesa tributaria, risolvendo, ove necessario, *incidenter tantum* anche questioni che attengono alla legittimità di atti amministrativi strettamente connessi con l'atto impositivo oggetto di controversia (Sez. 5, n. 18395/2021, Triscari, Rv. 661775-01).

Sui rapporti tra il giudizio relativo alla pretesa nei confronti di una società di persone e quella nei confronti dei suoi soci la giurisprudenza di legittimità ha ragionato in ordine alla applicabilità al processo tributario della previsione di cui all'art. 295, c.c.

La Corte ha ritenuto che l'accertamento dei redditi non dichiarati dalla società si pone in rapporto di pregiudizialità con l'accertamento di maggior reddito nei confronti dei soci, sicché deve ragionarsi di sussistenza dei presupposti per la sospensione necessaria del giudizio avente ad oggetto la pretesa nei confronti del socio quando sia pendente e non ancora definito il giudizio avente ad oggetto la pretesa nei confronti della società; in particolare, si è affermato che in caso di pendenza separata di procedimenti nei quali si controverte del maggior reddito nei confronti della società e del reddito di partecipazione contestato dall'ufficio ai singoli soci in dipendenza dell'accertamento operato a carico del sodalizio, non ricorrendo l'ipotesi del litisconsorzio necessario affermato per le società di persone (Sez. U, n. 14815/2008, Merone, Rv. 603330-01; Sez. 6-5, n. 20507/2017, Iofrida, Rv. 645046-01), il giudizio nei confronti del socio, per quanto attiene alla esistenza degli utili extracontabili realizzati dalla

società, è pregiudicato dall'esito dell'accertamento effettuato nei confronti della società stessa (Sez. 5, n. 02241/2011, Bognanni).

In tali casi, pertanto, si è ritenuto che, in virtù del disposto del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 1, trova applicazione la disciplina dettata dall'art. 295 c.p.c., secondo cui "il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa" (Sez. 5, n. 16246/2018, Condello; da ultimo nel senso della sospensione necessaria, Sez. 5, n. 01574/2021, Federici, Rv. 660244-01).

Si è, tuttavia precisato, di recente (Sez. 5, n. 27164/2023, Putaturo Donati Viscido di Nocera), che il suddetto orientamento deve essere considerato superato alla luce della sentenza di Sez. U, n. 21763/2021, Carrato, Rv. 662227-03, secondo la quale, in tema di sospensione del giudizio per pregiudizialità necessaria, salvi i casi in cui essa sia imposta da una disposizione normativa specifica che richieda di attendere la pronuncia con efficacia di giudicato sulla causa pregiudicante, quando fra due giudizi esista un rapporto di pregiudizialità tecnica e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, la sospensione del giudizio pregiudicato non può ritenersi obbligatoria ai sensi dell'art. 295 c.p.c. (e, se disposta, può essere proposta subito istanza di prosecuzione *ex art.* 297 c.p.c.), ma può essere adottata, in via facoltativa, ai sensi dell'art. 337 c.p.c., comma 2, applicandosi, nel caso del sopravvenuto verificarsi di un conflitto tra giudicati, il disposto dell'art. 336 c.p.c., comma 2 (principio enunciato nell'interesse della legge *ex art.* 363 c.p.c., comma 3).

b) l'interruzione del processo.

L'interruzione del processo, 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.

Per altro verso, la S.C. 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 principi 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).

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.

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 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.

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 (espreso 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.

In caso di estinzione del processo tributario dovuta all'omessa riassunzione della causa davanti al giudice del rinvio, la regola generale dell'art. 2945, comma 3 c.c., non trova applicazione e il termine di prescrizione della pretesa fiscale decorre dalla data di scadenza del termine utile per la non attuata riassunzione.

Le ragioni della mancata applicazione della predetta regola generale sono le seguenti: a) la natura impugnatoria del processo tributario e la natura amministrativa, e non processuale, dell'atto impositivo, con la conseguente definitività di questo per effetto dell'estinzione del giudizio di impugnazione di esso proposto dal contribuente; b) l'irrazionalità della soluzione opposta, atteso che essa farebbe decorrere la prescrizione a carico dell'amministrazione finanziaria da una data (l'introduzione del

giudizio) antecedente alla definitività dell'atto impositivo, con la paradossale conseguenza che il titolo dell'imposizione potrebbe risultare ineseguibile (perché estinto per prescrizione) ancor prima di essere divenuto definitivo; c) l'insussistenza, nel processo tributario, della "ratio" dell'art. 2945, comma 3 c.c., atteso che, data la natura impugnatoria di tale processo, e per la definitività che assume l'atto impositivo per effetto dell'estinzione nel caso di mancata riassunzione, è il solo contribuente ad avere interesse alla riassunzione, con la conseguenza che, qualora si applicasse la regola generale dell'art. 2945, comma 3 c.c., l'eliminazione dell'effetto sospensivo della prescrizione in pendenza del processo tributario, che poi si estingua per la mancata riassunzione, opererebbe a favore della parte processuale (il contribuente) che, mostrando disinteresse per la coltivazione del giudizio, ha consentito che l'atto impugnato diventasse definitivo.

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.

A differenza del processo civile, in quello tributario è espressamente disciplinato 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, si verifica con l'annullamento, per qualsiasi ragione, dell'atto impugnato.

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.

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.

Peraltro, qualora vi sia stato il rigetto della domanda di condono, alla parte soccombente è preclusa l'impugnazione del detto provvedimento per violazione dell'integrità del contraddittorio, quando si accerti, con apprezzamento "*ex post*", che l'esito del giudizio sia stato tale da non arrecare alcun pregiudizio alla posizione dei litisconsorti pretermessi.

L'evento estintivo del processo può conseguire al perfezionamento del procedimento di definizione agevolata di volta in volta consentito per legge al contribuente, come nelle diverse ipotesi di intervenuto normativo di cui al d.l. n. 50 del 2017, al d.l. n. 119 del 2018 e alla legge n. 157 del 2022.

c) la conciliazione.

L'art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che, se le parti sono addivenute ad una conciliazione fuori udienza, possono presentare una istanza congiunta di definizione totale o parziale della controversia. Il giudice di primo grado, se è stata fissata la data di trattazione, pronuncia la cessazione, totale o parziale, della materia del contendere. In caso di cessazione parziale, il giudizio prosegue per la ulteriore trattazione.

Ai sensi del successivo art. 48*bis*, la conciliazione può anche intervenire in udienza. Se l'accordo conciliativo interviene, viene redatto processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute sia in favore dell'ente creditore che del contribuente.

Si è precisato (**Sez. 5, n. 24715/2022, La Rocca, Rv. 665491-02**), che, in tema di processo tributario, la conciliazione giudiziale, non avendo efficacia novativa, è inidonea, di per sé sola, ad estinguere il rapporto

giuridico tributario sostanziale, poiché il momento in cui si perfeziona è quello del versamento completo o, nel caso di rateizzazione dell'adempimento, del versamento della prima rata, accompagnato da idonea garanzia del pagamento del debito residuo.

Sicché, in assenza del pagamento dell'obbligazione conciliata, non può dichiararsi la cessazione della materia del contendere, ai sensi dell'art. 46, comma 2, n. 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, ma va disposto il rinvio dell'udienza di trattazione della causa ad una data successiva alla scadenza del termine concesso per l'adempimento, al fine della verifica dei presupposti per la relativa declaratoria.

Nello stesso senso, si è affermato che, in tema di aggio per l'attività di riscossione, la conciliazione giudiziale con cui venga ridotta la pretesa impositiva, non avendo natura novativa, non fa venir meno il diritto al pagamento dell'aggio ed il contribuente ha diritto al rimborso di quanto versato sulla base della cartella provvisoria, solo ove la misura richiesta non sia più adeguata alla minore pretesa concordata tra le parti (Sez. 5, n. 18916/2023, Triscari, Rv. 668251-01).

d) la sospensione dell'atto impugnato.

L'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992, prevede che il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere al giudice tributario di primo grado competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che si sia costituito regolarmente ai sensi dell'art. 22.

Sul punto, la Corte (Sez. 5, n. 21824/2023, Succio, Rv. 668517-01) ha affermato che la sospensione giudiziale dell'esecuzione di cui all'art. 47, d. lgs. n. 546 del 1992, come ogni ordine giudiziale di sospensione dell'esecuzione, arresta temporaneamente la possibilità per il creditore di agire in esecuzione; quindi essa preclude all'amministrazione finanziaria e al riscossore la possibilità di notificare la cartella di pagamento e ogni ulteriore atto diretto a far proseguire l'esecuzione, che deve medio tempore arrestarsi; ove l'iscrizione a ruolo sia avvenuta anteriormente alla ridetta sospensione, non va dato corso agli atti successivi-inclusa la notifica della cartella che veicola il ruolo o la presa in carico, che per alcuni tributi ha sostituito la cartella-dovendo l'amministrazione, viceversa, adottare a seguito della ridetta sospensione del giudice tutti i provvedimenti interni di segno e in direzione contraria alla prosecuzione dell'esecuzione. Ciò in attesa della pronuncia sul merito della lite o della revoca della sospensione giudiziale, risultando impedita nel mentre qualsiasi iscrizione a ruolo, anche a titolo provvisorio, ai sensi dell'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973 oltre che in forza del seguente art. 15 *bis* del medesimo d.P.R. n., difettandone i presupposti in forza del comando giudiziale intervenuto.

Il suddetto principio di diritto è conforme a quello già espresso precedente pronuncia (Sez. 5, n. 40047/2021, D'Orazione, Rv. 663212-01), secondo cui, nell'ipotesi in cui il contribuente ottenga la sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'avviso di accertamento impugnato, ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, sono inibiti, dopo tale pronuncia, alla Amministrazione la formazione del ruolo e la successiva iscrizione "provvisoria", rispettivamente, *ex artt.* 12 e 15 del d.P.R. n. 602 del 1973, con la conseguenza che sussiste l'interesse ad agire della società che svolge attività di affidamento di commesse pubbliche all'impugnazione della cartella di pagamento successivamente emessa, nonostante la sospensione giudiziale della efficacia dell'avviso di accertamento, per non incorrere nell'esclusione dalle gare pubbliche e nel pagamento di interessi *ex art.* 30 del d.P.R. n. 602 del 1973, di importo maggiore rispetto a quello di cui all'art. 20 dello stesso decreto.

Un diverso orientamento era stato tuttavia espresso in precedenza (Sez. 6-5, n. 20361/2020, Conti, Rv. 658890-01).

Si era, invero, affermato che la sospensione dell'atto impositivo, concernendo l'esecuzione, non spiega effetti diretti sulla cartella di pagamento, che è atto prodromico dell'esecuzione ed ha carattere meramente consequenziale agli avvisi di accertamento, 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 ed irreparabile.

CAPITOLO III

LE IMPUGNAZIONI E L'OTTEMPERANZA

(di Gian Andrea Chiesi)

SOMMARIO: 1. Profili generali. - 1.1. La notifica degli atti di impugnazione. - 1.2. Termini per la proposizione. - 2. Appello. - 2.1. La specificità dei motivi. - 2.2. Riproposizione delle difese assorbite. - 2.3. *Nova* in appello. - 3. Il giudizio di cassazione. - 4. Il giudizio di rinvio. - 5. La revocazione. - 6. Il giudizio di ottemperanza.

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). Sicché - come emergente da Sez. 5, n. 20315/2021, Succio, Rv. 661888-01 - la parte totalmente vittoriosa nel merito, ma soccombente su questione pregiudiziale di rito e/o preliminare di merito per rigetto (espresso od implicito) o per omesso esame della stessa - che consiste nell'illegittima pretermissione o nella violazione dell'ordine di decisione delle domande e/o delle eccezioni impresso dalla parte medesima - deve spiegare appello

incidentale per devolvere alla cognizione del giudice superiore la questione rispetto alla quale ha maturato una posizione di soccombenza teorica.

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.

È, tuttavia, inammissibile l'appello, che sia stato notificato direttamente a mezzo del servizio postale universale, ove l'appellante, al momento della costituzione, non abbia depositato la ricevuta di spedizione del plico, o l'elenco delle raccomandate recante la data ed il timbro dell'ufficio postale, o l'avviso di ricevimento nel quale la data di spedizione sia asseverata dall'ufficio postale con stampigliatura meccanografica (cfr. anche, con riferimento a tale specifica circostanza, **Sez. 5, n. 24726/2022, Nonno, Rv. 665493-01**) ovvero con proprio timbro datario: in difetto della produzione di tali documenti contestualmente alla costituzione - evidenza **Sez. 5, n. 31879/2022, Cataldi, Rv. 666101-01** - il giudice, se non sussistono i presupposti della rimessione in termini, non può sanare l'inammissibilità ordinandone la successiva esibizione ai sensi dell'art. 22, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992, ed il tempestivo perfezionamento della notifica a mezzo posta dell'appello può ritenersi provato soltanto se

la ricezione del plico sia certificata dall'agente postale come avvenuta entro il termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto (o della sentenza).

Chiarisce, in particolare, **Sez. 5, n. 21483/2022, Triscari, Rv. 665313-01**, che, in caso di notificazione a mezzo posta dell'appello secondo le modalità fissate dall'art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, richiamato dal successivo art. 53, comma 2, i dati alfanumerici sulla data e l'ufficio postale di accettazione, ove mancanti sull'avviso di ricevimento, in tutto o in parte, ovvero d'incerta paternità, sono surrogati, con efficacia di atto pubblico anche in difetto di sottoscrizione, dal timbro datario dell'ufficio postale di partenza, che attesti l'avvenuta consegna per l'inoltro in forme e modi equipollenti a quelli della ricevuta di spedizione, secondo una prassi adottata dagli uffici postali, di notoria conoscenza, e riconducibile ad una nozione costituzionalmente adeguata delle dette disposizioni, anche in rispondenza della nozione ristretta delle inammissibilità processuali, posta a cardine interpretativo del processo tributario dalla Corte cost. (sentenze n. 189 del 2000 e n. 520 del 2002).

Ove, invece, la notifica a mezzo del servizio postale riguardi specificamente il ricorso per cassazione: a) **Sez. 5, n. 34450/2022, Gori, Rv. 666397-01** chiarisce che in tema di ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali, la notifica a mani del contribuente è valida *ex art.* 17, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 anche se non perfezionata nei luoghi indicati dall'art. 330 c.p.c., in forza del rinvio previsto da tale decreto alle norme del c.p.c. in quanto compatibili con quelle del processo tributario.; b) **Sez. 5, n. 20778/2021, D'Angiolella, Rv. 661937-01** osserva che, ai fini della verifica della tempestività del ricorso medesimo, la notifica a mezzo del servizio postale non si esaurisce con la spedizione dell'atto per raccomandata, si perfeziona con la consegna del plico al destinatario, attestata dall'avviso di ricevimento da allegarsi all'originale a norma dell'art. 149, ult. comma, c.p.c., con la conseguenza che ne discende per cui la mancanza di tale documento impone la declaratoria di inammissibilità del ricorso per inesistenza della notifica, senza possibilità di rinnovazione ai sensi dell'art. 291 c.p.c.; c) **Sez. 5, n. 17700/2021, Paolitto, Rv. 661765-01** evidenzia, infine, che, qualora nel giudizio di merito l'Agenzia delle entrate non sia stata rappresentata dall'Avvocatura dello Stato, è nulla, e non inesistente, la notifica del ricorso per cassazione effettuata presso l'Avvocatura dello Stato, non potendosi escludere l'esistenza di un astratto collegamento tra il luogo di esecuzione della notifica ed il destinatario della stessa, in considerazione delle facoltà, concesse all'Agenzia dall'art. 72 del d.lgs. n. 300 del 1999, di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura. Tale nullità, inoltre, può essere sanata sia nel caso in cui l'Agenzia si costituisca senza sollevare eccezioni al riguardo, sia per effetto di rinnovazione della notifica, ai sensi dell'art. 291 c.p.c.

1.2. Termini 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 le decisioni delle C.T. di primo e secondo grado è di sessanta giorni, decorrente dalla notificazione della sentenza 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 L., Rv. 651105-01). Rispetto alla notifica eseguita direttamente dal difensore e, in specie, a mezzo p.e.c., però, **Sez. 6-5, n. 04168/2022, Cataldi, Rv. 663762-01** evidenzia che, la notifica della sentenza effettuata a mezzo p.e.c. all'Amministrazione finanziaria dal difensore del contribuente, munito dell'autorizzazione del Consiglio dell'Ordine di appartenenza, in data antecedente al 1° dicembre 2015, data di entrata in vigore della disciplina sperimentale prevista dall'art. 16 del d.m. 4 agosto 2015 esclusivamente per le commissioni tributarie della Toscana e dell'Umbria, è inesistente ed insuscettibile di sanatoria e, quindi, inidonea a far decorrere il termine breve per l'impugnazione.

Avuto riguardo al termine lungo (che, secondo quanto chiarito dall'art. 38, comma 3, del d.lgs. n. 546, trova applicazione ove alcuna delle parti provveda alla notificazione della sentenza), 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. Aggiunge, inoltre, **Sez. 5, n. 36691/2022, D'Aquino, Rv. 666519-01**, che, nei processi soggetti alla riduzione a sei mesi del termine *ex* art. 327 c.p.c., l'art. 328, comma 3, c.p.c. va interpretato nel senso che, ove dopo il decorso della metà del termine di cui al cit. art. 327 c.p.c. si verifichi uno degli accadimenti previsti dall'art. 299 c.p.c., il

termine lungo di impugnazione è prorogato, per tutte le parti, di tre mesi dal giorno di tale evento.

Sennonché, l'art. 38, comma 3, cit. precisa altresì che l'art. 327, comma 1, c.p.c., non trova applicazione nei confronti della parte non costituita che dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza: a tal proposito **Sez. 5, n. 16080/2022, Cataldi, Rv. 664721-01** precisa che, onde beneficiare della possibilità di proporre l'impugnazione tardiva di cui agli artt. 327, comma 2, c.p.c. e 38, comma 3, cit. la parte rimasta contumace in prima grado ha l'onere di dimostrare sia la pretesa causa di nullità della notificazione del ricorso avversario, sia che, in conseguenza di quel vizio, non ha potuto acquisire conoscenza dell'atto e del conseguente processo.

Il rispetto dei termini di impugnazione è strettamente correlato alla tempestività della notifica del corrispondente atto di gravame: così **Sez. 5, n. 23876/2022, Cri, Rv. 665789-01** ribadisce il principio, ormai consolidato nella giurisprudenza di legittimità, per cui, se la notifica dell'atto di impugnazione, tempestivamente consegnato all'ufficiale giudiziario, non si perfeziona per cause non imputabili al notificante, questi non incorre in alcuna decadenza ove provveda con sollecita diligenza (da valutarsi secondo un principio di ragionevolezza) a rinnovare la notificazione, a nulla rilevando che quest'ultima si perfezioni successivamente allo spirare del termine per proporre gravame.

Il rilievo della tardività dell'impugnazione non soggiace, peraltro, al divieto, posto dall'art. 101 c.p.c., di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio e non sottoposta al contraddittorio delle parti, in quanto - osserva **Sez. 5, n. 32527/2022, Balsamo, Rv. 666391-01**, in linea di continuità con il più generale orientamento espresso da Sez. 3, n. 15019/2016, De Stefano, Rv. 641276, per cui il divieto della decisione sulla base di argomenti non sottoposti al previo contraddittorio delle parti non si applica alle questioni di rito relative a requisiti di ammissibilità della domanda previsti da norme la cui violazione è rilevabile in ogni stato e grado del processo, senza che tale esito processuale integri una violazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, il quale, nell'interpretazione data dalla Corte Europea, ammette che il contraddittorio non venga previamente suscitato quando si tratti di questioni di rito che la parte, dotata di una minima diligenza processuale, avrebbe potuto e dovuto attendersi o prefigurarsi - l'osservanza dei termini perentori entro cui devono essere proposte le impugnazioni (artt. 325 e 327 c.p.c.) costituisce un parametro di ammissibilità della domanda alla quale la parte che sia dotata una minima diligenza processuale deve

prestare attenzione, dovendo considerare già *ex ante*, come possibile sviluppo della lite, la rilevazione d'ufficio dell'eventuale violazione.

È ben possibile, infine, che, rispetto alla intervenuta decadenza dalla facoltà di proporre impugnazione, per inutile decorso dei relativi termini, venga formulata istanza di rimessione in termini *ex art.* 153, comma 2, c.p.c.: senonché tale istituto non può trovare applicazione la causa non imputabile dedotta a sostegno della relativa istanza sia collegata a violazioni, commesse da parte del difensore, di obblighi informativi caratteristici del rapporto di mandato, trattandosi di profili attinenti ad una patologia di quest'ultimo e, come tali, destinati ad assumere rilevanza esclusivamente nei relativi confini (nella specie, **Sez. 5, n. 21649/2022, Cortesi, Rv. 665146-01**, ha escluso la rimessione in termine a favore di ricorrenti che assumevano di essersi rivolti, per l'assistenza nei giudizi di merito, ad un difensore sprovvisto del patrocinio dinanzi alle giurisdizioni superiori, cosicché, una volta resi edotti dell'esito sfavorevole del giudizio di appello, non erano stati in grado di comprendere i termini di decadenza entro cui rivolgersi ad un nuovo professionista per proporre ricorso per cassazione).

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 mutate 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 ha un effetto devolutivo, con la conseguenza che il giudice del gravame risulta investito, sia pure nell'ambito del capo di decisione oggetto di censura, del riesame di tutte

le questioni da questo stesso capo implicate e, quindi, della rinnovazione del relativo giudizio. La rimessione della causa alla Commissione provinciale - osserva **Sez. 6-5, n. 23741/2022, Luciotti, Rv. 665317-01** - è, infatti, prevista dall'art. 59, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 solo per ipotesi tassative ed eccezionali (cfr. *infra*), al di fuori delle quali la Commissione tributaria regionale, qualora accolga l'appello, è tenuta a decidere la causa nel merito, trattandosi di mezzo di impugnazione a carattere sostitutivo, né ostando, in senso contrario, il principio del doppio grado di giurisdizione, il quale, oltre a non trovare garanzia costituzionale nel nostro ordinamento, postula solo che una questione venga successivamente proposta a due giudici di grado diverso e non anche che venga decisa da entrambi.

Tra le eccezioni al carattere devolutivo dell'appello v'è l'ipotesi di sentenza di primo grado dichiarativa di incompetenza, nel qual caso - chiarisce **Sez. 6-5, n. 29213/2022, Fracanzani, Rv. 666105-01** - la decisione può essere impugnata solo con gravame limitato a tale profilo (e non con il ricorso, alternativo ovvero obbligatorio, al regolamento di competenza, le cui disposizioni del codice di rito sono inapplicabili al giudizio tributario. Così **Sez. 6-5, n. 00895/2022, Cataldi, Rv. 663616-01**), in quanto l'art. 59, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede, in caso di accoglimento, la remissione al primo giudice che, declinando la propria competenza, abbia indicato quella di altro giudice di prime cure: cosicché, in deroga al carattere devolutivo dell'appello, al giudice di secondo grado, investito (anche o solo) della questione di competenza, resta inibito ogni esame sul merito onde prevenire la violazione del fondamentale principio del doppio grado di giudizio.

Il ricorso, corredato - tra l'altro - da specifici motivi (cfr. *infra*), 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.

La notificazione dell'appello tramite il messo di cui all'art. 16, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, equivale, peraltro, a quella effettuata a mezzo di ufficiale giudiziario, di talché egli è onerato, *ex art.* 123, comma 1, disp. att. c.p.c., di dare immediato avviso scritto dell'avvenuta notifica al cancelliere del giudice che ha reso la sentenza impugnata; onere il cui inadempimento non è sanzionato con l'inammissibilità del gravame,

essendo tale attività del tutto fuori dalle possibilità di verifica attiva e sostitutiva della parte appellante (così **Sez. 5, n. 00871/2022, Manzon, Rv. 663609-01**).

In caso di consegna o spedizione del ricorso in appello a mezzo di servizio postale, inoltre, il ricorrente deve altresì attestare, a pena di inammissibilità del gravame, la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito, *ex art. 22, comma 3, del d.lgs. 546 - richiamato, per il giudizio d'appello, dal successivo art. 53*: la previsione va, tuttavia, interpretata nel senso che costituisce causa di inammissibilità del ricorso o dell'appello non già la mancanza di attestazione *ex se*, quanto la effettiva difformità tra l'atto depositato e quello notificato, accertabile d'ufficio in caso di omissione dell'attestazione (**Sez. 5, n. 11271/2022, Antezza, Rv. 664289-01**), sempreché la difformità sia di carattere sostanziale, cioè tale da impedire al destinatario la completa comprensione dell'atto e, quindi, da rendere incerti il *petitum* e la *causa petendi* dell'azione proposta, comportando una lesione del diritto di difesa - così **Sez. 5, n. 15439/2022, Balsamo, Rv. 664716-01**. Tuttavia, se la controparte è rimasta contumace, la mancata attestazione della conformità costituisce, di per sé, causa di inammissibilità, non essendo questa onerata dell'accesso presso la segreteria della commissione tributaria per verificare l'eventuale difformità tra l'atto a lei notificato e quello depositato, trattandosi di attività difensiva che presuppone, comunque, già sorto un interesse concreto a contraddire (**Sez. 5, n. 11271/2022, Antezza, Rv. 664289-01, cit.**).

Correlativamente, la costituzione in giudizio della parte appellata e la proposizione dell'appello incidentale possono avvenire non solo tramite materiale deposito delle proprie controdeduzioni e dell'atto di impugnazione, ma anche mediante trasmissione degli stessi con plico raccomandato spedito nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale, perché, sebbene l'art. 54 del d.lgs. n. 546 del 1992 richiami l'art. 23 del medesimo decreto, il quale fa riferimento al solo deposito degli atti, una soluzione che escluda l'ammissibilità del gravame incidentale spedito per posta - osserva Sez. 5, n. 35393/2021, Mondini, Rv. 663260-01 - sarebbe irragionevolmente diversa rispetto a quella prevista dal combinato disposto degli artt. 53 e 22 del d.lgs. citato che consente di spiegare appello principale anche a mezzo di invio postale, e quindi in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più che il processo tributario è ispirato al modello della semplificazione delle attività processuali e che l'uso dei mezzi di trasmissione è ampiamente ammesso nel sistema dei processi civili e amministrativi.

A seguito della proposizione del ricorso, l'appellante può inoltre 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).

La trattazione dell'appello può avvenire in camera di consiglio ovvero in pubblica udienza, per effetto del richiamo, operato dall'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, al precedente art. 33: ove, tuttavia, sia disposta la trattazione in pubblica udienza senza preventivo avviso alla parte, la nullità processuale che travolge, per violazione del diritto di difesa, la sentenza successiva non determina, *ex se*, la retrocessione del processo alla commissione tributaria regionale, ove non siano necessari accertamenti di fatto nel merito e debba essere decisa una questione di mero diritto, giacché - rileva **Sez. 5, n. 22890/2022, Dell'Orfano, Rv. 665286-01** - il principio costituzionale della ragionevole durata del processo impedisce di adottare decisioni che, senza utilità per il diritto di difesa o per il rispetto del contraddittorio, comportino l'allungamento dei tempi del giudizio.

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.

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 F.M., 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.

Conformemente a tale - ormai consolidato - indirizzo **Sez. 6-5, n. 06302/2022, Luciotti, Rv. 663885-01** ribadisce che ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 cit. è da ritenersi assolto.

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 (ripresa in termini del tutto analoghi da **Sez. U, n. 00927/2022, Scarpa, Rv. 663586-01**), 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.

Simmetricamente, la parte totalmente vittoriosa nel merito, ma soccombente su questione pregiudiziale di rito e/o preliminare di merito per rigetto (espreso od implicito) o per omesso esame della stessa - che consiste nell'illegittima pretermissione o nella violazione dell'ordine di decisione delle domande e/o delle eccezioni impresso dalla parte medesima - deve spiegare appello incidentale per devolvere alla cognizione del giudice superiore la questione rispetto alla quale ha maturato una posizione di soccombenza teorica, non potendosi limitare, infatti, alla mera riproposizione di detta questione, sufficiente nei soli casi in cui non vi è la necessità di sollevare una critica nei confronti della sentenza impugnata, ovvero nelle ipotesi di legittimo assorbimento (Sez. 5, n. 20315/2021, Succio, Rv. 661888-01).

2.3. *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 ha chiarito 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. Coerentemente, dunque, **Sez. 5, n. 32390/2022, Manzon, Rv. 666387-01**, afferma che la nuova difesa del contribuente, ove non sia riconducibile all'originaria *causa petendi* e si fondi su fatti diversi da quelli dedotti in primo grado, che ampliano l'indagine giudiziaria ed allargano la materia del contendere, non integra un'eccezione, ma si traduce in un motivo aggiunto e, dunque, in una nuova domanda, vietata ai sensi degli artt. 24 e 57 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Relativamente al regime delle eccezioni, invece, **Sez. 5, n. 30227/2022, D'Angiolella, Rv. 666084-01**, evidenzia che il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, previsto all'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, riguarda le eccezioni sostanziali in senso stretto, ovvero quelle per cui la legge riserva espressamente alla parte il potere di rilevazione o quelle in cui si fa valere un fatto modificativo, estintivo o impeditivo della pretesa fiscale, ma non le eccezioni in senso improprio, tra le quali rientra l'eccezione di intempestività del ricorso che, integrando una mera sollecitazione difensiva in replica, è rilevabile d'ufficio, anche in sede di legittimità (in termini analoghi, cfr. anche Sez. 5, n. 02413/2021, Novik, Rv. 660482-01).

In applicazione di tale ultimo principio, pertanto, **Sez. 6-5, n. 20605/2022, Guida, Rv. 665132-01** chiarisce che poiché il diritto al rimborso di un credito Ilor rientra nella libera disponibilità del contribuente, presentata tempestivamente l'istanza di rimborso, la prescrizione dello stesso, derivante dalle regole generali e non prevista specificamente a favore dell'Amministrazione finanziaria, non è rilevabile d'ufficio né deducibile per la prima volta nel giudizio di appello, ostandovi il disposto di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Quanto alle prove, infine, 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 era rimasta ivi contumace (Sez. 5, n. 17921/2021, Mondini, Rv. 661782-01) ovvero 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.

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).

Così, ad esempio, anche nel processo tributario il ricorso per cassazione è improcedibile, ai sensi dell'art. 369, comma 2, c.p.c., qualora, in luogo della copia autentica, sia depositata una copia della sentenza impugnata "uso studio", priva del visto di conformità (Sez. 5, n. 01949/2022, Antezza, Rv. 6636787-01). Del pari, Sez. 6-5, n. 31679/2022, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 666031-01 evidenzia che il collegio giudicante può escludere, nell'esercizio della propria discrezionalità, la rimessione di una causa (fissata per la trattazione camerale innanzi alla soppressa sesta sezione civile) alla pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato del principio di diritto da applicare e quando non si verta in ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica, con la conseguente compatibilità dell'adunanza camerale con la trattazione di questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite.

La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile, mentre il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile (art. 62-*bis*, comma 1, d.l.gs. n. 54el 1992).

Interessante la questione affrontata da Sez. 5, n. 06073/2022, D'Aquino, Rv. 663984-01, a proposito di cause decise separatamente nel merito ma relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio (ipotesi in cui, come noto, sussiste litisconsorzio necessario tra la prima ed i secondi. Cfr. Sez. U, n. 14815/2008 Merone, Rv. 603330-01): pur determinando la violazione del litisconsorzio necessario tra società e soci la rimessione - in linea teorica - della causa al primo giudice, cionondimeno tale soluzione non appare necessaria ove, in sede di

legittimità, possa disporsi la ricomposizione del contraddittorio mediante la riunione e, cioè, quando, oltre a sussistere la piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, la complessiva fattispecie sia caratterizzata da (a) identità oggettiva quanto a *causa petendi* dei ricorsi, (b) 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, (c) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito e, infine, (d) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici.

Un esito particolare del giudizio di legittimità è, infine, legato alla conclusione, tra le parti, di una transazione fiscale *ex art. 182-ter l.fall.*, omologata dal competente Tribunale e sopravvenuta alla sentenza impugnata con il ricorso per cassazione: in tal caso - chiarisce **Sez. 5, n. 12741/2022, Leuzzi, Rv. 666515-01** - si rende necessaria la declaratoria della cessazione della materia del contendere per intervenuto accordo negoziale, con conseguente venir meno dell'efficacia della sentenza impugnata oltre che dell'originario avviso di accertamento, riespandendosi il potere impositivo erariale solo ove la transazione in parola venga meno in conseguenza dell'inadempimento del contribuente e della disposta risoluzione del concordato preventivo. Con l'ulteriore precisazione, operata da **Sez. 5, n. 31079/2022, Cortesi, Rv. 666097-01**, per cui la cessazione della materia del contendere opera nei confronti della sola società coinvolta nella definizione concordataria, e non anche della società consolidante, estranea all'effetto di consolidamento del debito tributario.

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.

In particolare, in sede di rinvio - nel quale le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato; va, in ogni caso, prodotta, a pena d'inammissibilità, copia autentica della sentenza di cassazione che ha disposto il rinvio.

In materia è consolidato il principio (ribadito, da ultimo, da Sez. 2, n. 00448/2020, Bellini, Rv. 656830-02) per cui i limiti dei poteri attribuiti al giudice di rinvio sono diversi a seconda che la pronuncia di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, ovvero per entrambe le ragioni: nella prima ipotesi, il giudice deve soltanto uniformarsi, *ex art. 384, comma 1, c.p.c.*, al principio di diritto enunciato dalla sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo, mentre, nella seconda, non solo può valutare liberamente i fatti già accertati, ma anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in funzione della statuizione da rendere in sostituzione di quella cassata, ferme le preclusioni e decadenze già verificatesi; nella terza, infine, la sua *potestas iudicandi*, oltre ad estrinsecarsi nell'applicazione del principio di diritto, può comportare la valutazione "*ex novo*" dei fatti già acquisiti, nonché la valutazione di altri fatti, la cui acquisizione, nel rispetto delle preclusioni e decadenze pregresse, sia consentita in base alle direttive impartite dalla decisione di legittimità.

Sicché - rappresenta **Sez. 5, n. 28734/2022, Federici, Rv. 666092-01** - il giudice del rinvio, al quale la S.C. abbia rimesso la causa a seguito di annullamento della decisione *ex art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.*, incorre nella violazione dell'art. 384 c.p.c. laddove giudichi i rapporti sulla base di un criterio diverso da quello indicato dalla Corte stessa.

A quanto precede aggiungasi che, poiché nel giudizio di legittimità non possono trovare ingresso, e perciò non sono esaminabili, le questioni sulle quali, per qualunque ragione, il giudice inferiore non si sia pronunciato, per averle ritenute assorbite in virtù dell'accoglimento di un'eccezione pregiudiziale, ne deriva che in caso di cassazione della sentenza impugnata per l'accoglimento del motivo attinente alla questione assorbente (quale, nel caso esaminato da **Sez. 5, n. 28530/2022, Picardi, Rv. 665938-01**, l'erronea declaratoria di tardività dell'appello), l'esame delle ulteriori questioni oggetto di censura va rimesso al giudice del rinvio. Si tratta dell'applicazione, anche in ambito tributario, del più generale principio per cui nel giudizio di legittimità introdotto a seguito di ricorso per cassazione non possono trovare ingresso, e perciò non sono esaminabili, le questioni sulle quali, per qualunque ragione, il giudice inferiore non si sia pronunciato per averle ritenute assorbite in virtù dell'accoglimento di un'eccezione pregiudiziale, con la conseguenza che, in dipendenza della cassazione della sentenza impugnata per l'accoglimento del motivo attinente alla questione assorbente, l'esame delle ulteriori questioni oggetto di censura va rimesso al giudice di rinvio, salva l'eventuale ricorribilità per cassazione avverso la successiva sentenza che

abbia affrontato le suddette questioni precedentemente ritenute superate (**Sez. 1, n. 19442/2022, Pazzi, Rv. 665303-01**).

Ai fini della validità dell'atto di riassunzione - che deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente entro il termine perentorio di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza (o dell'ordinanza. Cfr. *infra, sub c*) nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili (cfr. l'art. 63, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992) - 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. 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; c) Sez. 5, n. 03250/2020, Catalozzi, Rv. 656965-01, evidenzia che 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 alle conseguenze derivanti dall'omessa o tardiva riassunzione, nel termine di legge, del giudizio a seguito di rinvio dalla Corte di cassazione, Sez. 5, n. 32276/2018, Nonno, Rv. 651789-01, precisa che da ciò consegue l'estinzione del giudizio che, 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.

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 impugunate 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 impugunate 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 c.p.c. di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Competente per la revocazione è, ai sensi dell'art. 65 del d.lgs. n. 546 del 1992, la stessa commissione (ora Corte di giustizia) tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata; tuttavia **Sez. 5, n. 37596/2022, Candia, Rv. 666579-01** precisa che la competenza a decidere sulla revocazione delle decisioni della Commissione tributaria centrale spetta alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado territorialmente competente, sia alla luce di quanto previsto dall'art. 76, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 che, pur essendo relativo al giudizio di rinvio, individua l'ufficio giudiziario competente in quello "inferiore" rispetto a quello della sentenza cassata, sia in considerazione dell'avvenuta soppressione della Commissione tributaria centrale.

Sez. 5, n. 14893/2022, Catalozzi, Rv. 664706-01 chiarisce, ancora, che nel processo tributario, l'impugnazione per revocazione per i motivi previsti dai nn. 4 e 5 dell'art. 395 c.p.c. - anche nel regime anteriore all'entrata in vigore dell'art. 9, comma 1, lett. cc), del d.lgs. n. 156 del 2015, che ha modificato l'art. 64, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 - è ammissibile nei confronti delle sentenze d'appello avverso le quali sia stato già proposto ricorso per cassazione o sia pendente il termine per proporlo, poiché nel giudizio di cassazione non sono ammessi nuovi accertamenti di fatto, né rivalutazioni del giudizio sul fatto compiuto dal giudice d'appello mentre rispettivamente: a) **Sez. 5, n. 02702/2022, Triscari, Rv. 663683-01** perimetra il campo dell'errore di fatto previsto dall'art. 395, n. 4, c.p.c., idoneo a costituire motivo di revocazione, chiarendo che la verifica, da

parte del giudice tributario di secondo grado, dell'avvenuto deposito dell'atto d'appello presso la segreteria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata, quando il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario (ai sensi dell'art. 53, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992), costituisce oggetto di un accertamento di fatto, e non di un'interpretazione degli atti processuali, con la conseguenza che la parte che lamenta che il giudice d'appello abbia dichiarato inammissibile il gravame, sull'erroneo presupposto che il suddetto deposito non fosse avvenuto, ha l'onere di impugnare la sentenza con la revocazione ordinaria, e non col ricorso per cassazione; b) **Sez. 5, n. 28733/2022, Salemme, Rv. 666091-01** individua il diverso campo riservato alla revocazione ed al ricorso per cassazione in caso di denunciato contrasto tra giudicati, *ex art. 395, n. 5, c.p.c.*: in particolare, in tema di giudicato esterno formatosi nel corso del giudizio di secondo grado, qualora la sua esistenza non sia stata eccepita dalla parte interessata, la sentenza d'appello pronunciata in difformità è impugnabile con il ricorso per revocazione *ex art. 395, n. 5, c.p.c.* e non con quello per cassazione mentre, nelle ipotesi in cui l'esistenza di tale giudicato abbia costituito oggetto di eccezione ritualmente sollevata in giudizio, la sentenza d'appello difforme non è impugnabile con il ricorso per revocazione ma solo con il ricorso per cassazione.

6. Il giudizio di ottemperanza.

Il giudizio di ottemperanza dinanzi alle Commissioni tributarie, *ex art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992*, a differenza del giudizio esecutivo civile ha lo scopo di dare concreta attuazione al comando contenuto nella decisione passata in giudicato nonché, per effetto delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, nelle sentenze immediatamente esecutive di cui agli artt. 68 e 69 del citato d.lgs. n. 546, ovvero, ancora, nelle decisioni previste dagli artt. 18 e 19 del d.lgs. n. 472 del 1997 che richiamano il suindicato art. 68 (**Sez. 5, n. 11908/2022, Mele, Rv. 664496-01**), anche se non contengano un precetto dotato dei caratteri propri del titolo esecutivo, consentendo al giudice di enucleare e precisare il contenuto degli obblighi da eseguire, di chiarirne il reale significato nonché di verificarne la compatibilità con i principi unionali di equivalenza ed effettività.

In conseguenza, **Sez. 5, n. 23379/2022, Angarano, Rv. 665294-01**, proprio osservando come, sul versante del diritto interno, nulla osti alla verifica, in siffatta sede, circa la compatibilità del *dictum* contenuto nella sentenza passata in giudicato con una Decisione della Commissione UE, ha ritenuto che correttamente i giudici non avessero dato seguito al

giudizio di ottemperanza, riguardante il diritto della contribuente al rimborso delle imposte in ragione delle agevolazioni fiscali riconducibili al sisma Sicilia 1990, in quanto incompatibile con la pronuncia della Commissione UE che, in data 17 ottobre 2012, aveva ingiunto la sospensione di tali aiuti fino alla decisione finale del 14 agosto 2015 che aveva disposto l'annullamento di tutti i pagamenti a tale titolo.

Il giudizio di ottemperanza deve essere intrapreso, peraltro, non solo in caso di inerzia dell'amministrazione finanziaria ma anche in ipotesi di difformità specifica o di inadeguatezza dell'atto posto in essere da quella, per attenersi alla sentenza da eseguire, seppure non passata in giudicato ma immediatamente esecutiva (**Sez. 5, n. 12847/2022, Triscari, Rv. 664584-01**), con conseguente inammissibilità - rilevabile d'ufficio, in ogni stato e grado del processo - dell'impugnazione dell'atto di sgravio parziale adottato dall'Ufficio, siccome ritenuto difforme rispetto alla sentenza favorevole ottenuta dal contribuente.

Il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del 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'articolo 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, degli obblighi derivanti dalla sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto: in applicazione di tale principio, dunque, se il pagamento delle spese di lite in favore del contribuente ovvero del difensore antistatario, non è eseguito spontaneamente dall'Amministrazione nel termine di novanta giorni dalla notifica della sentenza, ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. n. 546 del 1992, le somme dovute a tale titolo possono essere richieste con il giudizio di ottemperanza, senza necessità di formale costituzione in mora e senza dover attendere il passaggio in giudicato della sentenza che ha dato luogo al titolo di pagamento, pur restando nella facoltà dell'Amministrazione procedere all'adempimento spontaneo sino a che il provvedimento attuativo non sia stato emesso, potendo la tardività dell'adempimento incidere sulla regolamentazione delle spese del relativo processo (così **Sez. 5, n. 11286/2022, De Masi, Rv. 664349-01**).

Caso peculiare è, poi, quello affrontato da **Sez. 5, n. 16289/2022, Cataldi, Rv. 664728-01**, a proposito del giudizio di ottemperanza intrapreso dal contribuente per l'esecuzione del giudicato sul diritto al rimborso d'imposte per effetto di benefici fiscali accordati in conseguenza di eventi calamitosi: rileva la S.C. che in tal caso il giudice deve accertare la disponibilità degli appositi fondi stanziati ai sensi dell'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, come modificato dall'art. 16 *octies* del d.l. n. 91 del 2017 e dall'art. 29 del d.l. n. 162 del 2019, e, in caso di verificata incapienza, attivare, con determinazioni specifiche, anche tramite la nomina di un

commissario *ad acta*, *ex art.* 70, comma 7, del d.lgs. n. 546 cit., le procedure particolari previste dalla normativa di contabilità pubblica per dare completa esecuzione alla decisione del giudice di merito, compresa l'emissione dello speciale ordine di pagamento in conto sospeso, non essendo desumibile dalla normativa di riferimento, interpretata alla luce dei principi costituzionali e convenzionali, una falcidia di diritti patrimoniali del contribuente giudizialmente accertati.

Il procedimento di ottemperanza si chiude, all'esito dell'adozione dei provvedimenti attuativi indicati dall'art. 70, comma 7, del d.lgs. n. 546, con ordinanza non impugnabile, salvo che da essa emergano - come chiarito da **Sez. 5, n. 28059/2022, Federici, Rv. 665934-01** - contenuti decisori, modificativi della stessa sentenza di ottemperanza, nel qual caso, per la sua abnormità, essa è ricorribile per cassazione *ex art.* 111 Cost.

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 molteplici problemi interpretativi.

La norma 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 previsione 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.).

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 e 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 già anticipato, nonostante gli sforzi interpretativi, è tuttora in corso un acceso dibattito in ordine alla portata della disposizione in esame.

Possono essere al 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 di definire i 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 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 è consentito di gestire autonomamente il rapporto con l'Amministrazione finanziaria, definendo il dovuto in maniera diversa rispetto alle altre.

In sintesi, si è ritenuto che, essendo autonomo il rapporto sostanziale, *a fortiori* dovesse reputarsi autonomo il corrispondente rapporto processuale.

In questo modo, è stata 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 nell'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, e 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 è giustificata anche sul piano costituzionale, quale espressione dei principi sanciti dagli artt. 3 e 53 Cost., perché è funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati e al rispetto della loro capacità contributiva.

Nella richiamata decisione, le Sezioni Unite hanno, 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 all'art. 102 e all'art. 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 la *causa petendi* e il *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 del comma 1 dell'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992 - consegue il litisconsorzio necessario tra i soggetti obbligati, e potrà realizzarsi solo un'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).

Proprio con riferimento alle ipotesi di intervento volontario, distinte da quelle in cui vi è litisconsorzio necessario, peculiare rilevanza assume 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; conf. da ultimo Sez. 5, n. 32188/2019, Perrino, Rv. 656030-01).

In linea con quanto appena illustrato, Sez. 5, n. 06854/2021, D'Orazio, Rv. 660772-01, ha di recente ribadito che, nel processo tributario, è ammissibile l'intervento adesivo dipendente del terzo che sia destinatario potenziale o mediato dell'atto impugnato, in quanto, essendo solidalmente responsabile dell'obbligazione tributaria insieme con il contribuente, è titolare di un rapporto dipendente o connesso rispetto a quello da esso costituito, sì da poter essere chiamato successivamente ad adempiere in luogo di altri, mentre è da escludere in caso di responsabilità

paritetica, nella quale il presupposto di imposta è realizzato congiuntamente da più persone, ciascuna delle quali risponde, nei rapporti interni, *pro quota* (Nella specie, la S.C. ha ritenuto ammissibile l'intervento adesivo dipendente del sostituto di imposta nel giudizio per poter beneficiare della definizione agevolata della controversia ai sensi della legge 27 dicembre 2002, n. 289, cui aveva aderito il sostituto).

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 affrontate 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 1, 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 rilevanti 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 (v. *supra* il riferimento alle ipotesi di intervento adesivo dipendente).

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, Catalozzi, 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, Di Marzio P., 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 l'argomento 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 (v. *infra*).

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*).

Da ultimo, Sez. 5, n. 39817/2021, Pirari, Rv. 663211-01, ha precisato che, in caso di redditi tassati secondo il regime di trasparenza, l'unicità del fatto costitutivo della pretesa impositiva si sostanzia nel rapporto di diretta derivazione della rettifica dei redditi dei soci ai fini Irpef dalla rideterminazione di quelli della società di persone, che ne costituisce il presupposto, sicché l'annullamento dell'atto impositivo relativo a quest'ultima ha effetto, ai sensi dell'art. 336, comma 1, c.p.c., anche sulle parti della sentenza afferenti all'avviso di accertamento emesso nei confronti dei soci (cd. effetto espansivo interno della riforma o della cassazione), siccome da esso dipendenti, anche quando questo sia definitivo per essere ormai decorso il termine di decadenza ai sensi dell'art. 14, comma 6, d.lgs. n. 546 del 1992, ovvero per non essere stati autonomamente impugnati i capi della pronuncia che lo riguardano o per essere stato questo confermato con sentenza passata in giudicato, risolvendosi altrimenti l'integrazione del contraddittorio conseguente al litisconsorzio necessario tra le parti in un'inutile attività processuale.

Il giudice nomofilattico ha poi confermato l'estensione del principio appena enunciato ai processi in materia di IRAP.

Sez. U, n. 13452/2017, Cirillo E., 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.

Diverso è il discorso, nel caso in cui per morte del socio o per altre cause venga a mancare la pluralità dei soci della società di persone.

Sez. 5, n. 08882/2021, Napolitano L., Rv. 661029-01, ha, infatti, affermato che, sebbene in applicazione del principio di trasparenza di cui al menzionato art. 5 T.U.I.R. debbano partecipare al giudizio di merito sia la società di persone che i soci della stessa, non sussiste, a seguito del decesso del socio accomandatario di una società in accomandita semplice, un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra gli eredi del socio defunto e la società, allorché venga a mancare la pluralità dei soci, determinandosi, in tal caso, lo scioglimento di quest'ultima *ex art. 2272 c.c.*

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, ritenuto 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).

Particolare attenzione meritano le società di capitali a ristretta base partecipativa.

Sez. 5, n. 01574/2021, Federici, Rv. 660244-01, ha, infatti, chiarito che, in tema di redditi da partecipazione in società di capitali a base ristretta, ogni qual volta vi sia pendenza separata dei giudizi relativi all'accertamento del maggior reddito contestato alla società di capitali e di

quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio, si impone la sospensione *ex art. 295 c.p.c.* (applicabile al giudizio tributario in forza dell'art. 1 d.lgs. n. 546 del 1992) in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituente l'antecedente logico-giuridico non solo nelle ipotesi di controversie su contestazioni di utili extracontabili ma in tutti i casi di contestazione rivolti alla compagine sociale relativi ai maggiori redditi derivanti da ricavi non dichiarati o da costi non sostenuti.

In tali casi, si deve comunque tenere presente che, come precisato da Sez. 6-5, n. 10723/2021, Cataldi, Rv. 661237-01, la sentenza passata in giudicato di annullamento dell'atto impositivo, emessa nei confronti della società a ristretta base partecipativa, se fondata su motivi di rito (nella specie, l'estinzione della società), non fa stato nei confronti dei soci, mancando un accertamento inconfutabile sull'inesistenza dei ricavi non contabilizzati e della relativa pretesa fiscale.

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.

In particolare, Sez. 5, n. 06285/2018, Bernazzani, Rv. 647465-01, ha 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.

Sul punto, 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 Corte di giustizia, 12 maggio 2011, C-107/10; Corte di giustizia, 6 luglio 2017, C-254/16; Corte di giustizia, 19 ottobre 2017, C-101/16).

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

single 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 del 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 L., 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 caso dell'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 S.C. 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, Cirillo E., 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.

Nella stessa ottica si pone Sez. 5, n. 26737/2021, Dell'Orfano, Rv. 662594-01, ove la S.C. ha ritenuto che, nel processo tributario, alla parte soccombente è preclusa l'impugnazione contro la decisione che ha rigettato l'impugnazione del diniego di condono per violazione dell'integrità del contraddittorio, quando si accerti con un apprezzamento *ex post* che l'esito del giudizio sia stato tale da non arrecare alcun pregiudizio alla posizione dei litisconsorti pretermessi (nella specie, il litisconsorte pretermesso era il concessionario, portatore di un interesse contrario a quello del contribuente, la cui impugnazione era comunque risultata infondata).

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.

Lo stesso principio è stato ribadito da **Sez. 5, n. 06073/2022, D'Aquino, Rv. 663984-01**, ove la S.C. ha affermato che, nel processo di cassazione, 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, la violazione del litisconsorzio necessario tra società e soci determina la rimessione della causa al primo giudice, la quale, tuttavia, non è necessaria in presenza delle condizioni sopra richiamate.

Analogamente, Sez. 5, n. 32220/2019, Di Marzio P., 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.

Nella stessa linea si pone Sez. 5, n. 18890/2021, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 661760-01, ove si è affermato che, nel giudizio di cassazione, in presenza di un accertamento di maggiore imponibile a carico di una società di persone ai fini delle imposte dirette, Irap e Iva, fondato sugli stessi fatti o su elementi comuni, la nullità dei giudizi di merito - per

essere stati celebrati, in violazione del principio del contraddittorio, senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) - non va dichiarata qualora il ricorso per cassazione dell'Amministrazione finanziaria risulti inammissibile o *prima facie* infondato, atteso che in tal caso, non derivando ai litisconsorti pretermessi alcun danno dalla detta pronuncia, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, che hanno fondamento nell'art. 111, comma 2, Cost. e nell'art. 6, par. 1, CEDU.

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.

CAPITOLO V

IL GIUDICATO

(di Stefania Billi)

SOMMARIO: 1. Profili generali. - 2. Limiti oggettivi. Il giudicato esterno. - 2.1. I rapporti tra il giudicato esterno e il diritto dell'Unione europea. - 2.2. L'eccezione di giudicato nei giudizi di impugnazione e nei rapporti tra causa pregiudicante e causa pregiudicata. - 2.3. Il rapporto tra il giudicato tributario e le pronunce della Corte cost. - 2.4. Gli effetti del giudicato sui condoni fiscali, sulle agevolazioni e sulle definizioni agevolate. - 3. Il giudicato implicito. - 4. Giudizio di ottemperanza e autotutela in relazione al giudicato. - 5. Limiti soggettivi del giudicato. Distinzione tra giudicato favorevole e giudicato sfavorevole.

1. Profili generali.

Nel processo tributario, come in quello civile, si usa 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 (appello, cassazione, revocazione), ma solo a revocazione straordinaria.

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».

L'oggetto del giudicato nel giudizio tributario, di regola, è la statuizione in ordine all'impugnazione di un determinato atto con la conseguenza che il giudicato riguardante un determinato tributo non è vincolante per altri tributi e, ove si tratti di un tributo periodico, esso sarà rilevante al ricorrere di determinate condizioni che la giurisprudenza di legittimità ha individuato nel corso degli anni, come si vedrà più avanti.

Nel processo tributario, che 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. 31 dicembre del 1992, n. 546, nonché dall'art. 49 del decreto cit. che rimanda, più specificamente, alle norme del codice di procedura civile dedicate alle impugnazioni, ovvero gli artt. 323-338 c.p.c.

Con riguardo alla *certificazione del passaggio in giudicato* della sentenza emessa nel processo tributario, Sez. 5, n. 03621/2019, Crucitti, Rv.

652341-01, ha chiarito che, in mancanza di una previsione *ad hoc*, deve essere applicato analogicamente l'art. 124 disp. att. c.p.c., stante il rinvio dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 citato. 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. Non può, viceversa, 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.

Con riguardo all'*avviso di liquidazione emesso sulla base di una sentenza passata in giudicato* è stato affermato che esulano dall'onere motivazionale dell'avviso i presupposti materiali e giuridici della pretesa tributaria, essendo sufficiente il richiamo al prodromico titolo giudiziale, alla quantificazione del contributo dovuto ed all'indicazione degli elementi matematici posti a base della quantificazione (**Sez. 6-5, n. 26406/2022, Penta, Rv. 665513-01**).

Restando sugli aspetti di carattere generale, va segnalata **Sez. 5, n. 05098/2022, Dell'Orfano, Rv. 663911-01**, secondo cui, nel processo tributario, ove l'atto impugnato venga meno per l'adozione di un atto conforme alla pretesa avanzata dal contribuente, la sentenza di cessazione della materia del contendere fa stato in merito alla definitiva realizzazione dell'interesse di quest'ultimo e, una volta passata in giudicato, impedisce all'erario di annullare, in via di autotutela, il provvedimento che aveva determinato la cessazione della *res litigiosa*.

2. Limiti oggettivi. Il giudicato esterno.

Entrando nel merito dell'ambito di estensione del giudicato, è ben noto che, secondo una definizione corrente, il giudicato copre "il dedotto ed il deducibile", volendosi intendere con essa che il giudicato determina un accertamento incontrovertibile sull'oggetto del giudizio, individuato dalla domanda o dalle domande delle parti.

L'estensione degli effetti del giudicato anche al deducibile comporta che esso impedisca di far valere, in un altro giudizio, tutte le questioni oggetto di quello precedente definito con un accertamento incontrovertibile, che non siano state sollevate nell'ambito dello stesso.

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.

La giurisprudenza di legittimità, come sopra accennato, ha sempre riconosciuto, una certa capacità espansiva al giudicato tributario, ove non si risolve nell'annullamento dell'atto per vizi formali o di motivazione.

Occorre premettere 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*, non sussistendo il vincolo di solidarietà, con conseguente inapplicabilità dell'art. 1306, comma 2, c.c. In forza di tale principio la S.C., in una causa tra l'Agenzia delle entrate e un comproprietario di un terreno ceduto avente ad oggetto la plusvalenza da cessione di immobile *ex art. 67 TUIR*, ha escluso 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 (Sez. 5, n. 15026/2020, Nicastro, Rv. 658341-01).

Una delle questioni che da tempo impegna la giurisprudenza di legittimità, in tema di rilevanza del giudicato esterno, è quella relativa al coordinamento tra i principi che regolano il giudicato e quello dell'autonomia dei periodi di imposta, con riferimento evidentemente ai tributi periodici.

Già da tempo era stato affermato, che, fermo il principio dell'autonomia dei periodi di imposta, il giudicato relativo ad un periodo è suscettibile di essere vincolante per altri periodi, ove la pronuncia investa fatti a rilevanza pluriennale. In questo senso, Sez. 5, n. 08568/2001, Oddo, Rv. 547711-01, secondo cui, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento già 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 sentenza con autorità di cosa giudicata, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto e ciò anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo

scopo ed il *petitum* del primo. Tale regola non trova deroga in caso di situazioni giuridiche di durata, in quanto anche in tal caso l'oggetto del giudicato è un unico rapporto e non gli effetti verificatisi nel corso del suo svolgimento. Di conseguenza neppure il riferimento al principio dell'autonomia dei periodi d'imposta può consentire un'ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso contenuta in una decisione della commissione tributaria passata in giudicato.

Le Sezioni Unite della S.C. sono intervenute, poi, sulla questione (Sez. U, n. 13916/2006, Botta, Rv. 589696-01), affermando i seguenti principi confermati e ripresi dalla giurisprudenza successiva:

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 riguarda soltanto le imposte sui redditi e trova significative deroghe sul piano normativo; la suddetta indifferenza, poi, opera 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);

d) possono esserci, viceversa, elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente, (quali ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi di imposta, per i quali il giudicato acquisisce rilevanza.

Tali principi sono stati riaffermati nel tempo dalla giurisprudenza di legittimità (tra le tante in termini Sez. 5, n. 09512/2009, Scuffi, Rv. 607614-01, Sez. 5, n. 24433/2013, Olivieri, Rv. 628862-01, Sez. 5, n. 13498/2015, Cigna, Rv. 635809-01, Sez. 5, n. 13152/2019, Napolitano L., Rv. 653736-01).

Nel solco di tale orientamento occorre segnalare Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, Rv. 635058-01, che, all'esito di un'articolata ricostruzione della giurisprudenza di legittimità, ha effettuato ulteriori importanti precisazioni. In particolare, per un verso, ha affermato che la

sentenza del giudice tributario, il quale 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. Ne consegue che, laddove la pronuncia 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.

Sotto un diverso profilo l'arresto ha richiamato il principio, espresso precedentemente da Sez. 5, n. 23723/2013, Olivieri, Rv. 628972-01, per cui l'interpretazione giuridica compiuta dal giudice, essenziale per l'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. 04832/2015, Virgilio, cit., ha fatto proprio, inoltre, 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 varie, Sez. 5, n. 22036/2006, D'Alessandro, Rv. 595459-01, Sez. 5, n. 23532/2014, Olivieri, Rv. 633083-01).

Poste tali premesse di carattere ricostruttivo, l'arresto citato ha ribadito 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.

Da quanto sopra consegue che: a) non può formarsi alcun giudicato esterno quando 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; b) in omaggio al primato del diritto unionale su quello nazionale incompatibile, 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).

La pronuncia ha, poi, 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 maxi periodo.

Gli esempi tipici sono quelli delle esenzioni o agevolazioni pluriennali, o della ripartizione in più anni dell'ammortamento di un bene o, in generale, della deducibilità di una spesa. 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 SU, richiamata, 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

Sullo stesso tracciato 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. 30 dicembre 1992, n. 504, 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, poi, 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.

Rimanendo in tema di ICI si è di recente chiarito che, ove la rendita catastale venga stabilita in via definitiva dal giudice tributario essa, in virtù degli effetti retroattivi propri delle statuizioni giudiziali, rappresenta l'unico dato da prendere in considerazione ai fini dell'individuazione della base imponibile, in quanto costituisce l'unica rendita valida ed efficace ai fini dell'applicazione dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992. Corollario di tale principio è che, per l'annualità in cui interviene il giudicato, ove si accerti che a tale momento esistevano già le condizioni richieste per l'emanazione del provvedimento, la base imponibile è quella determinata con il provvedimento giudiziale (**Sez. 5, n. 18637/2022, Billi, Rv. 664932-01**).

In omaggio allo stesso principio della rilevanza del giudicato con riguardo ad elementi di carattere permanente, 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.

Nel caso, invece, 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. L'affermazione è, dunque, in linea con i principi sopra esposti.

Sul solco tracciato da Sez. U, n. 13916/2006, Botta, Rv. 589696-01, sopra citata, Sez. 5, n. 38950/2021, Succio, Rv. 663418-01, ha confermato la rilevanza del giudicato esterno riguardante imposte dello stesso tipo tra le stesse parti, con cui risultano accertati il contenuto e l'entità degli

obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre ha precisato che non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità.

La peculiarità dell'*imposta di registro* ha imposto, invece, alcune precisazioni. È stato chiarito, in proposito, che l'intervenuto giudicato afferente alla qualificazione giuridica del negozio è opponibile nel separato giudizio avente a oggetto la determinazione dell'imposta ipotecaria e catastale inerente al medesimo negozio, attesa la comunanza del presupposto impositivo per la determinazione delle imposte tra loro connesse (**Sez. 5, n. 00722/2022, Pepe, Rv. 663607-01**).

Restando sulla medesima imposta è stato ulteriormente precisato che il giudicato esterno afferente la qualificazione giuridica di un negozio (nella specie, in un giudizio su imposta di registro suppletiva) esplica effetto preclusivo anche nei giudizi tra le stesse parti relativi a diversi tributi (nella specie, imposta complementare di registro ed imposta ipotecaria e catastale) nei quali la medesima qualificazione giuridica rilevi ai fini della determinazione della base imponibile o di altro elemento della fattispecie impositiva (**Sez. 5, n. 28973/2022, Picardi, Rv. 666093-01**).

In materia di *accertamento catastale* un recente arresto ha avuto modo di chiarire che la formazione di un giudicato tributario tra contribuente ed amministrazione finanziaria che abbia riconosciuto la legittimità della classificazione in categoria A/9 dell'intero edificio di interesse storico-artistico, prescindendo dal frazionamento del medesimo in più unità immobiliari e dalla specifica destinazione di ciascuna unità immobiliare, è vincolante *ex art. 2909 c.c.* soltanto in relazione alla situazione fattuale "cristallizzata" (cioè, in relazione alle unità immobiliari in cui l'edificio era suddiviso) al momento della decisione. Posto che la sopravvenienza di eventuali mutamenti dello stato di fatto che si siano tradotti in variazioni catastali, quali fusioni, frazionamenti, ampliamenti, ecc., non è coperta dalla vincolatività del giudicato esterno, le unità immobiliari soggette a variazione catastale possono ricevere l'attribuzione di una diversa categoria, conforme all'innovazione delle caratteristiche intrinseche (**Sez. 5, n. 25805/2022, Lo Sardo, Rv. 665869-02**).

Sez. 5, n. 05766/2021, Balsamo, Rv. 660691-01 ha puntualizzato, inoltre, che il principio consolidato, sopra ricordato, per il quale 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 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.

È stato precisato sul piano degli *oneri probatori* che, in tema di *imposte dirette e di IVA* oggetto di verifica nei confronti di associazioni culturali non riconosciute, cui sia contestato lo svolgimento di attività commerciale, l'invocato giudicato esterno *ex art. 2909 c.c.*, relativo a precedente anno di imposta non spiega automaticamente effetto per gli anni successivi, in particolare con riferimento alla natura non commerciale della associazione accertata con la sentenza definitiva. Ciò, in quanto è onere di parte contribuente dimostrare l'identità delle questioni e dei presupposti di fatto alla base delle riprese per le diverse annualità, in presenza di questioni e presupposti che non possono essere considerati accertati una volta per sempre, nel pieno rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e, con riferimento all'imposizione indiretta, anche del diritto unionale come interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpclub (**Sez. 5, n. 29992/2022, Gori, Rv. 666029-01**).

2.1. I rapporti tra il giudicato esterno e il diritto dell'Unione europea.

La questione relativa ai limiti di compatibilità tra il giudicato esterno e il diritto unionale ha impegnato sempre più la S.C. negli ultimi anni. I principi fissati a suo tempo da Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit., sono stati, infatti, ulteriormente approfonditi e soprattutto coordinati con il principio di effettività. In proposito, deve essere segnalata, Sez. 5, n. 18642/2018, Perrino, Rv. 649770-01, che ha posto un ulteriore principio cui si sono attenute le successive pronunce. Con essa si è 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 prevalenza del diritto dell'Unione non va intesa, dunque, in chiave gerarchica, ma in quello di preferenza applicativa. In tal senso, infatti, il diritto dell'Unione opera tramite le regole del diritto interno, il quale deve rispettare, in ogni caso, il principio di equivalenza ed effettività.

Nella stessa direzione, ma con ulteriori precisazioni, Sez. 5, n. 05939/2021, Putaturo, Rv. 660663-01 in materia di operazioni imponibili, ai fini IVA, di rifornimento di prodotti petroliferi a bordo di imbarcazione da dipporto concessa in locazione pluriennale, ha ribadito 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.

La pronuncia, esaminando le successive sentenze della Corte di Giustizia ha rilevato, inoltre, che la giurisprudenza comunitaria ha sostanzialmente ribadito l'importanza che riveste anche nell'ordinamento giuridico dell'Unione il principio di intangibilità del giudicato, al fine di garantire la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, così che il giudice nazionale non è vincolato dal diritto unionale a disapplicare le norme processuali interne che conferiscono forza di giudicato ad una pronuncia giurisdizionale, neanche quando ciò consentirebbe di rimediare ad una situazione nazionale contrastante col diritto unionale.

In motivazione si è anche rilevato come l'intangibilità del giudicato esterno incontra un limite nel *principio di effettività*. In particolare, la pronuncia ha richiamato la sentenza della Corte di Giustizia 16 luglio 2020, C-424/19, in cui si è affermato che «laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione erronea delle norme dell'unione in materia di Iva, la non corretta applicazione di tali norme si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione. Orbene, ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme del diritto dell'unione in materia di Iva non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati contrari al principio di effettività (sentenza della Corte di Giustizia CE 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpclub)».

Confermando, poi, un indirizzo di legittimità consolidato (Sez. 5, n. 16966/2012, Cirillo E., Rv. 624024-01, Sez. 5, n. 00855/2016, Scoditti, Rv. 639650-01, Sez. 5, n. 18642/2018, Perrino, Rv. 649770-01) la pronuncia in oggetto ha negato che il diritto dell'Unione europea, così come costantemente interpretato dalla Corte di Giustizia, imponga 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; ciò anche quando la disapplicazione 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. Negli

esatti termini in precedenza si era pronunciata Sez. 5, n. 31084/2019, Putaturo, Rv. 656084-01.

Nello stesso senso anche, Sez. 5, n. 16010/2019, Condello, Rv. 654385-01, secondo cui, nelle *controversie in materia di IVA* l'efficacia espansiva del giudicato e la sua proiezione anche oltre il periodo di imposta trova ostacolo nell'imperatività delle norme comunitarie laddove impedisca 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, secondo quanto stabilito dalla giurisprudenza unionale (CGUE 3 settembre 2009, in causa C-2/08).

La primazia del diritto unionale è stata, altresì, confermata da Sez. 5, n. 15374/2020, Gori, Rv. 658430-01, sulla base degli stessi principi in relazione alle controversie in materia di IVA, anche con riferimento alla proiezione del giudicato oltre il periodo di imposta, nelle ipotesi in cui affiori una questione di contrasto a pratiche abusive. Ove esse non sussistano, pertanto, 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. Nello stesso senso si era già espressa Sez. 5, n. 09710/2018, Nonno, Rv. 647717-01.

2.2. L'eccezione di giudicato nei giudizi di impugnazione e nei rapporti tra causa pregiudicante e causa pregiudicata.

Sez. 6-5, n. 34662/2021, Cataldi, Rv. 663235-01, ha chiarito che la contestazione in appello dell'eccezione di giudicato esterno sollevata in primo grado dal contribuente appartiene al profilo normativo, e non a quello fattuale, del giudizio, atteso che il giudicato esterno è assimilabile ad un elemento normativo astratto, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto. La relativa eccezione, prescindendo da qualsiasi volontà dispositiva della parte ed avendo rilievo pubblicistico, è rilevabile, pertanto, anche d'ufficio. Ne consegue che la contestazione in appello di tale eccezione introduce nel processo una mera argomentazione difensiva, tendente ad evidenziare un vizio logico della sentenza, che non determina un mutamento del *thema decidendum* originario, e che non soggiace alla preclusione prevista dall'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, la quale concerne esclusivamente le nuove eccezioni in senso stretto.

Sui limiti di deducibilità in sede di legittimità è intervenuta Sez. 5, n. 35920/2021, D'Orazio, Rv. 663042-01, secondo cui esso può essere dedotto e provato anche per la prima volta in sede di legittimità, purché si sia formato dopo la conclusione del giudizio di merito o dopo il deposito

del ricorso per cassazione. Ove, tuttavia, si sia formato nell'imminenza della scadenza del termine per la predisposizione e la spedizione del ricorso per cassazione, è consentito al ricorrente, che abbia già allegato, con il ricorso per cassazione, la sentenza di merito priva dell'attestazione di cancelleria sull'avvenuto giudicato, di depositare con la memoria successiva la medesima pronuncia, munita stavolta dell'attestazione di cancelleria, dovendosi tenere conto del principio di precauzione e non potendosi imporre al ricorrente di predisporre il ricorso per cassazione negli ultimi giorni utili per l'impugnazione, rischiando così di incorrere nella sanzione processuale della inammissibilità del ricorso per tardività.

Con riferimento all'ambito del controllo del giudicato esterno da parte del giudice di legittimità Sez. 5, n. 38767/2021, D'Angiolella, Rv. 663203-01, ha affermato che il giudice di legittimità può direttamente accertare l'esistenza e la portata del giudicato esterno con cognizione piena che si estende al diretto riesame degli atti del processo ed alla diretta valutazione ed interpretazione degli atti processuali, mediante indagini ed accertamenti, anche di fatto, indipendentemente dall'interpretazione data al riguardo dal giudice di merito, fermo restando che la forza degli effetti stabiliti dall'art. 2909 c.c. opera soltanto rispetto alle questioni - dedotte o deducibili - su cui il provvedimento giurisdizionale si sia soffermato e non rispetto a statuizioni meramente apodittiche.

Scandagliando ancora sulla portata applicativa del giudicato esterno Sez. 5, n. 14566/2021, Giudicepietro, Rv. 661364-01, ha chiarito che quello formatosi tra il contribuente e l'agente della riscossione spiega, in ogni caso, effetti anche nei confronti dell'ente impositore, indipendentemente dalla *denunciatio litis* all'Agenzia delle Entrate, la cui partecipazione alla lite deve essere sollecitata dall'agente e rileva unicamente nel rapporto interno, *ex art.* 39 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112 del 1999, senza che costituisca requisito per l'opponibilità delle statuizioni, attesa la scissione tra titolarità ed esercizio del credito tributario.

Nell'ambito dei *rapporti tra causa pregiudicante e causa pregiudicata* Sez. 5, n. 15179/2021, Di Marzio P., Rv. 661658-02, ha affermato che, in presenza di cause decise separatamente nel merito, la nullità dei giudizi pregiudicati non deve essere dichiarata nel processo di cassazione, qualora sia divenuto ormai definitivo, in conseguenza della formazione del giudicato, l'annullamento dell'accertamento pregiudiziale. Disporre in questa ipotesi il rinvio del giudizio pregiudicato contrasterebbe con i principi, di economia processuale e di ragionevole durata del processo di rilievo costituzionale. Tali giudizi sono, quindi, definibili in sede di legittimità con decisione nel merito di annullamento anche dell'accertamento pregiudicato.

Coerentemente, secondo Sez. 6-5, n. 00331/2021, Russo, Rv. 660259-01, deve essere cassata con rinvio la sentenza che decida la causa pregiudicata, avente ad oggetto l'avviso di irrogazione delle sanzioni, in base alla decisione, non ancora passata in giudicato, della causa pregiudiziale avente ad oggetto l'annullamento dell'avviso di accertamento concernente l'indebita detrazione d'imposta per fatturazioni inesistenti, presupposto delle sanzioni applicate. In tale ipotesi, infatti, è necessaria la sospensione del processo pregiudicato *ex art. 295 c.p.c.*, atteso che i principi del giudicato esterno consentono di attribuire efficacia riflessa alle sole sentenze definitive.

In applicazione degli stessi principi Sez. 5, n. 01574/2021, Federici, Rv. 660244-01, in materia di *redditi da partecipazione in società di capitali a base ristretta*, ha evidenziato che, ogni qual volta vi sia pendenza separata dei giudizi relativi all'accertamento del maggior reddito contestato alla società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio, si impone la sospensione *ex art. 295 c.p.c.*, applicabile al giudizio tributario in forza dell'art. 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società. Esso, infatti, costituisce l'antecedente logico-giuridico, non solo, nelle ipotesi di controversie su contestazioni di utili extracontabili, ma in tutti i casi di contestazione rivolti alla compagine sociale relativi ai maggiori redditi derivanti da ricavi non dichiarati o da costi non sostenuti.

Va segnalata, poi, un'evoluzione delle posizioni della S.C. in materia di *redditi da partecipazione societaria*. Secondo un indirizzo più risalente l'effetto preclusivo del giudicato esterno opera anche quando la medesima questione, ovvero una questione pregiudiziale, abbia formato oggetto di un precedente giudizio le cui parti coincidano solo parzialmente con quelle del giudizio successivo, a condizione che queste ultime abbiano avuto notizia della pendenza del precedente giudizio. Nella specie la S.C., chiamata a pronunciarsi sulla lite tra l'Amministrazione ed il socio di una società di persone concernente la misura dei redditi di partecipazione, ha rilevato d'ufficio che la sentenza da essa già pronunciata nella analoga lite tra la società e l'erario, avente ad oggetto la misura dei redditi sociali, essendo passata in giudicata vincolava l'amministrazione anche in merito alla determinazione del reddito dei soci (Sez. 5, n. 14014/2007, Genovese, Rv. 600872-01).

Diversamente di recente, secondo **Sez. 6-5, n. 23107/2022, Penta, Rv. 665316-01**, benché la determinazione del reddito di partecipazione dei soci sia (ai fini dell'IRPEF e dell'IRPEG) una diretta conseguenza giuridica dell'accertamento del reddito in capo alla società, ove il socio abbia separatamente impugnato l'accertamento notificatogli, con il quale gli sia stata attribuita una quota del reddito della società, la decisione resa nel

processo instaurato dalla società, al quale il socio non abbia partecipato o non sia stato posto in grado di parteciparvi, non può svolgere alcuna efficacia di giudicato nei confronti del processo riguardante il socio, ostandovi i principi in tema di limiti soggettivi del giudicato, coniugati con quelli costituzionali in materia di tutela dei diritti, stabiliti nell'art. 24 Cost.

Per altro verso, con riferimento al processo su avviso di accertamento, notificato a un socio, relativo al reddito da partecipazione scaturente a seguito di rettifica operato nei confronti della società, Sez. 5, n. 27895/2018, Dell'Orfano, Rv. 651097-01, ha ritenuto che 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.

Sulla stessa linea, in tema di *accertamento delle imposte sui redditi*, Sez. 5, n. 00752/2021, Fracanzani, Rv. 660292-01 ha affermato che l'annullamento dell'avviso di accertamento con sentenza passata in giudicato per vizi attinenti al merito della pretesa tributaria, avendo carattere pregiudicante, determina l'illegittimità dell'avviso di accertamento, notificato al singolo socio, che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari. La validità dell'avviso in ordine a ricavi non contabilizzati, emesso a carico di una società di capitali a ristretta base partecipativa, costituisce, infatti, un presupposto indefettibile per legittimare la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati.

Tale carattere pregiudicante non si rinviene, invece, nelle ipotesi di annullamento per vizi del procedimento (nella specie si trattava di inesistenza della notifica e per errata intestazione dell'avviso), le quali danno luogo ad un giudicato formale, e non sostanziale, difettando una pronuncia che revochi in dubbio l'accertamento sulla pretesa erariale.

2.3. Il rapporto tra il giudicato tributario e le pronunce della Corte cost.

Secondo Sez. 5, n. 02240/2021, Maisano, Rv. 660305-01, gli effetti della *dichiarazione di incostituzionalità* dell'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ad opera della sentenza della Corte cost. n. 228 del 2014, in tema di prelevamenti e versamenti sui conti correnti bancari, che ha ritenuto irragionevole e contraria al principio di capacità contributiva la presunzione che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo sia a sua volta produttivo di reddito, retroagiscono e si applicano

anche ai rapporti giuridici non consolidati e non coperti da decisioni passate in giudicato.

2.4. Gli effetti del giudicato sui condoni fiscali, sulle agevolazioni e sulle definizioni agevolate.

Sotto il diverso profilo del contrasto tra giudicati in materia tributaria, in particolare, di quello tra l'ordinanza con la quale il giudice, ai sensi dell'art. 34 della l. 30 dicembre 1991, n. 413, aveva pronunciato l'estinzione del giudizio per sopravvenuta carenza di interesse a seguito di *condono fiscale*, avente contenuto decisorio e suscettibile di passare in giudicato, 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, Sez. 5, n. 26437/2018, Fracanzani, Rv. 651401-01, ha affermato che il contrasto si risolve in base al criterio temporale in favore dell'ultima pronuncia adottata.

Con riferimento, invece, all'*agevolazione* disposta con effetto retroattivo Sez. 5, n. 08747/2021, Lo Sardo, Rv. 660935-01, ha affermato che, in tema di *imposta di registro*, nella specie, spontaneamente corrisposta in misura proporzionale dopo la stipula di atto di cessione di impianti radiofonici e diritti di godimento delle connesse frequenze, il contribuente ha diritto al rimborso della somma, pagata senza contestazioni, se presenti istanza nei termini previsti dalla legge a pena di decadenza, allorché vengano successivamente stabilite con effetto retroattivo agevolazioni o anche la completa esenzione dal tributo.

L'arresto è stata un'utile occasione per chiarire che, deve escludersi che il pagamento incontestato determini l'esaurimento del rapporto, dovendo intendersi per rapporti esauriti solo quelli in relazione ai quali sia intervenuta una preclusione che li abbia resi irretrattabili, e quindi insensibili anche ad eventuali pronunce di illegittimità costituzionale, come quella conseguente al giudicato, ovvero alla prescrizione o alla decadenza, e, in particolare, in materia tributaria, quelli in cui il pagamento dell'imposta sia stato eseguito e non sia stata presentata domanda di rimborso nel termine stabilito, a pena di decadenza, dalle singole leggi d'imposta, o, in mancanza, dalla previsione residuale di cui all'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992.

In tema di *definizione agevolata delle liti pendenti*, ai sensi del d.l. n. 119 del 2018, conv. dalla l. n. 136 del 2018, il valore della controversia da assumere come base per la determinazione dell'importo da versare è pari all'entità della pretesa tributaria originariamente avversata dal contribuente,

restando invece irrilevante l'eventuale minore importo determinato a seguito del passaggio in giudicato della sentenza relativa alla medesima obbligazione tributaria nei confronti del coobbligato in solido (**Sez. 5, n. 26928/2022, Crivelli, Rv. 665811-01**).

3. Il giudicato implicito.

Con riferimento ai riflessi del giudicato implicito sulla giurisdizione Sez. 5, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-01, a proposito di una controversia relativa ad una polizza fideiussoria a garanzia della restituzione del rimborso d'imposta, ha affermato che la controversia tra la società assicuratrice che abbia rilasciato al contribuente una polizza fideiussoria *ex art. 38-bis*, d.P.R. n. 633 del 1972 a garanzia dell'adempimento delle obbligazioni assunte in seno ad un accertamento con adesione in ambito IVA, ai sensi dell'art. 8, comma 2, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (nel testo originario vigente *ratione temporis*), e l'Amministrazione finanziaria che intenda escutere la garanzia, allegando l'inadempimento del contribuente, è devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario, avendo ad oggetto un rapporto di diritto privato. La pronuncia ha precisato, tuttavia, che, ove il giudizio sia stato introdotto dinanzi al giudice tributario, e si sia formato il giudicato interno sulla giurisdizione di questi, l'efficacia vincolante di tale giudicato non si estende al merito della lite, sicché esso non impedisce alla S.C. di qualificare come rapporto privatistico quello intercorrente tra l'assicuratore e l'erario, e sottoporlo alla relativa disciplina.

Il medesimo arresto (Sez. 5, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-02), ha, inoltre, ribadito che, in tema di riscossione a mezzo ruolo di somme dovute all'Amministrazione finanziaria in forza di rapporti di diritto privato, la cartella di pagamento ovvero l'intimazione di pagamento di cui rispettivamente agli artt. 20 e 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, notificate all'obbligato, hanno funzione assimilabile al precetto di cui all'art. 480 c.p.c., preannunciando esse l'azione esecutiva cd. esattoriale, e le relative contestazioni vanno proposte dinanzi al giudice ordinario, nelle forme e nei termini di cui agli artt. 615 e 617 c.p.c.

La pronuncia ha effettuato un'importante precisazione, chiarendo che, ove, tuttavia, il debitore abbia per errore proposto la contestazione del diritto di procedere ad esecuzione forzata dinanzi al giudice tributario e il difetto di giurisdizione non sia stato eccepito da alcuno, né rilevato d'ufficio dal giudice, la pronuncia di questi nel merito determina, in mancanza di impugnazione, la formazione del giudicato implicito sul punto, senza tuttavia trasformare la natura del rapporto obbligatorio, che resta privatistica. Da tale assunto deriva che la proposizione

dell'opposizione alla cartella di pagamento, ovvero all'intimazione di pagamento, per quanto avanzata dinanzi al giudice tributario, resta sottratta al termine perentorio di cui all'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992, sostanziosamente essa, sempre che sia proposta prima del perfezionamento del pignoramento, in una opposizione "pre-esecutiva" *ex* art. 615, comma 1, c.p.c.

Restando in tema di giudicato interno, in materia di *tributi societari*, Sez. 6-5, n. 40844/2021, Lo Sardo, Rv. 663384-01, ha ritenuto che l'impugnazione limitata al capo della sentenza relativo all'atto impositivo emesso nei confronti di una società a ristretta base azionaria non consente la formazione del giudicato interno sul capo relativo agli atti impositivi nei confronti dei soci, rispetto al quale non può ravvisarsi acquiescenza parziale tacita per la stretta ed indissolubile dipendenza dalla definitività della relativa decisione, il cui passaggio in giudicato non può che essere unitario attesa la pregiudizialità del primo sul secondo.

Con riguardo alle *società di persone* Sez. 5, n. 39817/2021, Pirari, Rv. 663211-01, ha chiarito, invece, che in caso di redditi tassati secondo il regime di trasparenza, l'unicità del fatto costitutivo della pretesa impositiva si sostanzia nel rapporto di diretta derivazione della rettifica dei redditi dei soci ai fini Irpef dalla rideterminazione di quelli della società di persone, che ne costituisce il presupposto. Ne consegue che l'annullamento dell'atto impositivo relativo a quest'ultima ha effetto, ai sensi dell'art. 336, comma 1, c.p.c., anche sulle parti della sentenza afferenti all'avviso di accertamento emesso nei confronti dei soci (cd. effetto espansivo interno della riforma o della cassazione), siccome da esso dipendenti, anche quando questo sia definitivo per essere ormai decorso il termine di decadenza ai sensi dell'art. 14, comma 6, d.lgs. n. 546 del 1992, ovvero per non essere stati autonomamente impugnati i capi della pronuncia che lo riguardano o per essere stato questo confermato con sentenza passata in giudicato, risolvendosi altrimenti l'integrazione del contraddittorio conseguente al litisconsorzio necessario tra le parti in un'inutile attività processuale.

Nell'ambito dei profili legati ai rimedi per precludere la formazione del giudicato interno Sez. 5, n. 20315/2021, Succio, Rv. 661888-01, ha affermato che la parte totalmente vittoriosa nel merito, ma soccombente su una questione pregiudiziale di rito e/o preliminare di merito per rigetto o per omesso esame della stessa, consistente nell'illegittima pretermissione o nella violazione dell'ordine di decisione delle domande e/o delle eccezioni impresso dalla parte medesima, deve spiegare appello incidentale per devolvere alla cognizione del giudice superiore la questione rispetto alla quale ha maturato una posizione di soccombenza teorica. Né può limitarsi alla mera riproposizione di detta questione, sufficiente, invece, nei

soli casi in cui non vi è la necessità di sollevare una critica nei confronti della sentenza impugnata, ovvero nelle ipotesi di legittimo assorbimento. Significativo che, nella specie, la S.C. abbia ritenuto, in assenza di appello incidentale sul punto, che si fosse formato già in appello il giudicato interno sulla questione relativa all'inutilizzabilità di alcuni documenti, eccepita in primo grado, poiché il giudice l'aveva implicitamente respinta, ritenendo nel merito che tali documenti non costituissero prova idonea.

Con riguardo, invece, all'ambito operativo del giudicato implicito Sez. 5, n. 15215/2021, Condello, Rv. 661599-01, ha specificato che nel processo tributario, anche in relazione ai diversi gradi del medesimo giudizio, l'interpretazione ed individuazione della norma giuridica posta a fondamento della pronuncia, salvo che su di essa si sia formato il giudicato interno, non limitano il giudice dell'impugnazione nel potere di individuare ed interpretare la norma applicabile al caso concreto e non sono, quindi, suscettibili di passare in giudicato autonomamente dalla domanda o dal capo cui si riferiscono, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione (sul punto la pronuncia si innesta su un orientamento consolidato, v. Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit., Sez. 5, n. 23723/2013, Olivieri, cit.).

4. Giudizio di ottemperanza e autotutela in relazione al giudicato.

Per i rapporti tra il giudicato e il giudizio di ottemperanza Sez. 5, n. 31856/2021, Dell'Orfano, Rv. 662628-01, ha chiarito che quest'ultimo è ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia dell'Amministrazione rispetto al giudicato o la difformità specifica dell'atto posto in essere dalla stessa rispetto all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire. Il suo scopo è quello di rendere effettivo quel comando, specialmente se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo. Ne deriva che, non essendo previsto alcun termine per l'Amministrazione per adempiere al giudicato e non potendosi applicare il termine previsto dall'art. 14, comma 1, del d.l. 31 dicembre 1996, n. 669, conv., con modif., in l. 28 febbraio 1997, n. 30, in quanto previsto per le sole procedure esecutive, unica condizione per la proponibilità del giudizio di ottemperanza è il decorso del termine di trenta giorni dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario, ai sensi dell'art. 70, comma 2, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Un'importante precisazione per i *riflessi sul diritto unionale* è prevenuta da **Sez. 5, n. 23379/2022, Angarano, Rv. 665294-01**, secondo cui il giudizio di ottemperanza, a differenza del giudizio esecutivo civile, ha lo scopo di dare concreta attuazione al comando contenuto nella decisione

passata in giudicato, anche se non contenga un precetto dotato dei caratteri propri del titolo esecutivo, consentendo al giudice di enucleare e precisare il contenuto degli obblighi da eseguire, di chiarirne il reale significato nonché di verificarne la compatibilità con i principi unionali di equivalenza ed effettività. Da ciò consegue che, sul versante del diritto interno, nulla osta alla verifica, in sede di ottemperanza, circa la compatibilità del *dictum* contenuto nella sentenza passata in giudicato con una decisione della Commissione UE. Nella specie, la S.C. ha ritenuto che correttamente i giudici non avessero dato seguito al giudizio di ottemperanza, riguardante il diritto della contribuente al rimborso delle imposte in ragione delle agevolazioni fiscali riconducibili al sisma Sicilia 1990, in quanto incompatibile con la pronuncia della Commissione UE che, in data 17 ottobre 2012, aveva ingiunto la sospensione di tali aiuti fino alla decisione finale del 14 agosto 2015 che aveva disposto l'annullamento di tutti i pagamenti a tale titolo.

Il giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, è esperibile nei confronti delle sentenze passate in giudicato e, per effetto delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, anche nei confronti delle sentenze immediatamente esecutive di cui agli artt. 68 e 69 del citato d.lgs. n. 546 del 1992, nonché di quelle previste dagli artt. 18 e 19 del d.lgs. n. 472 del 1997 che richiamano il suindicato art. 68 (**Sez. 5, n. 11908/2022, Mele, Rv. 664496-01**).

Sotto il profilo del diritto intertemporale Sez. 6-5, n. 28108/2021, Lo Sardo, Rv. 662460-01, ha affermato che, in tema di *rimborso IRPEF*, i limiti quantitativi introdotti dall'art. 16-*octies* del d.l. 20 giugno 2017, n. 91 del 2017, conv. con modif. in l. 3 agosto 2017, n. 123 si applicano ai giudizi esecutivi instaurati dopo la relativa entrata in vigore, essendo indifferente che il titolo esecutivo azionato derivi da un accertamento in via amministrativa compiuto dall'amministrazione fiscale o dal passaggio in giudicato della sentenza resa all'esito dell'instaurazione del giudizio di accertamento del diritto alla ripetizione della maggiore imposta versata.

È stato, poi, di recente chiarito che nel giudizio tributario di ottemperanza, il giudice, adito dal contribuente per l'esecuzione del giudicato sul *diritto al rimborso d'imposte per effetto di benefici fiscali accordati in conseguenza di eventi calamitosi*, deve accertare la disponibilità degli appositi fondi stanziati ai sensi dell'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, come modificato dall'art. 16 *octies* del d.l. n. 91 del 2017 e dall'art. 29 del d.l. n. 162 del 2019, e, in caso di verificata incapienza, attivare, con determinazioni specifiche, anche tramite la nomina di un commissario *ad acta*, le procedure particolari previste dalla normativa di contabilità pubblica per dare completa esecuzione alla decisione del giudice di merito, compresa l'emissione dello speciale ordine di pagamento in conto sospeso.

Dalla normativa di riferimento, interpretata alla luce dei principi costituzionali e convenzionali, non è, infatti, desumibile una falcidia di diritti patrimoniali del contribuente giudizialmente accertati (**Sez. 5, n. 16289/2022, Cataldi, Rv. 664728-01**).

In tema di *spese di lite* nel processo tributario, se il pagamento in favore del contribuente, o del difensore antistatario, non è eseguito spontaneamente dall'Amministrazione nel termine di novanta giorni dalla notifica della sentenza, ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. n. 546 del 1992, le somme dovute a tale titolo possono essere richieste con il giudizio di ottemperanza, senza necessità di formale costituzione in mora e senza dover attendere il passaggio in giudicato della sentenza che ha dato luogo al titolo di pagamento. Pur restando, infatti, nella facoltà dell'Amministrazione procedere all'adempimento spontaneo sino a che il provvedimento attuativo non sia stato emesso, la tardività dell'adempimento può incidere sulla regolamentazione delle spese del relativo processo (**Sez. 5, n. 11286/2022, De Masi, Rv. 664349-01**).

Sotto il differente aspetto dei limiti di efficacia del giudicato rispetto ad *atti di autotutela dell'Amministrazione* per Sez. 5, n. 21698/2021, Stalla, Rv. 661901-01, l'atto impositivo la cui legittimità sia stata accertata con sentenza su cui si sia formato giudicato, sia formale che sostanziale, non è suscettibile di annullamento in autotutela da parte dell'Ufficio.

L'arresto ha, infatti, chiarito che l'effetto preclusivo all'annullamento d'ufficio dell'atto impositivo (o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento) derivante dall'art. 2, comma 2, d.m. 11 febbraio 1997, n. 37 "per i motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria" include, sia quelli dedotti, sia quelli deducibili, o rimasti assorbiti, in relazione al medesimo oggetto. Esso, dunque, comprende, non solo, scolla le ragioni giuridiche e di fatto esercitate in giudizio, ma anche tutte le possibili questioni, proponibili in via di azione o eccezione, che, sebbene non dedotte specificamente, costituiscono precedenti logici, essenziali e necessari, della pronuncia.

5. Limiti soggettivi del giudicato. Giudicato favorevole. Giudicato sfavorevole.

Come è ben noto, 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 e a quelli a titolo particolare delle stesse che

subentrano nella situazione di diritto sostanziale quando l'accertamento è già stato compiuto. La conseguenza è che esso non può pregiudicare i diritti dei terzi. In tal senso si ricorda la risalente pronuncia della Corte cost. (n. 48 del 1968) che dichiarò incostituzionale la cd. supersolidarietà tributaria, ovvero delle disposizioni di cui agli artt. 20 e 21 del r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, che legavano in unico rapporto tutti i debitori, al punto che la contestazione verso uno solo di essi della pretesa finale di nuova stima svolgeva i suoi effetti anche verso tutti gli altri. La violazione dell'art. 24, comma 1, Cost. si realizzava, infatti, per il Giudice delle leggi, in quanto si trattava di disposizioni per le quali la tutela giurisdizionale di tutti i condebitori veniva consumata dall'esercizio o dalla disposizione del diritto che ne fa uno solo di essi, senza il rispetto del principio del contraddittorio e del diritto di difesa.

Dal principio sinteticamente ora esposto, è derivata la conseguenza del tutto condivisa secondo cui il giudicato non opera *ultra partes*, né nella solidarietà paritaria, né in quella dipendente.

Il tema dei limiti soggettivi del giudicato tributario, tuttavia, è stato discusso nella giurisprudenza della S.C. 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, possano opporre al creditore la sentenza favorevole ottenuta da un altro condebitore, salvo che sia fondata su ragioni personali.

L'estensione del giudicato dal punto di vista soggettivo, come si vedrà qui di seguito, è legata al suo contenuto e, dunque, si prospettano, al ricorrere di determinate condizioni, effetti diversi se esso sia favorevole o meno al contribuente.

La giurisprudenza di legittimità ha ritenuto 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 già, Sez. 1, n. 07255/1994, Baldassarre, Rv. 487654-01, la quale ha chiarito che l'applicazione dell'art. 1306, comma 2, c.c. non trova ostacolo nell'inerzia del condebitore d'imposta a fronte di un accertamento di rettifica che inerisce al rapporto sostanziale e non è equiparabile al giudicato).

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, dunque, come riflesso dell'unicità dell'accertamento e della citata estensibilità del giudicato, purché non si sia già formato un giudicato contrario sul medesimo punto. Ne deriva che 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).

Nello stesso senso Sez. 5, n. 03105/2019, Stalla, Rv. 652340-01, cit., 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.

Nello stesso senso si è affermato che, mentre la sentenza che rigetti il ricorso non ha effetti nei confronti degli altri, *ex art. 1306*, comma 1, c.c., al contrario, la pronuncia 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. Costituisce, infatti, principio condiviso quello per cui il processo tributario è di natura costitutiva e volto all'annullamento di atti autoritativi e, pertanto, di essa potrà giovare anche il condebitore rimasto processualmente inerte per opporsi alla pretesa di pagamento (Sez. 5, n. 03204/2018, Castorina, Rv. 646938-01, **Sez. 6-5, n. 36713/2022, Mondini, Rv. 666587-01**, secondo cui l'estinzione del processo, promosso da uno solo dei coobbligati in solido, in conseguenza della mancata riassunzione dopo la cassazione con rinvio della sentenza di merito, comporta il venir meno dell'intero procedimento, con conseguente definitività dell'avviso di accertamento anche nei confronti degli altri coobbligati, rimasti estranei al processo estinto).

Restando sul presupposto della natura costitutiva delle decisioni rese al termine del processo tributario e nel filone giurisprudenziale ora riportato, Sez. 5, n. 33436/2018, Castorina, Rv. 652122-01, 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. Sostanzialmente nello stesso senso Sez. 5, n. 04989/2020, Taddei, Rv. 657354-01.

Sez. 5, n. 31807/2019, Caprioli, Rv. 656015-01, ha, inoltre, 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.

Sez. 5, n. 28267/2021, Balsamo, Rv. 662458-01, ha confermato tali principi ribadendo che, in tema di solidarietà tributaria, in virtù del limite apportato dal comma 2 dell'art. 1306 c.c. al principio enunciato nel comma 1, il contribuente solidale può invocare a suo favore la sentenza intervenuta fra il creditore e altro coobbligato solo quando sia rimasto estraneo al relativo giudizio. L'arresto ha precisato, inoltre, che, in caso contrario, la sentenza emessa nei confronti dei diversi debitori consta di distinte pronunce, in relazione all'autonomia ed indipendenza dei relativi rapporti obbligatori, con la conseguenza che il passaggio in giudicato dell'una, per difetto di impugnazione, rimane insensibile all'eventuale riforma o annullamento dell'altra, a prescindere dal carattere personale o meno delle relative eccezioni.

È opinione consolidata che il condebitore possa invocare il giudicato favorevole formatosi tra l'Amministrazione finanziaria e un altro condebitore solo in via di eccezione (in tal senso v. Sez. 5, n. 02231/2018, Campanile, Rv. 646704-01, Sez. 5, n. 03105/2019, Stalla, Rv. 652340-01, cit.).

A questo proposito è stato precisato che l'acquirente di un immobile, al quale sia stato notificato un 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 (Sez. 5, n. 02231/2018, Campanile, Rv. 646704-01, cit.).

Nella delineata prospettiva, a cascata rispetto ai principi ricordati, 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, spieghi 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.

In coerenza con quanto sopra richiamato, Sez. 5, n. 32229/2019, Di Marzio P., 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. Ne consegue che tali giudizi sono definibili in sede di legittimità con decisione nel merito di annullamento anche dell'accertamento nei confronti del socio.

Sotto una diversa prospettiva, 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.

In tema di *estinzione di società*, Sez. 6-5, n. 10723/2021, Cataldi, Rv. 661237-01, ha affermato che, in tema di contenzioso tributario la sentenza, passata in giudicato, di annullamento dell'atto impositivo nei confronti di società a ristretta base sociale, se fondata su *motivi di rito*, nella specie appunto l'estinzione della società, non fa stato nei confronti dei soci, mancando un accertamento inconfutabile sull'inesistenza dei ricavi non contabilizzati e della relativa pretesa fiscale.

Può dirsi conseguente a tale principio l'importante precisazione effettuata da Sez. 5, n. 31904/2021, Saija, Rv. 662629-01, secondo cui la disciplina dettata dall'art. 2495, comma 2, c.c., come modif. dall'art. 4 d.lgs.

17 gennaio 2003, n. 6, nella parte in cui ricollega alla cancellazione dal registro delle imprese l'estinzione immediata della società, implica che nei debiti sociali subentrino *ex lege* i soci. Il Fisco, pertanto, ove le proprie ragioni nei confronti dell'ente collettivo siano state definitivamente accertate (ad esempio, per mancata tempestiva impugnazione dell'atto impositivo, ovvero per intervenuta estinzione del relativo giudizio, o infine per intervenuto giudicato sostanziale) potrà procedere all'iscrizione a ruolo dei tributi non versati, sia a nome della società estinta, sia a nome dei soci (*pro quota*, in relazione ai relativi titoli di partecipazione), e ciò, ai sensi degli artt. 12, comma 3, e 14, lett. b), d.P.R. n. 602 del 1973, nonché azionare comunque il credito tributario nei confronti dei soci stessi.

Non sarà, dunque, necessario procedere all'emissione di autonomo avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 36, comma 5, d.P.R. cit., relativo al diverso titolo di responsabilità di cui al precedente comma 3 (nel testo antecedente alla modifica apportata dall'art. 28, comma 5, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), di natura civilistica e sussidiaria. Ne discende che con l'impugnazione della cartella di pagamento conseguentemente loro notificata, i soci, ferma la definitività dell'accertamento nei confronti della società e la sua incontestabilità nel merito, possono lamentare l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della società, oppure contestare il fondamento della propria responsabilità, dimostrando di non aver conseguito utili dalla liquidazione.

In tema di *rettifica ai fini IRES ed IRAP* delle dichiarazioni presentate da società aderenti al cd. consolidato nazionale e mondiale, nel regime anteriore all'art. 35, comma 4, del d.l. n. 78 del 2010, conv. con modif. dalla l. n. 122 del 2010, il quale ha introdotto nel d.P.R. n. 600 del 1973 la "Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale", affinché possa applicarsi la previsione dell'art. 1306, comma 2, c.c., è necessario che la medesima contribuente non rivesta contemporaneamente le qualità di "consolidante" e di "consolidata" e che la sentenza ottenuta dal condebitore solidale sia passata in giudicato, perché l'eventuale anticipazione di efficacia della decisione rispetto a tale momento è possibile solo rispetto alle statuizioni di condanna, condizione che, invece, difetta nel caso dell'impugnazione proposta dal contribuente avverso l'atto impositivo dell'amministrazione finanziaria, atteso che il giudizio è diretto a riscontrare l'esistenza delle ragioni di annullamento dedotte con il ricorso (**Sez. 5, n. 05691/2022, Gori, Rv. 663982-02**).

Diversa regola si ha per il *giudicato sfavorevole* che non può produrre effetti nei confronti dei coobbligati in solido che non abbiano partecipato al giudizio nel quale si è formato, in applicazione dell'art. 1306, comma 2, c.c. A tale proposito, Sez. 5, n. 06411/2021, Mondini, Rv. 660770-01, ha chiarito che tale giudicato sfavorevole è di ostacolo all'operare della regola

generale dell'art. 1306 c.c., in quanto, ai sensi dell'art. 324 c.p.c., 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.

Si è, pertanto, ritenuto che, 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. Pur non essendo, infatti, necessario, affinché ne insorga la responsabilità, che le sia notificato l'avviso di accertamento, il suo diritto di difesa non può essere pregiudicato e, in virtù della regola generale di cui all'art. 1306, comma 1, 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).