Ufficio del Massimario e Ruolo

Rassegna semestrale delle pronunce della Corte di cassazione in materia tributaria

Primo semestre 2019

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO

Rassegna semestrale delle pronunce della Corte di cassazione in materia tributaria

Primo semestre 2019

DIRETTORE: *Maria Rosaria San Giorgio*

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

A CURA DI: *Rosaria Giordano - Aldo Natalini*

INDICE GENERALE

INDICE GENERALE

PREFAZIONE

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

PARTE PRIMA
QUESTIONI DI CARATTERE GENERALE

CAPITOLO I
I PRINCIPI GENERALI
(di Rosaria Giordano)
1. Le fonti: la riserva di legge. 31
2. Efficacia nel tempo delle norme tributarie. 33
3. L'interpretazione delle disposizioni tributarie. 37
4. Principio di capacità contributiva. 41
5. Abuso del diritto ed elusione fiscale: brevi premesse. 46
5.1. I presupposti dell'elusione ed il riparto dell'onere della prova. 47
5.2. Contradditorio procedimentale. 50
5.3. Interpello per la disapplicazione delle norme antielusive ed impugnabilità dell'atto di diniego. 50
6. Legittimo affidamento del contribuente. 51
6.1. Casistica. 54
7. Principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente. 55
8. Principio di proporzionalità. 57

CAPITOLO II
LE FONTI INTERNAZIONALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO
(di Pierpaolo Gori)
1. Premessa. 60
2. Il diritto convenzionale: la CEDU. 60
2.1. Tutela sostanziale. 61
2.2. Tutela procedurale e processuale. 63
2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU. 65
3. Convenzioni contro la doppia imposizione. 66
4. Fonti consuetudinarie. 68
4.1. Il segreto bancario. 68
5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni. 69
6. Il diritto UE: il Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE). 70
6.1. Principi generali e Carta dei diritti fondamentali (CDFUE). 72
6.1.1. L'art. 47 CDFUE e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale. 72
6.1.2. L'art. 50 CDFUE e il principio del *ne bis in idem*. 73
7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU). 74
7.1. La tutela procedurale. 74
7.2. La tutela sostanziale. 75
8. Principali direttive in materia tributaria. 76
8.1. Sesta direttiva IVA. 77
8.2. Direttiva di rifusione. 78
8.3. Direttive *self-executing*. 80

9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria. 80
9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di Cassazione. 81
9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi. 82
9.3. Interpretazione conforme e disapplicazione. 84

CAPITOLO III
CARATTERI DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E SOGGETTI PASSIVI DELL'IMPOSIZIONE
(Rosaria Giordano –Antonio Mondini)
1. L'obbligazione tributaria: profili generali. 87
2. I soggetti passivi. I soggetti residenti. 87
2.1. I soggetti non residenti. 89
2.2. Le norme contro la doppia imposizione internazionale. 91
3. La solidarietà paritetica e dipendente. 95
4. La sostituzione tributaria e le ritenute. 100

CAPITOLO IV
LA DICHIARAZIONE
(di Rosaria Giordano)
1. Premessa. 109
2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione. 109
3. Natura ed emendabilità della dichiarazione. 110
3.1. Termini per la emendabilità. 115
3.2. Limiti alla emendabilità. 116
3.3. Soggetti. 117
4. Termini e modalità di presentazione. 118
5. Controllo formale e liquidazione. 119

CAPITOLO V
L'ACCERTAMENTO
(di Rosaria Giordano)
1. Brevi premesse. 125
2. Istruttoria. Il principio del contraddittorio. 125
3. Accessi, ispezioni e verifiche. 126
4. Accertamenti cd. a tavolino. 132
5. Indagini bancarie. 132
6. Accertamento analitico-induttivo. 136
7. Accertamento induttivo «puro». 137
8. Accertamento sintetico. 140
9. Accertamento mediante studi di settore. 142
10. Accertamento parziale. 144
10.1. Accertamento integrativo. 145
11. Avviso di accertamento. Motivazione e sottoscrizione. 146
12. *Segue*. Termine di decadenza. 150
13. *Segue*. Notifica. 152
14. Autotutela dell'Amministrazione finanziaria. 155

CAPITOLO VI
ACCERTAMENTO CON ADESIONE
(di Fabio Antezza)
1. Premessa. 159
2. Il quadro normativo di riferimento e la sua ventennale evoluzione. 160
3. Ambito di applicazione. 162
4. La natura giuridica (talune conseguenze). 164
5. La competenza territoriale (e la sospensione dei termini per impugnare). 168
6. L'effetto della non impugnabilità dell'accertamento e le istanze di rimborso. 169
7. L'effetto sull'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice. 170
8. L'istanza del contribuente: la sospensione del termine per impugnare; la sua compatibilità con il periodo di sospensione feriale ed il contraddittorio endoprocedimentale. 171
9. La produzione degli effetti. 175

CAPITOLO VII
LA RISCOSSIONE
(di Milena D'Oriano – Stefano Pepe)

1. Premessa. 179
2. Attività di riscossione mediante ruolo. 181
3. Impugnabilità del ruolo e dell'estratto di ruolo. 184
4. La cartella di pagamento. 187
4.1. Contenuto. 189
4.2. Notificazione. 194
4.3. La decadenza ex art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973. 207
5. L'avviso di intimazione. 211
6. Il preavviso di fermo amministrativo. 213
7. L'iscrizione ipotecaria. 216

CAPITOLO VIII
I RIMBORSI
(di Stefano Pepe)

1. Premessa: presupposti dei rimborsi d'imposta. 219
2. Rimborso delle imposte dirette. 221
3. Rimborso delle imposte indirette. 223
4. Rimborso a seguito di accertamento con adesione. 225
5. Rimborso a seguito di somme oggetto di richiesta di condono. 225
6. Rimborso a seguito di giudicato. 226
7. Sospensione e compensazione. 226
8. Procedimento. 227
8.1. Posizione processuale del contribuente. 227
8.2. Deposito dell'istanza ad organo territorialmente incompetente. 228
8.3. Impugnazione del provvedimento di diniego. 229
8.4. Introduzione in corso di causa di limiti al rimborso in sede amministrativa. 229

CAPITOLO IX
LE SANZIONI AMMINISTRATIVE
(di Maria Elena Mele)

1. Profili generali. 231
2. L'elemento soggettivo. 234
3. Responsabilità in solido. 236
4. Sanzioni irrogabili e regime del cumulo. 237
4.1 *Segue*. Recidiva e definizione agevolata. 240
5. Cause di non punibilità. 241
6. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni. 245
6.1. Misure cautelari. 247
7. Ravvedimento operoso. 248

CAPITOLO X
I CONDONI
(di Maria Elena Mele)

1. *Ratio* dell'istituto. 251
2. La «pendenza della lite»: profili applicativi. 251
2.1. *Segue*. Profili processuali. 256
3. Il cd. «condono tombale». 257
4. Il cd. «condono di condono». 259
5. La successione delle norme applicabili. 261

CAPITOLO XI
LE AGEVOLAZIONI
(di Eleonora Reggiani)

1. Definizione. 263
2. Interventi normativi di carattere generale. 265
3. Principi costituzionali di riferimento. 266
4. Delimitazione dell'ambito di osservazione. 268
5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta. 269
5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale. 269
5.2. Credito d'imposta e «condono tombale». 270

5.3. Il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive. ... 272
5.4. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica. ... 272
5.5. Gli incentivi fiscali per il commercio. ... 274
5.6. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese. ... 275
5.7. Il credito d'imposta per l'attività di ricerca e di sviluppo. ... 275
5.7.1. *Segue*. L'introduzione del tetto massimo al credito di imposta fruibile. ... 277
5.8. Il credito d'imposta per incremento occupazionale. ... 278
5.9. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate. ... 280
5.10. Il credito d'imposta per gli esercenti attività di trasporto. ... 281
5.11. Il credito d'imposta per l'acquisto di gasolio e di gas di petrolio liquefatto ad uso riscaldamento. ... 283
6. Agevolazioni nella forma di esenzioni ovvero di riduzioni dell'imposta o della base imponibile. ... 283
6.1. Alcune esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. ... 283
6.2. Esenzioni e riduzioni di imposta in favore dello Stato, degli Enti pubblici territoriali e di altri Enti. ... 285
6.3. Le agevolazioni in favore della cooperazione. ... 288
6.4. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine. ... 289
6.5. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare. ... 291
6.6. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero. ... 292
6.7. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati. ... 293
6.7.1. *Segue*. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore. ... 294
6.8. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia. ... 299
6.9. Le agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina. ... 300
6.10. L'esenzione dalle tasse automobilistiche per determinate categorie di veicoli. ... 304
6.11. Le agevolazioni fiscali per l'industria nel Mezzogiorno. ... 305
6.12. La detassazione del reddito d'impresa (e da lavoro autonomo) reinvestito e le sorti della *dual income tax*. ... 306
6.13. Imposte ipotecarie e catastali e aliquote agevolate per l'acquisto di beni strumentali. ... 308
6.14. Le esenzioni riguardanti gli interessi delle obbligazioni pubbliche. ... 310
6.15. Le esenzioni per gli atti relativi allo scioglimento o alla cessazione degli effetti civili del matrimonio. ... 310
7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali. ... 312
7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia. ... 312
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. ... 315
7.4. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994. ... 317
7.5. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi. ... 317
8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA. ... 318
9. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese. ... 318
10. Il recupero degli aiuti di Stato. ... 321

PARTE SECONDA
LE IMPOSTE DIRETTE

CAPITOLO I
L'IRPEF
(di Paolo Bernazzani - Andrea Venegoni)

1. I redditi da lavoro autonomo. ... 327
2. I redditi da lavoro dipendente. ... 330
3. I redditi di impresa. ... 337
4. I redditi di capitale. ... 358
5. I redditi fondiari. ... 361
6. I redditi diversi. ... 362
6.1. In particolare: le plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. *b)*, TUIR. ... 362
6.2. Inclusione delle cessioni gratuite nella base imponibile. ... 367
6.3. L'imposta sostitutiva. ... 369
6.4. Ulteriori pronunce in tema di plusvalenze da cessioni di immobili. ... 371
6.5. Plusvalenze da cessione di impresa familiare. ... 374
6.6. Cessione di azienda. ... 374
6.7. Cessioni di beni. ... 375
6.8. *Capital gains*. ... 376
6.9. Rateizzazione della plusvalenza. ... 377
7. Residenza fiscale. ... 378

CAPITOLO II
L'IRES
(di Paolo Bernazzani – Andrea Venegoni)
1. L'evoluzione normativa. ... 379
2. Soggettività passiva. ... 379
3. Gli enti commerciali. ... 381
3.1. *Participation exemption.* ... 383
4. Il principio di competenza. ... 384
5. La determinazione della base imponibile. ... 385
5.1. Beni strumentali. ... 388
5.2. Rimanenze. ... 389
5.3. Perdite da fusione. ... 390
5.4. Specifici componenti negativi: casistica. ... 390
6. L'inerenza. ... 396
7. L'imposizione degli enti non commerciali. ... 405

CAPITOLO III
L'IRAP
(di Marina Cirese)
1. Premessa. ... 407
2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea. ... 409
3. Presupposto applicativo del tributo. ... 412
4. Determinazione della base imponibile. ... 417
5. Profili procedimentali. ... 420

PARTE TERZA
LE IMPOSTE INDIRETTE

CAPITOLO I
L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO
(di Rosaria Giordano)
1. Premessa. ... 425
2. Operazioni imponibili. ... 426
2.2. Determinazione della base imponibile ed aliquota applicabile. ... 432
2.3. Il regime speciale del margine. ... 433
3. Neutralità dell'imposta e diritto alla detrazione. ... 434
3.1. Le operazioni inesistenti. ... 442
4. Operazioni non imponibili. ... 449
4.1. Cessioni alle esportazioni. ... 449
5. Operazioni esenti. ... 453
5.1. Cd. *Pro-rata.* ... 456
6. *Reverse charge.* ... 456
7. Cessioni intracomunitarie. ... 459

CAPITOLO II
L'IMPOSTA DI REGISTRO
(di Giacomo Stalla – Lorenzo Delli Priscoli – Marzia Minutillo Turtur)
1. Profili generali. ... 461
2. Imposta di registro sugli atti negoziali. ... 463
2.1. Casistica. Trasferimento di immobili. ... 465
2.2. Fideiussioni. ... 468
2.3. Cessione di azienda. ... 468
2.4. Conferimento di immobili in società. ... 470
2.5. Accordi volti a reintegrare i diritti dei cd. eredi necessari. ... 470
3. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare. ... 471
3.1. La rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale. ... 471
3.2. 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. ... 477
3.3. 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. ... 481
3.4. Peculiarità ed autonomia dell'interpretazione negoziale in materia tributaria. ... 484

4. Agevolazione cd. prima casa. 486
4.1. Il requisito della residenza. 487
4.1.1. Mancato trasferimento della residenza entro il termine normativamente previsto: casistica. 488
4.1.2. Insussistenza del diritto di proprietà o di un diritto reale cd. minore su un altro immobile. 493
4.1.3. Decadenza dall'agevolazione. 496
4.2. Le abitazioni «di lusso» escluse dal beneficio. 497
4.2.1. La disciplina sanzionatoria. 498
5. Imposta sulla registrazione degli atti giudiziari. 501
5.1. Casistica. 505

CAPITOLO III
L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE
(di Valeria Pirari)
1. Premessa. 509
2. La dichiarazione di successione integrativa. 510
3. Oggetto dell'imposta. 513
4. Casi di esclusione dell'imposta. 514
5. Valore del compendio relitto: *a)* Premessa; *b)* valutazione dei beni; *c)* Debiti della massa. 515
6. Definizione agevolata delle controversie fiscali e condono fiscale. 517
7. *Trust*. 517
8. Negozio fiduciario. 520

CAPITOLO IV
I DAZI DOGANALI
(di Aldo Natalini)
1. Premessa. 523
2. Presupposto dell'obbligazione doganale e soggetti passivi. 524
3. Dichiarazione doganale. 527
4. Base imponibile: classificazione tariffaria e nomenclatura combinata. 528
4.1. La daziabilità delle *royalties*. 531
5. Dazi *antidumping*, dazi agevolati e regime preferenziale. 532
6. Sottrazione di merce al controllo doganale, accertamento, competenza e contestazione *a posteriori*. 534
7. Contraddittorio pre-accertativo e prova di resistenza. 538
8. Riscossione e rimborso. 541

CAPITOLO V
LE ACCISE
(di Annachiara Massafra)
1. Premessa. 543
2. Ambito applicativo. 544
3. Esigibilità dell'imposta. 545
4. Esenzioni. 548
5. Agevolazioni. 550
6. Il rimborso delle accise. 552
7. Sanzioni e cause di non punibilità. 556

PARTE QUARTA
LE IMPOSTE LOCALI

CAPITOLO I
L'ICI
(di Anna Maria Fasano)
1. Inquadramento. 561
2. Base imponibile. 563
3. I vincoli di edificabilità. 567
3.1. Verde pubblico attrezzato. 569
4. Le rendite catastali. 570
5. La soggettività passiva. 572
6. Le aree pertinenziali. 574
7. Le esenzioni: casistica. 575
8. Le agevolazioni. 581

9. ICI ed aree demaniali. 583
10. Avviso di liquidazione ed accertamento. 584
11. L'ICI ed il giudicato. 585

CAPITOLO II
LA TARSU, LA TIA E LA TARI
(di Anna Maria Fasano)
1. Inquadramento. 587
2. La TARSU: presupposti. 589
3.TARSU: casistica. 591
3.1. Esercizi alberghieri. 591
3.2. Porti turistici. 591
3.3.Depositi temporanei. 592
3.4. Garage. 593
4. Esenzioni. 594
5. Rifiuti speciali non assimilati. 595
6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani. 597
7. Imballaggi terziari e secondari. 599
8. La TIA. 601
9. Questioni di giurisdizione. 603
10. La TIA-2. 604
11. La TARI. 605

CAPITOLO III
L'IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E I DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI
(di Rosaria Castorina)
1. Imposta comunale sulla pubblicità: presupposti. 607
2. Base imponibile e superfice tassabile. 610
2.1. Marchio commerciale. 612
3. Tariffe. 614
4. Diritti sulle pubbliche affissioni. 615

PARTE QUINTA
IL PROCESSO

CAPITOLO I
LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA
(di Rosaria Giordano - Marzia Minutillo Turtur)
1. Premessa. 617
2. La natura tributaria della pretesa. 618
3. Atti della fase della riscossione. 622
4. Esecuzione forzata. 624
5. Atti di classamento. 628
6. Casistica. 630
7. Profili processuali. 631

CAPITOLO II
IL PROCESSO DI PRIMO GRADO
(di Angelo Napolitano)
1. Gli atti impugnabili. 633
2. Il ricorso. 642
2.1. Difesa tecnica. 645
2.2. Notificazione. 648
2.3. Costituzione in giudizio e poteri delle parti. 650
3. Competenza. 653
4. Istruttoria. 654
5. Decisione. 657
6. Vicende anomale. 661

CAPITOLO III
LE IMPUGNAZIONI
(di Gian Andrea Chiesi)

1. Profili generali. ... 667
1.1. La notifica degli atti di impugnazione. ... 668
1.2. Limiti di ammissibilità delle impugnazioni incidentali tardive. ... 672
2. Appello. ... 675
2.1. La specificità dei motivi. ... 677
2.2. Riproposizione delle difese assorbite. ... 678
2.3. Termine per la proposizione. ... 680
2.4. Difesa tecnica. ... 683
2.4.1. *Segue*. La creazione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione ed i riflessi sui processi in corso. ... 684
2.5. *Nova* in appello. ... 685
3. Il giudizio di cassazione. ... 687
4. Il giudizio di rinvio. ... 689
5. La revocazione. ... 691
6. Il versamento del doppio del contributo unificato ... 692

CAPITOLO IV
LITISCONSORZIO NECESSARIO
(di Eleonora Reggiani)

1. Premessa. ... 693
2. La portata dirimente di Sez. U n. 01052/2007. ... 694
3. Sintesi delle questioni affrontate. ... 696
4. Le obbligazioni tributarie solidali. ... 697
5. Gli atti di imposizione relativi al reddito delle società di persone e dei soci tassabile per trasparenza. ... 698
5.1. Il litisconsorzio processuale in caso di società di persone estinta in corso di causa. ... 702
6. Gli atti impositivi nei confronti di società di capitali. ... 703
7. Crediti e debiti tributari di società estinte. ... 704
8. Accertamenti riguardanti l'IVA. ... 705
9. Litisconsorzio necessario in appello. ... 705
10. Altre questioni. Rinvio. ... 706

CAPITOLO V
IL GIUDICATO
(di Rosaria Castorina)

1. Profili generali. ... 707
1.1. Limiti oggettivi. ... 708
1.2. Limiti soggettivi. ... 714

CAPITOLO VI
IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA
(di Rosaria Giordano)

1. Premessa. ... 719
2. Presupposti per la proposizione del ricorso. ... 720
3. Oggetto del giudizio di ottemperanza. ... 721
4. Procedimento. ... 723
5. Regime dei provvedimenti pronunciati nel giudizio di ottemperanza. ... 724

PREFAZIONE

Ho l'onore ed il privilegio, avendo assunto nello scorso mese di giugno le funzioni di Direttore dell'Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione, di presentare il secondo numero di questa Rassegna.

Personalmente, mi sono, dunque, inserita in una organizzazione già largamente - e con eccellenti risultati, considerato il successo incontrato nella prima edizione - sperimentata dalla collega che mi ha preceduta nella direzione di questo Ufficio, Camilla Di Iasi, oggi Presidente titolare della Sezione Tributaria, alla quale è dovuta la iniziativa, e che ha guidato, pressocchè integralmente, anche la presente edizione della Rassegna, la quale dà conto delle pronunce della Sezione Tributaria della Corte relativamente al primo semestre del 2019. Mi sembra, perciò, doveroso presentare ancora una volta l'opera (attraverso la riproduzione della *Introduzione alla prima edizione – "La forma dell'acqua"*) con le sue parole, che sono anche le più adeguate ad illustrarne la genesi, le ragioni e le caratteristiche.

A me non resta che esprimere il massimo apprezzamento per l'eccezionale lavoro di selezione, di sintesi e di sistematizzazione svolto dai colleghi che hanno partecipato alla redazione della Rassegna, che mi piace citare e ringraziare nominativamente, da Rosaria Giordano e Aldo Natalini, che la hanno coordinata con competenza e passione, a Fabio Antezza, Palo Bernazzani, Rosaria Maria Castorina, Gian Andrea Chiesi, Marina Cirese, Milena D'Oriano, Lorenzo Delli Priscoli, Anna Maria Fasano, Pierpaolo Gori, Annachiara Massafra, Maria Elena Mele, Marzia Minutillo Turtur, Antonio Mondini, Angelo Napolitano, Aldo Natalini, Stefano Pepe, Valeria Pirari, Eleonora Reggiani, Giacomo Stalla, Andrea Venegoni.

Per parte mia, profonderò il massimo impegno affinchè, grazie alla eccezionale professionalità ed alla abnegazione dei colleghi che – spontaneamente, come fin qui è stato - vi collaboreranno, le edizioni della Rassegna che semestralmente seguiranno mantengano il livello di eccellenza già conseguito, ai fini della più completa e tempestiva informazione giurisprudenziale sui temi del diritto tributario.

Roma, settembre 2019

Maria Rosaria San Giorgio

INTRODUZIONE ALLA PRIMA EDIZIONE

LA FORMA DELL'ACQUA

(di Camilla Di Iasi)

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

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

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

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

È perciò fondamentale che la Corte verifichi costantemente la sussistenza delle condizioni per la più ampia esplicazione della propria funzione di nomofilachia. Coerenza e prevedibilità della giurisprudenza di legittimità costituiscono infatti il primo e più importante strumento di attuazione del principio costituzionale di uguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (siccome interpretata ed applicata) laddove l'incoerenza ed

imprevedibilità della giurisprudenza non possono che creare situazioni di disuguaglianza, e, in una spirale perversa, determinare aumento del contenzioso (con deleteri effetti sulla ragionevole durata dei processi) incentivando ricorsi meramente «esplorativi» e vanificando l'effetto disincentivante che potrebbe derivare da una giurisprudenza consolidata.

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

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

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

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

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

Ma se l'esigenza di conoscenza dei propri precedenti era fondamentale per la Corte nel 1924 e ancora nel 1941, lo è tanto più oggi,

se si pensa che solo con riguardo al settore civile nel 2017 sono stati emessi in cassazione 31240 provvedimenti e che l'archivio informatico delle massime comprende ben 4830 documenti (non riguardanti l'intera produzione esaminata dall'Ufficio del Massimario negli anni ma solo le pronunce per le quali si è ritenuta opportuna la massimazione, per la riscontrata rilevanza nomofilattica).

Con questi numeri la conoscenza del precedente che va garantita dall'Ufficio del Massimario deve essere «effettiva», deve cioè porre la Corte in grado di governare la propria giurisprudenza e presuppone perciò che tutti i precedenti vengano letti e interpretati al fine di individuare il principio di diritto applicato nonché studiati nei reciproci rapporti di conformità, difformità, contiguità, provvedendo volta per volta a segnalare con apposite relazioni i contrasti riscontrati, l'eventuale intervenuta composizione dei medesimi ad opera delle Sezioni Unite ovvero l'esistenza, in relazione ad alcune questioni, di una giurisprudenza articolata, composita, non sempre chiaramente univoca, talora attraversata da discontinuità non frontali, ad esempio a causa di contrasti non riguardanti direttamente i principi di diritto applicati, bensì i presupposti giuridici delle decisioni assunte.

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

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

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

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

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

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

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

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

ermeneutici e delle relative dinamiche intesa a cogliere le linee guida espresse in un consistente arco temporale.

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

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

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

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

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

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

Si è prevista pertanto da quest'anno anche la redazione di una rassegna specialistica per la giurisprudenza di legittimità relativa al settore tributario a cadenza non annuale ma semestrale, ritenendo che la relativa

informazione debba essere necessariamente differenziata non solo in considerazione delle peculiarità della materia ma anche delle caratteristiche costitutive ed organizzative della sezione tributaria.

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

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

La situazione della sezione tributaria della Corte merita perciò di essere considerata con estrema attenzione ma senza allarmismi, tenendo presente che oggi, attraverso una migliore programmazione del lavoro grazie ad un ufficio spoglio coordinato da magistrati della sezione con l'apporto di magistrati del Massimario e tirocinanti, un aumento razionale (anche se assai rilevante e spesso eccessivo) del carico di lavoro di ciascun consigliere, un aumento dell'organico (sia pure almeno in parte realizzato anche in maniera estemporanea, ad esempio inserendo nei collegi della sezione tributaria magistrati di altre sezioni che, su sollecitazione del Primo Presidente, si rendono disponibili a tenere, in aggiunta al proprio carico di lavoro, una o due udienze all'anno presso la sezione tributaria) si è quasi raggiunto il pareggio tra i processi sopravvenienti e quelli smaltiti annualmente. Pertanto, non resta al legislatore che risolvere il problema dell'arretrato accumulatosi in anni di miope gestione delle risorse con provvedimenti *una tantum* (del tipo di quello – allo stato non risolutivo per lo scarso numero di adesioni da parte degli interessati – prevedente la figura dei cd. magistrati ausiliari, ossia magistrati non più in servizio che per legge, dopo il pensionamento ed entro un certo limite di età, possono essere inseriti nei collegi della sezione tributaria partecipando alla redazione delle relative sentenze).

Ciò naturalmente non risolve ma anzi acutizza il problema del controllo della produzione giurisprudenziale della sezione tributaria ai fini

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

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

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

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

3. Le principali caratteristiche della rassegna giurisprudenziale in presentazione.

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

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

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

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

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

Emergono così le principali caratteristiche di questa rassegna.

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

Rispetto ad una materia fluida, che sotto diversi profili non conosce regole «stabili», una lettura sobria e piana della giurisprudenza allo stato dell'arte costituisce infatti il primo tassello in vista di una sistematizzazione possibile. E costituisce anche il primo tentativo di rendere *friendly* pure per i non specialisti una materia a volte ostica, ad esempio venendo incontro alle iniziali esigenze di orientamento anche dei magistrati della Corte provenienti da altre esperienze professionali o dei magistrati ausiliari di recente nomina.

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

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

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

In conclusione è da sottolineare che l'informazione giurisprudenziale dovrà anche adeguarsi alla considerazione che il diritto tributario non è materia per scoliasti in via di estinzione ma, appunto,

materia fluida, legata alle contingenze e innanzitutto basata sui principi generali rivenienti dalla Costituzione e dai diversi trattati internazionali ai quali il Paese ha aderito, circostanze che indubbiamente fanno del diritto e del processo tributario il campo sperimentale di elezione per l'elaborazione di una disciplina meno legata agli stilemi di dottrine che hanno fatto il loro tempo e maggiormente proiettata verso il futuro.

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

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

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

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

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

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

Roma, novembre 2018

Camilla Di Iasi

PARTE PRIMA

QUESTIONI DI CARATTERE GENERALE

CAPITOLO I

I PRINCIPI GENERALI

(di Rosaria Giordano)

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

1. Le fonti: la riserva di legge.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Efficacia nel tempo delle norme tributarie.

L'art. 11 disp. prel. c.c. sancisce la regola generale per la quale la legge non ha carattere retroattivo. Questo principio assume un'importanza peculiare in materia tributaria, essendo volto a tutelare la fiducia del contribuente ed è stato quindi ribadito dall'art. 3 della l. n. 212 del 2000.

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

prevista dalle singole leggi tributarie (Sez. 5, n. 16227/2018, D'Orazio, Rv. 649197-02).

Pertanto è stato ad esempio affermato che la l. 21 febbraio 2003, n. 27, è applicabile anche ai rapporti tributari definiti prima della sua entrata in vigore per l'avvenuto adempimento, da parte del contribuente, di tutte le condizioni previste dall'art. 8, comma 2, della l. 27 dicembre 2002, n. 289, in tema di condono relativo all'imposta unica sulle scommesse, poiché, introducendo, in sede di conversione del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, l'art. 5-*ter* il quale stabilisce l'abrogazione del suddetto art. 8, comma 2 «*con effetto dal 1° gennaio 2003*», e quindi da epoca anteriore alla sua entrata in vigore, deroga espressamente al principio di irretroattività sancito dall'art. 3 della l. n. 212 del 2000, non essendo necessaria a tal fine l'espressa qualificazione della disposizione come regola eccezionalmente retroattiva, né detta efficacia è preclusa alle leggi di conversione, atteso quanto previsto dall'art. 15, comma 5, della l. 23 agosto 1988, n. 400 (Sez. 5, n. 11520/2018, Zoso, Rv. 648366-01).

Per converso, la stessa S.C. ha ritenuto che la presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall'art. 12, comma 2, del d.l. 1° luglio 2009, n. 78, conv., con modif., in l. 3 agosto 2009, n. 102, in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, in quanto le norme in tema di presunzioni sono collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile, ed inoltre perché una differente interpretazione potrebbe, in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione (Sez. 6-5, n. 02662/2018, Napolitano, Rv. 647493-01).

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

L'effetto retroattivo delle leggi in materia tributaria può prodursi, come non di rado avviene, nell'ipotesi nella quale venga emanata una norma di interpretazione autentica di un'altra previsione già vigente.

I limiti entro i quali può ritenersi legittima l'emanazione di una legge di interpretazione autentica, anche alla luce della giurisprudenza europea e

costituzionale, sono stati sottolineati nell'articolata motivazione di una recente pronuncia della S.C. (Sez. 5, n. 04407/2018, Delli Priscoli, Rv. 647209-01).

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

La medesima pronuncia della Corte di legittimità ha evidenziato che anche la Corte costituzionale si è ripetutamente espressa nel senso che «*va riconosciuto carattere interpretativo alle norme che hanno il fine obiettivo di chiarire il senso di norme preesistenti ovvero di escludere o di enucleare uno dei sensi fra quelli ritenuti ragionevolmente riconducibili alla norma interpretata, allo scopo di imporre a chi è tenuto ad applicare la disposizione considerata un determinato significato normativo*» (Corte Cost. n. 132/2016 e n. 424/1993) ed ha altresì affermato che «*il legislatore può adottare norme dì interpretazione autentica non soltanto in presenza di incertezze sull'applicazione di una disposizione o di contrasti giurisprudenziali, ma anche quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, così rendendo vincolante un significato ascrivibile ad una norma anteriore*» (v., tra le altre, Corte Cost. n. 232/2016, n. 314/2013, n. 15/2012, n. 271/2011).

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

La modifica retroattiva di una disposizione tributaria può correlarsi, inoltre, ad una pronuncia di accoglimento della Corte Costituzionale, che spiega efficacia *ex tunc*, espungendo la previsione di legge in contrasto con

la Costituzione sin dall'emanazione, con il solo limite dei rapporti «esauriti», in ragione dell'intervento del giudicato, anche implicito, ovvero dell'operare dei cd. «stabilizzatori di diritto sostanziale», ossia la prescrizione e la decadenza (cfr., tra le molte, Sez. lav., n. 13884/2016, Blasutto, Rv. 640477-01).

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

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

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

Peraltro, è stato precisato, anche dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, che il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, decorrente dalla

«*data del versamento*» o da quella in cui «*la ritenuta è stata operata*», vale anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di Giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia - come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti, sussistente allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche (Sez. U, n. 13676/2014, Virgilio, Rv. 631442-01; cfr. anche Sez. 5, n. 04150/2018, Crucitti, Rv. 647158-02).

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

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

3. L'interpretazione delle disposizioni tributarie.

Superate le concezioni più risalenti per le quali l'interpretazione delle previsioni tributarie sarebbe stata caratterizzata da regole autonome rispetto a quelle previste per il diritto civile, improntate, in particolare, al *favor* nei confronti del Fisco, attualmente si ritiene che debbano operare,

anche per le stesse, i canoni generali enucleati dall'art. 12, comma 1, disp. prel. c.c.

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

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

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

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

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

Particolare rilevanza assume, a riguardo, ancora una volta, il cd. Statuto del contribuente, adottato con l. n. 212 del 2000, le disposizioni del quale costituiscono criteri guida per il giudice in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici, pur non avendo, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (Sez. 5, n. 16227/2018, D'Orazio, Rv. 649197-01).

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

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

In altro precedente, la S.C. ha ritenuto – sempre a titolo esemplificativo – che in tema di accertamento dell'IVA, la dichiarazione del contribuente di non possedere libri, registri, scritture e documenti, specificamente richiestigli dall'Amministrazione finanziaria nel corso di un accesso, preclude, a norma dell'art. 52, comma 5, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la valutazione degli stessi in suo favore in sede amministrativa o contenziosa e rende legittimo l'accertamento induttivo, a condizione che sia, da un lato, non veritiera e, dall'altro, cosciente e volontaria e, cioè dolosamente diretta ad impedire l'ispezione documentale, mentre, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata e sistematica, il contribuente può sempre contrastare efficacemente i risultati dell'accertamento induttivo con la produzione in giudizio dei documenti che non era stato in grado di esibire in precedenza per causa a lui non imputabile (forza maggiore, fatto del terzo, caso fortuito: Sez. 5, n. 24503/2015, Olivieri, Rv. 637518-01).

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

Peculiare rilevanza assume, sul punto Sez. 5, n. 30722/2011, Virgilio, Rv. 621046-01, la quale ha sottolineato che, nella materia in esame, mentre l'interpretazione analogica, pur in astratto non preclusa, in quanto le norme impositive non appartengono alle categorie contemplate dall'art. 14 disp. prel. c.c. (che concerne solo le norme penali e quelle eccezionali), trova difficile possibilità di applicazione in ragione della struttura solitamente rigida della formulazione delle relative disposizioni, sono ammissibili tanto l'interpretazione estensiva - che tende a comprendere nella portata concreta della norma tutti i casi da essa anche implicitamente considerati, quali risultanti non solo dalla lettera ma anche dalla *ratio* della disposizione, con riguardo sia alle norme impositive, sia a quelle che accordano benefici fiscali, quanto l'interpretazione evolutiva, che si limita ad adeguare la formula legislativa ai mutamenti economico-sociali o tecnici intervenuti nel tempo.

Tuttavia, nella giurisprudenza di legittimità più recente appare dominante l'indirizzo secondo cui le norme agevolative in materia fiscale sono considerate di stretta interpretazione, in quanto deroganti al principio costituzionalmente rilevante per il quale ciascuno è tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (cfr., tra le altre, **Sez. 5, n. 14179/2019, Nonno, Rv. 654122-01**; Sez. 5, n. 32955/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652180-01).

Appare inoltre opportuno evidenziare, per altro verso, che l'interpretazione estensiva è stata utilizzata anche al fine di assicurare, in conformità ai principi costituzionali, una tutela effettiva del contribuente

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

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

Non può peraltro trascurarsi di evidenziare che Sez. U, n. 18574/2016, Di Iasi, Rv. 641073-01, nello statuire che un'interpretazione restrittiva si impone, altresì, sempre in favore del contribuente, per le disposizioni che deroghino in senso ampliativo ai termini di decadenza posti a carico dell'Amministrazione finanziaria, ha fatto più in generale chiarezza, mediante una motivazione ricostruttiva, sui criteri interpretativi propri del diritto tributario. Si è in particolare osservato, in premessa, che «la tensione che attraversa l'ermeneutica tributaria, divisa tra l'esigenza di rispetto del principio generale di stretta interpretazione delle norme *lato sensu* tributarie (quindi anche di quelle collegate o strumentali alle norme impositive in senso stretto) e l'esigenza di evitare una disparità di trattamento, in ipotesi ingiustificata, tra situazioni analoghe che solo una (supposta) mancanza di coordinamento tra disposizioni successive assoggettate ad una differente disciplina». Le Sezioni Unite, nella pronuncia cit., hanno quindi ricordato che, secondo la giurisprudenza di legittimità e costituzionale, a salvaguardia dell'equilibrio tra gli interessi che si contrappongono nel rapporto tributario (ossia, la garanzia dei contribuenti e le esigenze di bilancio dell'Ente impositore), che si esprime a livello costituzionale nell'art. 53 Cost., nella riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost. e nella previsione dell'art. 81 Cost., «l'ambito dell'imposizione è tracciato dal legislatore (in positivo come in negativo) attraverso la precisa indicazione di oggetti e soggetti tassabili, con la conseguenza che in relazione alle norme impositive è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non

espressamente emergenti dal dato normativo espresso, onde anche le norme agevolative, per esigenza speculare, non possono essere suscettibili di integrazione ermeneutica trascendente i confini semantici del suddetto dato normativo espresso». Le Sezioni Unite hanno pertanto concluso nel senso che tale principio non può non riverberarsi su tutte le norme in senso lato tributarie, anche quelle strumentali, ivi comprese quelle che regolano limiti, termini e poteri delle parti del rapporto tributario ed, *a fortiori*, quelle prevedenti deroghe ad essi.

4. Principio di capacità contributiva.

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

Secondo una prima tesi la capacità contributiva deve identificarsi con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive aventi contenuto patrimoniale, che consentano di estinguere l'obbligazione tributaria. In questa prospettiva il principio di capacità contributiva espresso dall'art. 53, comma 1, Cost. avrebbe valenza autonoma rispetto al generale principio di eguaglianza, ed implicherebbe, in questa prospettiva, che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rilevatori di ricchezza.

In accordo con un'altra tesi, invece, costituiscono espressione di capacità contributiva, in senso più ampio, tutti quei fatti o quelle situazioni che siano in grado di modificare la posizione del soggetto passivo nell'ordinamento e che quindi possano assurgere ad indice di detta capacità anche presupposti socialmente rilevanti, purché espressivi di una capacità differenziata economicamente valutabile. In sostanza, il principio della capacità contributiva non costituisce un limite assoluto alle scelte del legislatore, essendo il riflesso in ambito tributario del più generale principio di eguaglianza tra i consociati espresso dall'art. 3 Cost.

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

L'impostazione seguita dalla Corte Costituzionale comporta che, ai fini della declaratoria di illegittimità costituzionale di una legge tributaria, sia necessario il confronto con un *tertium comparationis* (come avviene, ad esempio, nelle ipotesi nelle quali si deduce che un'agevolazione è stata illegittimamente concessa ad altri soggetti in presenza di condizioni

analoghe). Il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53, comma 1, Cost., è allora inteso in termini relazionali e non assoluti, quale espressione di un principio costituzionale di giustizia fiscale.

Espressione paradigmatica di questa impostazione della Corte Costituzionale è la giurisprudenza che si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'IRAP. In proposito, occorre ricordare che tale imposta, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, colpisce un valore aggiunto che si estrinseca nella combinazione di tutti i fattori della produzione, realizzando un'attività autonomamente organizzata nella quale, per l'appunto, l'elemento discriminante ai fini dell'imposizione, è costituito dall'esistenza stessa di un'organizzazione. Nell'esaminare la questione, infatti, Corte Cost. n. 156/2001 si è ricondotta alla propria consolidata giurisprudenza, secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (v., tra le altre, Corte Cost. n. 111/1997). In virtù di tale premessa, la Corte Costituzionale ha sottolineato che, nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di questo indice, in accordo con tale impostazione, non può ritenersi irragionevole né lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. Pertanto, rileva ancora la Corte Costituzionale nella propria ricostruzione, l'imposta colpisce, con carattere di realità, un fatto economico diverso dal reddito ma comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

Nella medesima prospettiva, volta a considerare l'art. 53, comma 1, Cost. soltanto in modo relazionale attraverso l'art. 3 Cost., la Corte Costituzionale ha ritenuto, in virtù del combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost., illegittime le presunzioni tributarie assolute, sottolineando l'esigenza che le presunzioni tributarie devono restare collegate in qualche modo ad elementi concreti di redditività «ancorché di non semplice accertamento» e l'irrazionalità che ne deriva nel caso contrario non

differisce da quella che potrebbe comportare una violazione del principio generale di eguaglianza (Corte Cost. n. 103/1991).

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

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

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

È poi consolidato il principio, ribadito anche di recente, per il quale, in tema di accertamento induttivo cd. puro, l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto (Sez. 6-5, n. 26748/2018, Luciotti, Rv. 651111-01).

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

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

Sul parametro dei consumi ed, in particolare, delle spese effettuate rispetto al reddito dichiarato si fonda l'accertamento dei redditi con metodo sintetico (cfr., tra le altre, Sez. 5, n. 27811/2018, Federici, Rv. 651088-01). A riguardo, la S.C. ha precisato 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 (Sez. 6-5, n. 06195/2018, Carbone, Rv. 647326-01).

In tema di imposta di registro, si segnala Sez. 5, n. 24506/2018, Mondini, Rv. 650744-01, la quale ha sottolineato che la risoluzione del contratto per mutuo dissenso è assoggettata a tassazione in misura proporzionale ai sensi dell'art. 28, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, in quanto regola residuale applicabile, rispetto a quella dettata dal comma 1 della stessa disposizione, ove la risoluzione del contratto non si fondi su clausole o condizioni contenute nel negozio da risolvere (o in un patto autonomo stipulato entro il secondo giorno successivo alla sua conclusione), senza che ciò si ponga in contrasto con il principio di capacità contributiva, atteso il nuovo passaggio di ricchezza correlato agli effetti ripristinatori e restitutori del mutuo dissenso, e non potendo peraltro applicarsi l'art. 8, parte prima, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, che riguarda la diversa ipotesi risoluzione giudiziale, che ha quale presupposto un «vizio di funzionamento» del rapporto e non la concorde volontà delle parti.

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

Il principio della capacità contributiva opera limitatamente ai tributi, sicché, attesa la natura retributiva dell'aggio di riscossione, derivante dalla sua funzione di compenso per l'attività esattoriale del soggetto incaricato,

è stata ritenuta manifestamente infondata la questione di costituzionalità dell'art. 17 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, come modif. dall'art. 2 del d.l. n. 262 del 2006, conv., con modif., in l. n. 286 del 2006, fondata sull'asserita violazione della capacità contributiva prevista dall'art. 53 Cost. (Sez. 5, n. 03524/2018, Venegoni, Rv. 647033-01; Sez. 5, n. 01311/2018, Iannello, Rv. 646917-03).

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

Ciò non implica, tuttavia, che la *ratio* sottesa a determinati istituti processuali possa giustificare, in omaggio al principio di capacità contributiva, una determinata interpretazione delle disposizioni tributarie. Si segnala, sul punto, Sez. 5, n. 01710/2018, Delli Priscoli, Rv. 648742-01, secondo cui, in tema di imposta di registro, l'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, ove si tratti di litisconsorzio facoltativo, non grava anche sui soggetti estranei al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilevanza, quale indice di capacità contributiva, detto rapporto e non la sentenza in quanto tale, atteso che una differente soluzione avrebbe l'irragionevole effetto di far corrispondere l'imposta di registro in misura diversa a due soggetti, responsabili di una stessa condotta e condannati al pagamento di una medesima somma di denaro, per il solo fatto di essere condannati, il primo, mediante una sentenza contenente anche un altro capo avente natura condannatoria a carico di un altro soggetto, ed il secondo no.

Alcune disposizioni concernenti il procedimento di accertamento dei tributi sono state invece analizzate dalla recente giurisprudenza della Corte di legittimità anche sotto il profilo dell'incidenza sul rispetto del generale principio della capacità contributiva. In questa prospettiva, si è ritenuto che l'inottemperanza del contribuente a seguito dell'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, ex art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, comporta l'inutilizzabilità in sede amministrativa e processuale solo dei documenti espressamente richiesti dall'Ufficio, in quanto detta disposizione normativa deve essere interpretata in coerenza con il diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost. e con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (Sez. 5, n. 16548/2018, Condello, Rv. 649229-01).

Avendo riguardo al principio di capacità contributiva, Sez. 5, n. 13595/2018, Castorina, Rv. 648672-01, ha evidenziato che, in tema d'imposta di successione, gli errori commessi dal contribuente nella dichiarazione sono in ogni caso emendabili, sia in virtù del principio generale secondo cui la dichiarazione non ha valore confessorio e non è

fonte dell'obbligazione tributaria, sia in virtù dei principi costituzionali di capacità contributiva e buona Amministrazione, nonché di collaborazione e buona fede che devono improntare i rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente. La Corte di legittimità ha precisato che alla correzione non osta né l'intervenuta scadenza del termine per la presentazione della denunzia di successione, che non ha natura di decadenza né l'art. 31, comma 3, del d.lgs. n. 346 del 1990, che concerne le modifiche da apportare agli elementi oggettivi e soggettivi della dichiarazione né l'eventuale notifica di un avviso di liquidazione, riflettendosi tale circostanza solo sul regime dell'onere della prova in giudizio.

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

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

In materia tributaria, l'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, introdotto dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ha previsto una norma antielusiva di carattere generale nel nostro ordinamento, stabilendo, al comma 1, che «*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*».

Precedentemente il divieto di elusione era fondato una disposizione «settoriale», in quanto limitata all'accertamento delle imposte sui redditi, ossia l'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 (abrogato dal d.lgs. n. 128 del 2015 cit.) per il quale sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, sicché l'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli stessi, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto di quelle dovute per effetto del comportamento non opponibile all'Amministrazione.

Tuttavia, già prima dell'introduzione dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, per i tributi armonizzati, sebbene non rientranti nel novero

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

Anche in considerazione degli assunti della Corte di Giustizia, le Sezioni Unite della Corte di cassazione avevano ritenuto, peraltro, nell'assetto antecedente all'emanazione dell'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica previsione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. In particolare, è stato osservato che tale principio trova fondamento, anche in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Detto principio comporta, sul piano pratico, l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione (Sez. U, n. 30055/2008, D'Alessandro, Rv. 605850-01).

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

È ormai consolidato nella giurisprudenza della Corte di legittimità, anche ove riferita a fattispecie antecedenti all'introduzione del richiamato art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, il principio in virtù del quale, in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un

risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la dimostrazione della ricorrenza delle quali rientra nell'onere probatorio del contribuente (cfr. **Sez. 5, n. 15321/2019, Grasso Gia., Rv. 654153-01**: fattispecie nella quale la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva ritenuto antieconomica e priva di razionalità la rinuncia, da parte di un socio, ad un ingente credito nei confronti della società, cui era seguita la cessione delle quote ad un prezzo incongruo rispetto al loro valore, senza alcun ritorno economico; **Sez. 5, n. 00869/2019, Condello, Rv. 652191-01**; Sez. 5, n. 27544/2018, Dell'Orfano, Rv. 651064-01).

In sostanza, al fine di escludere il contestato carattere elusivo di un'operazione, fermo l'onere dell'Amministrazione finanziaria di dimostrare sia il disegno elusivo sia la «manipolazione» degli strumenti negoziali classici, le cui modalità di utilizzo risultino «irragionevoli» in una normale logica di mercato e intese al solo fine di pervenire a quel risultato concreto, il contribuente deve provare che la stessa è giustificata da «valide ragioni economiche», aventi carattere non meramente marginale o teorico, anche ove le medesime non debbano assumere una rilevanza predominante per il compimento dell'operazione, senza che sia peraltro necessaria la prova che l'obiettivo non sarebbe stato altrimenti perseguibile, dovendosi soltanto dimostrare che la strada prescelta per raggiungere quel risultato economico risulti la più conveniente rispetto ad altre soluzioni (Sez. 5, n. 02240/2018, Iannello, Rv. 646901-01). Ribaditi tali canoni generali nella delimitazione del concetto di elusione fiscale, Sez. 5, n. 16217/2018, Crucitti, Rv. 649194-01, ha annullato la sentenza impugnata che, senza valorizzare i diversi elementi sintomatici della sussistenza dell'abuso allegati dall'Agenzia delle entrate né affrontare le concrete ricadute dell'operazione medesima ed erroneamente configurando un risparmio fiscale solo potenziale e futuro, aveva ritenuto non elusiva la complessa operazione negoziale tra società controllate, contraddistinta dalla rinuncia ad un credito della controllante verso la controllata, con conseguente sterilizzazione, ad opera di quest'ultima, della sopravvenienza attiva, ex art. 55 TUIR.

Peraltro nella giurisprudenza di legittimità era stato già evidenziato che le valide ragioni extrafiscali che possono giustificare l'operazione non si identificano necessariamente in una redditività immediata della stessa, ma possono anche correlarsi ad esigenze di tipo organizzativo e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda (Sez. 5, n. 01372/2011, Didomenico, Rv. 616371-01). Si è inoltre affermato che l'accertamento dell'abuso del diritto determina l'inopponibilità nei confronti dell'Amministrazione del negozio abusivo solo con riferimento allo specifico tributo per cui è stato accertato il conseguimento

dell'indebito vantaggio fiscale, sicché l'operazione continua ad integrare presupposto impositivo ai fini di altri tributi (Sez. 5, n. 17175/2015, Olivieri, Rv. 636359-01, fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto che il *sale and lease back*, accertato abusivo ai fini dell'imposta sui redditi, fosse, comunque, idoneo a generare debiti e crediti IVA in relazione alle fatture emesse e ricevute in esecuzione del contratto).

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

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

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

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

non è abusiva l'operazione di acquisizione di un terreno edificabile, realizzata attraverso l'acquisto delle quote della società proprietaria dell'area interessata piuttosto che con la fusione per incorporazione di quest'ultima nella società acquirente, ravvisando la non fungibilità, sotto il profilo degli effetti giuridici ed economici, e rispetto all'obbiettivo

economico da conseguirsi, tra la cessione di quote sociali dell'alienante e la fusione per incorporazione, regolata, nella specie, dalla disciplina antecedente alla riforma del diritto societario di cui al d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (Sez. 5, n. 21390/2012, Schirò, Rv. 624438-01).

5.2. Contradditorio procedimentale.

Le complesse valutazioni di regola effettuate dall'Amministrazione finanziaria in sede di verifica dell'elusione fiscale implicano il rispetto di un rigoroso contraddittorio procedimentale con il contribuente, come espressamente previsto, oggi, dall'art. 10-*bis* del cd. Statuto del contribuente e, nell'assetto previgente all'intervento del d.lgs. n. 128 del 2015, dall'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973. Proprio con riguardo a quest'ultima disposizione normativa (che veniva in rilievo *ratione temporis*), la Corte di legittimità ha sottolineato che, in tema di imposte sui redditi, l'art. 37-*bis*, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 600 del 1973, prevede un rigoroso procedimento d'instaurazione del contraddittorio, caratterizzato da scansioni predeterminate, nel quale, a pena di nullità, l'avviso di accertamento deve essere emanato previa richiesta di chiarimenti al contribuente e deve essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni da questo fornite, sicché, concorrendo detta richiesta alla valutazione del fine elusivo dell'operazione, non possono considerarsi alla stessa equipollenti l'attività svolta dai verbalizzanti e le eventuali dichiarazioni del contribuente in sede di verifica (Sez. 5, n. 02239/2018, Iannello, Rv. 646926-01, fattispecie nella quale la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva annullato l'avviso di accertamento per omessa motivazione in ordine alle giustificazioni fornite in sede di contraddittorio dal contribuente, essendosi l'Ufficio limitato a rinviare al contenuto del processo verbale di contestazione, senza descrivere neppure sommariamente dette giustificazioni e senza operare un raffronto, anche sintetico, con le ragioni dell'ipotizzato carattere elusivo dell'operazione, così rendendo una motivazione apparente, sostanzialmente declinatoria dell'invece «specifico» onere motivazionale imposto dalla norma).

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

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

La S.C., richiamando il generale assunto per il quale, in tema di processo tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art.

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

Con riferimento alla normativa intertemporale applicabile, la giurisprudenza della Corte di cassazione (v., ad esempio, Sez. 6-5, n. 23469/2017, Solaini, Rv. 646406-02) ha sottolineato che l'art. 6, comma 1, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, secondo cui non sono impugnabili le risposte alle istanze di interpello di cui all'art. 11 della l. n. 212 del 2000, non ha valenza interpretativa né portata di innovazione retroattiva, disciplinando per il futuro la materia, e, quindi, non dispone che per l'avvenire. Nella motivazione della citata sentenza è stato in particolare evidenziato che né la struttura né la funzione della nuova e articolata disciplina, contenente tra l'altro la limitazione dell'impugnazione, manifestano le caratteristiche tipiche dell'interpretazione autentica o dell'innovazione retroattiva, secondo i principi enunciati a riguardo dalla Corte Costituzionale (cfr., tra le altre, Corte Cost. n. 41/2011).

6. Legittimo affidamento del contribuente.

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

Pertanto, la previsione dell'art. 10 dello Statuto - a differenza di altre che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente - costituisce espressione di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima dell'emanazione della l. n. 212 del 2000, sicché essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice alla Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti

tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, sia ai rapporti fra contribuente ed Ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato, sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni e interessi, in quanto i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 dell'art. 10 cit. riguardano situazioni meramente esemplificative, correlate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (Sez. 5, n. 21513/2006, Magno, Rv. 594566-01).

La stessa Corte di Giustizia dell'Unione Europea - come evidenziato, in motivazione, da Sez. 5, n. 05733/2018, Venegoni, Rv. 647279-01 - ha inoltre affermato che tale canone costituisce un principio fondamentale dell'ordinamento UE, sebbene lo stesso non si traduca nella aspettativa di intangibilità di una normativa, in particolare in settori nei quali è necessario, e di conseguenza ragionevolmente prevedibile, che le norme in vigore vengano continuamente adeguate alle variazioni della congiuntura economica (CGUE 23 novembre 1999, C-149/96). Ne deriva che gli operatori economici non possono fare legittimo affidamento sulla conservazione di una situazione esistente che può essere modificata nell'ambito del potere discrezionale delle istituzioni europee (cfr. CGUE 15 luglio 1982, *Edeka*, C-245/81, § 27 della motivazione; CGUE 28 ottobre 1982, *Faust*, C-52/81, § 27 della motivazione; CGUE 17 giugno 1987, *Frico*, C-424 e 425/85, § 33).

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

Per altro verso, la Corte di cassazione ha precisato che la tutela del legittimo affidamento resta in ogni caso assoggettata al rispetto delle regole generali del processo, con la conseguenza che il contribuente che intende contestare una pretesa ritenuta illegittima, anche per violazione dello stesso, ha l'onere di proporre tempestivamente ricorso avverso il relativo atto impositivo (Sez. 5, n. 04614/2018, Di Geronimo, Rv. 647275-01:

fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto inammissibile il ricorso originario proposto soltanto contro la cartella di pagamento e non nei confronti dell'avviso di accertamento, pur ritualmente notificato, emesso dall'Amministrazione dopo l'annullamento in via di autotutela di un primo atto impositivo concernente il medesimo tributo).

La situazione di legittimo affidamento, come la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di precisare, deve essere sempre ravvisata con riferimento al singolo caso concreto, qualora emergano elementi circostanziali dai quali possa rilevarsi:

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

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

In ogni caso, le conseguenze sul rapporto tributario, correlate alla situazione di legittimo affidamento, attengono soltanto alla esclusione degli aspetti sanzionatori, risarcitori ed accessori che la legge riconduce all'inadempimento colpevole dell'obbligazione tributaria, ma non incidono sulla debenza del tributo, in quanto l'insorgenza dell'obbligazione prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto, dipendendo in via esclusiva dal dato obiettivo della realizzazione dei presupposti impositivi (cfr. Sez. 5, n. 19479/2009, Merone, Rv. 609770-01). Ne deriva che, ad esempio, ove il contribuente si sia conformato ad indicazioni erronee contenute nelle circolari ministeriali in materia tributaria, poiché le stesse non hanno valenza normativa, è esclusa la sola applicazione delle sanzioni, in virtù del principio del legittimo affidamento del contribuente, secondo quanto espressamente previsto dall'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000 (Sez. 5, n. 10195/2016, Botta, Rv. 639903-01).

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

6.1. Casistica.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portato di tale regola generale, che evoca una fondamentale esigenza di correttezza anche dell'Amministrazione nei rapporti con i consociati, è che al contribuente non possono essere richiesti, anche ove l'onere probatorio sia a carico dello stesso, documenti ed informazioni già in possesso dell'Ufficio (Sez. 6-5, n. 13822/2018, Solaini, Rv. 648696-01; in omaggio a tale assunto, Sez. 5, n. 12304/2017, Criscuolo, Rv. 644143-01, ha ritento, ad esempio, che, in tema di ICI, qualora l'immobile sia adibito a negozio o bottega direttamente dal soggetto passivo dell'imposta, ed il Comune, con apposito regolamento, abbia stabilito, per tali casi, il diritto a fruire di aliquota agevolata, nei limiti di quanto previsto dall'art. 6 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ove il contribuente presenti una dichiarazione attestante la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi per il godimento dell'agevolazione, essa spetta comunque al contribuente ancorché questi non abbia presentato la suddetta dichiarazione, poiché, tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra Ente impositore e contribuente - sancito dall'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000, di cui costituisce espressione la previsione dell'art. 6, comma 4, della l. cit. - a quest'ultimo non può essere chiesta la prova di fatti già documentalmente noti al comune).

Sulla questione in esame, inoltre, sotto un distinto profilo, la Corte di cassazione ha di recente evidenziato che l'art. 10 del cd. Statuto del contribuente laddove stabilisce che *«I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede»,* implica, anche alla luce del principio di ragionevolezza espresso dall'art. 3 Cost. nonché di quello di solidarietà economica e sociale di cui all'art. 2 Cost., che la correttezza debba reciprocamente ispirare i rapporti fra P.A. e cittadino anche nel settore tributario. In omaggio a tale assunto, si è osservato che, nei rapporti tra contribuente e P.A., la possibilità da parte del contribuente di denunciare vizi fondati sulla pretesa violazione

di norme procedimentali non tutela l'interesse all'astratta regolarità dell'attività amministrativa, ma garantisce solo l'eliminazione dell'eventuale pregiudizio da lui subito in conseguenza della denunciata violazione di norme che siano espressione del principio di buon andamento della P.A. (Sez. 5, n. 11052/2018, Delli Priscoli, Rv. 648361-01: fattispecie in cui il contribuente non aveva prospettato le ragioni per le quali l'omessa specificazione del processo verbale di contestazione o l'omessa indicazione del responsabile del procedimento oppure ancora l'asserita illegittimità nella procedura di notificazione del processo verbale di contestazione avrebbero comportato una lesione del diritto all'effettività della tutela giurisdizionale ed al giusto processo).

La S.C. ha inoltre sottolineato che nell'ordinamento tributario lo stesso errore scusabile, da intendersi quale incertezza normativa oggettiva, costituisce espressione del principio di collaborazione e di buona fede al quale sono improntati i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria ed è riferibile esclusivamente agli istituti sanzionatori, restando, invece, sempre dovuto il tributo (Sez. 5, n. 05105/2017, Sabato, Rv. 643235-01, la quale ha evidenziato che, di conseguenza, non può essere invocato per giustificare l'errore sulla scadenza di un termine di decadenza per potersi avvalere di un istituto clemenziale).

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

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

che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito, esonerativo dell'osservanza del termine, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio).

8. Principio di proporzionalità.

Il principio di proporzionalità evoca una necessaria adeguatezza tra mezzi impiegati e fine perseguito, canone al quale è ormai pacifico debba improntarsi l'attività della P.A.

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

Nel sistema unionale, la proporzionalità è stata così intesa, sin dall'origine, alla stregua di un concetto complesso e poliedrico in grado di assumere diversi significati e sfumature (come reazione adeguata o mezzo più ragionevole tra più azioni possibili ed efficaci, o ancora bilanciamento tra realizzazione dell'interesse pubblico e sacrificio di quello del privato), suscettibile di svariate applicazioni (all'attività normativa, amministrativa e giurisdizionale).

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

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

Peraltro, rispetto ad una più attenta valutazione del principio di proporzionalità del sistema sanzionatorio, è stato fondamentale il contributo della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, la quale ha ripetutamente affermato che la materia delle sanzioni tributarie amministrative, pur restando di competenza esclusiva degli Stati membri, deve rendersi coerente ai principi e alle norme dell'ordinamento europeo. In particolare, se la neutralità non costituisce parametro idoneo per la valutazione della compatibilità della misura sanzionatoria nazionale con le finalità del regime IVA, con riferimento alla proporzionalità, invece, la misura sanzionatoria nazionale non deve eccedere quanto necessario al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare la frode. La

verifica in concreto, sotto tale profilo, del rispetto del principio di proporzionalità è demandata al giudice nazionale, il quale alla luce delle circostanze, fattuali e giuridiche, del caso concreto è tenuto a giudicare se il *quantum* della sanzione irrogata eccede detti scopi (CGUE 20 giugno 2013, C-259/12).

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

La S.C. ha comunque sia precisato, anche nel periodo in rassegna, che in tema di sanzioni amministrative tributarie, la mancanza di evasione o di detrazione fiscalmente illegittime non è ininfluente, alla stregua dei principi affermati dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, ai fini della determinazione della correlata sanzione, potendo assumere rilievo in relazione al parametro della proporzionalità, sicché deve essere disapplicato, per contrasto con il diritto unionale, l'art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, laddove stabilisce l'entità della sanzione per illegittima detrazione d'imposta nella misura pari allo stesso ammontare della detrazione illegittimamente compiuta, senza prevedere la possibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni singolo caso, dovendosi prevedere la possibilità di elevare progressivamente l'entità della sanzione al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione d'imposta (**Sez. 5, n. 01830/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652460-02**).

Nel periodo in esame **Sez. 5, n. 15202/2019, D'Aquino, Rv. 654150-01**, ha ritenuto che, in tema di accise sull'energia elettrica, la contestuale irrogazione della sanzione di cui all'art. 59, comma 1, lett. *c)*, del d.lgs. n. 504 del 1995 - fattispecie di pericolo riguardante condotte del contribuente in grado di incidere, *a priori*, sulla fase dell'accertamento del tributo - e quella di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 - fattispecie di danno che colpisce, *a posteriori*, nella fase della riscossione, l'inadempimento dell'obbligazione tributaria - non viola i principi di proporzionalità e ragionevolezza, attesa la loro diversità sia sul piano strutturale che sotto il profilo offensivo.

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

Si segnala, ad esempio, con riferimento alla materia processuale, **Sez. 5, n. 12134/2019, Guida, Rv. 653855-01**, la quale nell'affermare che è affetto da inammissibilità, insuscettibile di sanatoria, il ricorso

introduttivo privo della sottoscrizione del difensore abilitato e della parte, ha sottolineato che la tutela giurisdizionale dei diritti non può prescindere dalla corretta instaurazione del rapporto processuale, né tale sanzione si pone in contrasto con i parametri costituzionali e con l'art. 6 CEDU, atteso che l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona Amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza, anche *in eligendo*.

CAPITOLO II

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. – 2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU. – 3. Convenzioni contro la doppia imposizione. – 4. Fonti consuetudinarie. – 4.1. Il segreto bancario. – 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. 47 CDFUE e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale. – 6.1.2. L'art. 50 CDFUE e il principio del *ne bis in idem*. – 7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU). – 7.1. La tutela procedurale. – 7.2. La tutela sostanziale. - 8. Principali direttive in materia tributaria. – 8.1. Sesta direttiva IVA. – 8.2. Direttiva di rifusione. – 8.3. Direttive *self-executing*. – 9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria. – 9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di cassazione. – 9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi. – 9.3. Interpretazione conforme e disapplicazione.

1. Premessa.

Il diritto tributario in Italia, nel rispetto della riserva di legge - relativa - dell'art. 23 Cost. (v. *retro*, Cap. I, § 1), è in parte rilevante plasmato da una pluralità di fonti normative multilivello, in misura sempre crescente di origine internazionale. In questo panorama, di considerevole complessità, si distinguono le fonti convenzionali, tra cui la Convenzione europea dei diritti dell'uomo (d'ora in poi CEDU), nell'interpretazione evolutiva datane dalla Corte EDU e le Convenzioni contro la doppia imposizione, le consuetudini internazionali e, naturalmente, l'ordinamento dell'UE.

2. Il diritto convenzionale: la CEDU.

La CEDU si integra con l'ordinamento costituzionale italiano in chiave di sussidiarietà della protezione dei diritti umani. Tali diritti, «*garantiti anche da convenzioni universali o regionali sottoscritte dall'Italia, trovano espressione, e non meno intensa garanzia, nella Costituzione (…): non solo per il valore da attribuire al generale riconoscimento dei diritti inviolabili dell'uomo fatto dall'art. 2 della Costituzione, (…), ma anche perché, al di là della coincidenza nei cataloghi di tali diritti, le diverse formule che li esprimono si integrano, completandosi reciprocamente nella interpretazione*». (Corte Cost. n. 388/1999).

Con le sentenze gemelle n. 348/2007 e n. 349/2007 la Corte Costituzionale ha interpretato l'art. 117, comma 1, Cost., quale derivante dalla riforma del Titolo V della Costituzione, nel senso di consentire solo

un controllo centralizzato *ex ante* di costituzionalità, ove non sia possibile per il giudice comune una lettura della legge interna convenzionalmente orientata. Si tratta di un'attività di interpretazione adeguatrice, nel senso precisato, tra l'altro, da Corte Cost. n. 49/2015 (v. *infra*). Ciò 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*), e di ciò occorre tenere conto, anche ai fini del rispetto dell'art. 46 CEDU, che vincola l'Italia all'esecuzione della Convenzione (Corte EDU, Grande Camera, 28 giugno 2018, *G.I.E.M. Srl e altri c. Italia*, con opinioni annesse).

In questo quadro, assume un'importanza peculiare lo strumento del rinvio preliminare interpretativo della Convenzione previsto dal Protocollo n. 16, entrato in vigore il 1° agosto 2018 nei confronti degli Stati che l'hanno sottoscritto e ratificato, e che l'Italia ha firmato, ma non ancora ratificato.

2.1. Tutela sostanziale.

L'imposizione fiscale, nell'ambito CEDU, sotto il profilo sostanziale, rientra nello scopo dell'art. 1 del Protocollo 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).

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

In considerazione anche di tale contesto normativo, la Corte di cassazione ha reso una pronuncia sulla compatibilità alla CEDU della tassazione dell'indennità di esproprio (Sez. 5, n. 26417/2018, Crucitti, Rv. 650811-01). È stata, in particolare, dichiarata manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 della l. n. 413 del 1991, in relazione all'art. 117 Cost., con riferimento all'art. 1, Prot. 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 S.C. ha escluso il contrasto con l'art. 1, Prot. 1, CEDU in materia di credito di imposta di cui sia stato chiesto il rimborso (Sez. 5, n. 25464/2018, Dell'Orfano, Rv. 650717-01) allorquando il credito sia contestato nella sua esistenza, perché ciò secondo la Corte esclude la presenza di un «bene», anche solo investito da legittima aspettativa, ai fini della giurisprudenza CEDU già sopra richiamata.

La Corte di Strasburgo ha poi più volte affermato di godere di una competenza limitata nel sindacare il diritto interno (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, Prot. 1. Ad esempio, nell'ambito temporale della presente rassegna, non sono state individuate obiettive e ragionevoli giustificazioni a sostegno della diversa misura dell'imposta di successione nazionale (Corte EDU, Grande Camera, 19 dicembre 2018, *Molla Sali c. Grecia*, §§ 160-161), applicata a seconda del fatto che il beneficiario fosse istituito erede in forza di un testamento redatto secondo il codice civile greco da un testatore di fede mussulmana - per effetto dell'applicazione della Sharia - o meno.

Inoltre, il sindacato della legge tributaria nazionale può estendersi alla verifica della qualità della base legale dell'ingerenza nei confronti del diritto protetto dalla Convenzione, soprattutto in termini di prevedibilità dell'imposizione fiscale, come garanzia di protezione avverso arbitrarie interferenze (Corte EDU 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56). Così, la decisione dell'Amministrazione, confermata dalle autorità giurisdizionali nazionali, di aumentare d'ufficio la misura di una *royalty* per una

concessione di sfruttamento minerario rilasciata dallo Stato, non prevedibile *ex ante*, è stata ritenuta arbitraria e incompatibile con l'art. 1 Protocollo 1 della Convenzione (Corte EDU, 26 giugno 2018, *S.c. Scut s.a. c. Romania*).

Tra i numerosi interessanti casi pendenti a Strasburgo nel **luglio 2019**, si segnalano i casi finlandesi *Tulokas* (n. 5854/18) e *Taipale* (n. 5855/18), già comunicati al Governo della Finlandia, che deducono sotto il profilo sostanziale come la nazionale imposta sui redditi discrimini i contribuenti, pensionati, sulla base dell'età, senza che l'ordinamento interno fornisca loro adeguati rimedi di tutela effettiva (profilo processuale).

2.2. Tutela procedurale e processuale.

Anche in materia tributaria considerevole importanza ha il recepimento del principio di effettività consacrato dall'art. 6 CEDU.

È stato così 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.

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.

L'art. 4 Prot. 7 CEDU consacra il diritto a non essere giudicato e punito due volte e - nel semestre in disamina - la Corte EDU ha consolidato e precisato la propria giurisprudenza in materia di *ne bis in idem*, in relazione al caso (**Corte EDU 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, n. 72098/14**) di un ex amministratore delegato di una grande banca che, in un primo momento, in sede amministrativa, si era visto contestata l'omessa dichiarazione dei profitti derivanti dalla vendita delle azioni ricevute al termine del suo incarico, processo concluso con l'inflizione di una sovrattassa pari a 25% dei tributi evasi.

Poco dopo, sulla base dei medesimi fatti era stato incardinato un processo penale conclusosi con condanna definitiva a suo carico.

I giudici di Strasburgo hanno dichiarato la violazione della Convenzione in quanto entrambe le sanzioni inflitte avevano una natura sostanzialmente penale, entrambi i procedimenti avevano avuto ad oggetto i medesimi fatti, almeno uno dei procedimenti era stato definito con una sentenza irrevocabile e, infine, lo Stato non aveva dimostrato che i due procedimenti presentavano il requisito della «*sufficiently close connection in substance and in time*», introdotto da Corte EDU, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, n. 24130/11 e 29758/11, § 130).

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

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

Da ultimo la Corte di cassazione ha anche affermato (**Sez. 5, n. 12134/2019, Guida, Rv. 653855-01**) che, nel processo tributario, è affetto da inammissibilità, insuscettibile di sanatoria, il ricorso introduttivo privo della sottoscrizione del difensore abilitato e della parte, non potendo la tutela giurisdizionale dei diritti prescindere dalla corretta instaurazione del rapporto processuale, né ponendosi tale sanzione in contrasto con i parametri costituzionali e con l'art. 6 CEDU, atteso che l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona Amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza, anche *in eligendo* (v. Corte EDU 4 dicembre 1995, *Bellet v. Francia*; Corte EDU 15 settembre 2016, *Trevisanato c. Italia*).

2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU.

Nel semestre in rassegna, la Corte di cassazione ha elaborato una serie di decisioni incentrate sull'applicazione in materia tributaria della giurisprudenza elaborata dalla Corte EDU circa il principio del legittimo affidamento.

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.

Nel contesto di diritto internazionale convenzionale per il contrasto della doppia imposizione, va rammentato che lo scopo delle convenzioni bilaterali è quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale, come affermato dalla Corte di Giustizia (CGUE 19 novembre 2009, C-540/07). In tale contesto, la nozione di persona fisica residente in uno Stato contraente, utilizzata ai fini della applicazione della minore imposta dalla Convenzione Italia-Svizzera – ratificata e resa esecutiva in Italia con l. n. 943 del 1978 – deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento della stessa ad imposizione in modo illimitato nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subìto (**Sez. 5, n. 10706/2019, D'Orazio, Rv. 653542-01**).

Punto di riferimento in materia è il modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e, in particolare, l'operatività del principio di

non discriminazione, anche nei confronti della legislazione interna. Così, in tema di reddito d'impresa, si è recentemente affermato (**Sez. 5, n. 08812/2019, Triscari, Rv. 653350-01**) che la disciplina di cui all'art. 110, commi 10 e 11, del d.P.R n. 917 del 1986 (nel testo applicabile *ratione temporis*) - che subordina la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali con soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata alla prova, da parte del contribuente, dell'effettività dell'operazione - non contrasta con il principio di non discriminazione sancito dall'art. 24, § 24, del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, atteso che il peculiare regime probatorio previsto dalla norma interna opera solo sul piano della verifica dell'effettività dell'operazione, sicché, una volta fornita tale prova, i costi sono deducibili secondo le regole ordinarie.

Tra le ulteriori questioni interpretative che più di frequente si pongono, vi è l'identificazione del presupposto della territorialità, al fine di applicare o meno la Convenzione.

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 della prima problematica, si può considerare una decisione della Corte di cassazione (Sez. 5, n. 32078/2018, Federici, Rv. 651904-01) la quale si è esperssa sulla territorialità dell'imposizione sull'interpretazione dell'art. 7 della Convenzione Italia-Canada, resa esecutiva con l. n. 912 del 1978. La S.C. ha così ritenuto che, per l'assoggettabilità ad imposizione fiscale di soggetti non residenti nel territorio nazionale, ai fini della sussistenza del requisito della stabile organizzazione in Italia, non è necessario che quest'ultima debba essere di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, essendo sufficiente che vi sia una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.

A tal proposito, e in relazione al rapporto di conformità dell'interpretazione della singola convenzione bilaterale stipulata dallo Stato membro con la più ampia cornice del diritto europeo, la *ratio decidendi* della pronuncia della Corte di cassazione da ultimo citata può essere messa in relazione con la sentenza della Corte di giustizia (CGUE 24 ottobre 2018, *Benoît Sauvage*), che ha affermato come l'art. 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso non osta al regime tributario di uno Stato membro, derivante da una Convenzione fiscale diretta a evitare la doppia imposizione, che subordina l'esenzione dei redditi di un residente, provenienti da un altro Stato membro e relativi a un posto di lavoro subordinato occupato in quest'ultimo Stato, alla condizione che l'attività per la quale i redditi vengono corrisposti sia effettivamente esercitata in tale Stato.

Quale esempio della valutazione di compatibilità del singolo strumento di diritto internazionale bilaterale con il diritto comunitario, da ultimo merita attenzione la statuizione della S.C. (**Sez. 5, n. 16004/2019, Fracanzani, Rv. 654161-01**), in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società-figlia residente in Italia ad una società-madre residente in Francia cui sia stato riconosciuto il credito di imposta, secondo la quale va applicata la ritenuta del 5% ai sensi degli artt. 10 e 24 della Convenzione tra Italia e Francia sulle doppie imposizioni, recepita con l. n. 20 del 1992, in quanto non contrastante con la direttiva n. 435/90/CEE del Consiglio. Secondo tale interpretazione infatti prevale siffatta disciplina, prescelta dal contribuente, sull'art. 27-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, che consente alla società di optare per l'esenzione della ritenuta sui dividendi, ma senza credito di imposta. A ciò consegue che l'opzione della società-madre per il riconoscimento del credito di imposta esclude l'applicazione del diverso regime di cui all'art. 27-*bis* cit., il quale non prevede e non consente il cumulo dei due benefici, senza che sia configurabile la violazione né dell'art. 16 disp. prel. c.c. e del principio di reciprocità e di uniformità di interpretazione, trattandosi di disciplina dettata a parità di condizioni con la Francia, né dell'art. 26 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, che presuppone proprio l'applicabilità della Convenzione Italia-Francia, la quale, tuttavia, è recessiva rispetto alla direttiva madre-figlia.

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 è stato il tema posto sullo sfondo della decisione assunta dalla Corte di cassazione in materia di indagini bancarie (v., in motivazione, Sez. 6-5, n. 08606/2015, Conti, non massimata) che 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 ricordato la giurisprudenza costituzionale (Corte cost. n. 51/1992) in tal senso, come pure il testo dell'art. 18 della direttiva n. 2011/16/UE, a tenore del quale l'Autorità interpellata di uno Stato membro non è autorizzata a rifiutarsi di fornire informazioni solamente perché tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché si riferiscono agli interessi proprietari di una persona.

Tale approccio sembra rafforzato dal fatto che, a partire dal 2017-2018, in quadro OCSE 96 Stati hanno assunto l'impegno di attuare lo scambio automatico delle informazioni finanziarie. 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**).

La piena utilizzabilità dei dati così acquisiti è un approdo sicuro, dal momento che la Cassazione (Sez. 6-5, n. 17503/2016, Federico, non massimata) ha razionalmente statuito che, in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da una specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, quali l'inviolabilità del domicilio, della libertà personale ecc. 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.

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

5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni.

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

In particolare, l'immunità funzionale ex art. 58, comma 2, in relazione all'art. 43, comma 1, della Convenzione di Vienna conchiusa il 24 aprile 1963 sulle relazioni consolari, resa esecutiva in Italia con l. n. 804

del 1967, per atti compiuti nell'esercizio delle funzioni consolari, quali definite dall'art. 5 della Convenzione cit., comporta che, quando essa sia invocata, l'accertatore, a seconda dell'esito delle verifiche compiute sulla sussistenza dei relativi presupposti, deve procedere alla contestazione immediata o alla notifica differita della violazione ovvero alla trasmissione del verbale all'Ufficio o Comando dal quale dipende perché provveda alla segnalazione al Ministero degli affari esteri per le comunicazioni da effettuarsi in via diplomatica (**Sez. 2, n. 09385/2019, Sabato, Rv. 653487-01**). Ove l'organo accertatore, per impossibilità o erroneità dell'accertamento sui presupposti, contesti o notifichi la violazione in presenza dell'immunità, il rilievo sulla sua sussistenza in sede di opposizione giurisdizionale - su ricorso dell'interessato, o di notifica con nota verbale in sede diplomatica, su richiesta della competente rappresentanza dello Stato estero - conduce all'annullamento dell'atto.

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

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

Il punto di partenza può essere rinvenuto - tra le fonti comunitarie generali ed astratte - nei trattati, attualmente due, ossia il Trattato sull'Unione Europea (TUE) e il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), e nel riconoscimento dell'effetto diretto dei Trattati (CGUE 5 febbraio 1963, *Van Gend en Loos*, C-26/62, § II), in quanto per loro natura idonei a produrre effetti diretti sui 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 armonizzazione dell'imposizione indiretta.

La Corte di cassazione, a questo proposito, si è concentrata innanzitutto sul recupero degli aiuti di Stato.

In generale, le imprese beneficiarie di un aiuto di Stato possono fare legittimo affidamento sulla sua regolarità solo quando sia stato concesso nel rispetto dell'art. 108 TFUE, gravando sulle stesse l'onere di informazione e vigilanza circa l'osservanza della procedura di controllo della sua conformità al diritto eurounitario, ciò rientrando nella normale diligenza di ogni operatore economico agente sul mercato interno. Ne consegue che si presume legale e compatibile solo l'aiuto rispettoso della procedura prevista dalla norma eurounitaria in quanto l'obbligo di sopprimere un aiuto incompatibile con il Trattato è assoluto e ne

comporta la necessaria restituzione da parte del beneficiario cosi che venga meno l'indebito vantaggio acquisito a danno dei suoi concorrenti nel mercato comune (**Sez. 1, n. 04860/2019, Terrusi, Rv. 652806-01**).

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

Una serie di decisioni della S.C. hanno mirato ad evitare che, attraverso la singola agevolazione, venisse in concreto ottenuto un arricchimento indebito idoneo a falsare il mercato. Così la Corte di cassazione (Sez. 5, n. 24986/2018, Aceto, Rv. 650801-01) ha ritenuto che l'agevolazione fiscale per investimenti ex art. 5-*sexies* del d.l. n. 282 del 2002 contrasti con il diritto unionale in tema di aiuti di Stato (art. 107 TFUE) 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. Secondo la medesima logica, è stato deciso (**Sez. 5, n. 02208/2019, Zoso, Rv. 652369-01**) che l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 (cd. agevolazioni sisma Sicilia), non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, costituendo un aiuto di stato illegittimo, ai sensi dell'art. 108, § 3, TFUE, come stabilito dalla decisione n. 5549/2015/UE. Quest'ultima decisione ha pure precisato che, per quanto riguarda gli aiuti individuali già concessi prima della data di avvio della decisione e dell'ingiunzione di sospensione, il regime va considerato compatibile con il mercato interno se, in virtù della deroga prevista dall'art. 107, § 2, lett. *b)*, TFUE, può essere stabilito un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dall'impresa in seguito alla calamità naturale e l'aiuto di Stato concesso, dovendosi evitare i casi di

sovracompensazione rispetto ai danni subiti, dovuta al cumulo di aiuti, oppure se i benefici risultino in linea con il regolamento *de minimis* applicabile.

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

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

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

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

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

6.1.1. L'art. 47 CDFUE e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

In applicazione dei principi comunitari di effettività e di equivalenza e dell'art. 41 CDFUE, § 2, lett. *a)*, «*diritto ad una buona Amministrazione*», al § 2, lett. *a)*, la giurisprudenza della S.C., nel semestre in rassegna, ha affermato (**Sez. 5, n. 00701/2019, Gori, Rv. 652456-01**) che, in tema di

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

Ancora, secondo una medesima 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. Con la conseguenza 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.

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

Va premesso che lambisce la presente trattazione la questione - non ancora sedimentata - dell'operatività del principio del *ne bis in idem* di derivazione convenzionale e comunitaria nell'ambito del versante penale tributario interno, ambito nel quale sono recentemente intervenute importanti decisioni sia della Corte di giustizia (ad esempio, CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*), sia della Corte EDU (in particolare, Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, n. 24130/11 e 29758/11, su cui v. *retro* § 2.2.), sia della Cassazione penale (Sez. III, n. 06993/2017, Rv. 272588-01).

Tanto precisato, sulla rilevanza del principio del *ne bis in idem* di derivazione CEDU e recepito dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, circa l'applicazione di sanzioni, la

Corte di legittimità ha in generale affermato (**Sez. 5, n. 07131/2019, Napolitano, Rv. 653320-01**) che, allorché gli elementi fattuali evidenzino una stretta connessione, sul piano sostanziale oltre che cronologico, tra l'accertamento in sede tributaria ed il procedimento penale, l'irrogazione di sanzioni tributarie e penali non comporta la violazione del *ne bis in idem* quando alla sanzione amministrativa debba riconoscersi natura sostanzialmente penale.

Secondo una parte della giurisprudenza della sezione tributaria (Sez. 5, n. 27564/2018, Chindemi, Rv. 651068-02) il principio non impedisce che a un soggetto, già penalmente condannato con sentenza irrevocabile per il reato di cui all'art. 185 del d.lgs. n. 58 del 1998, sia successivamente irrogata la sanzione di natura penale, benché formalmente amministrativa, di cui all'art. 187-*ter* del d.lgs. cit., purché siano garantite tre condizioni:

1) il rispetto del principio di proporzionalità delle pene sancito dall'art. 49, § 3, CDFUE, secondo cui le sanzioni complessivamente inflitte devono corrispondere alla gravità del reato commesso;

2) la prevedibilità di tale doppia risposta sanzionatoria in forza di regole normative chiare e precise;

3) il coordinamento tra i procedimenti sanzionatori in modo che l'onere, per il soggetto interessato da tale cumulo, sia limitato allo stretto necessario.

L'orientamento merita di essere confrontato con la sopravvenuta giurisprudenza convenzionale (**CEDU 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda***, su cui v. *retro* § 2.2.).

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 per gli Stati membri.

7.1. La tutela procedurale.

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

In particolare, una recente importante interpretazione pregiudiziale della Corte di Giustizia (**CGUE 16 gennaio 2019, *Deutsche Post AG*, C-496/17**) ha interpretato l'art. 24, § 1, comma 2, del reg. d'esecuz. UE n. 2447 del 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del CDU, alla luce della direttiva n. 95/46/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al

trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati, e del reg. UE n. 679 del 2016 del Parlamento europeo e del Consiglio, relativo alla 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.

7.2. La tutela sostanziale.

Sul versante della tutela sostanziale offerta dal CDU, 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 prevede, in favore del contribuente che non sia 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**).

Ai fini dell'identificazione della nozione di «beneficiario», di cui al reg. CE n. 1083 del 2006 (recante disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo e sul Fondo di coesione) è recentemente intervenuta la Corte di Giustizia (CGUE 19 dicembre 2018, *Cadeddu*, C-667/17), interpretando l'art. 2, § 4, del reg. cit., in combinato disposto con l'art. 80 del medesimo, nel senso che esso non osta a una normativa tributaria nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che assoggetta all'imposta sul reddito delle persone fisiche gli importi concessi a queste ultime, a titolo di borsa di studio, dall'organismo pubblico incaricato dell'attuazione del progetto selezionato dall'Autorità di gestione del programma operativo di cui trattasi, ai sensi dell'art. 2, § 3, del reg. cit., e finanziato con fondi strutturali europei.

8. Principali direttive in materia tributaria.

Le direttive unionali, in materia tributaria, sono lo strumento centrale per perseguire il ravvicinamento delle legislazioni (art. 115 TFUE), soprattutto nel campo dell'imposizione indiretta e, tra le numerose direttive IVA, si distinguono la direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio (cd. sesta direttiva), e la direttiva di rifusione n. 2006/112/CE

del Consiglio, successivamente modificata, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

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

8.1. Sesta direttiva IVA.

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

Il rinvio ha originato la pronuncia della Corte di Giustizia (CGUE 12 marzo 2017, *Identi)*, secondo la quale il diritto dell'Unione ed, in particolare, l'art. 4, § 3, TUE e gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, nonché le norme sugli aiuti di Stato, deve essere interpretato nel senso che non osta a che i debiti da imposta sul valore aggiunto siano dichiarati inesigibili in applicazione di una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede una procedura di esdebitazione con cui un giudice può, a certe condizioni, dichiarare inesigibili i debiti di una persona fisica non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale persona è stata sottoposta.

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

8.2. Direttiva di rifusione.

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

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

La medesima direttiva di rifusione è stata oggetto di due ulteriori sentenze della Corte di Giustizia, in relazione ad altrettanti significativi profili. Al fine di evitare frodi (CGUE 25 ottobre 2018, *Milan Božičevič Ježovnik*) l'art. 143, § 1, lett. *d)*, della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, come successivamente modificata, deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui il soggetto passivo importatore e fornitore abbia beneficiato di un'esenzione dall'IVA all'importazione sulla base di un'autorizzazione, rilasciata in seguito a un previo controllo da parte delle Amministrazioni doganali competenti alla luce degli elementi di prova esibiti da tale soggetto, quest'ultimo non è tenuto a pagare l'IVA *a posteriori* qualora risulti, in occasione di un ulteriore controllo, che non ricorrevano le condizioni sostanziali dell'esenzione, a meno che non si accerti, in base ad elementi oggettivi, che tale soggetto passivo sapeva o doveva sapere che le cessioni successive alle importazioni di cui trattasi rientravano in una frode, commessa dall'acquirente, ed egli non ha adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere per evitare tale frode, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Da ultimo, 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.

Quanto poi al regime probatorio, CGUE 8 novembre 2018, *Cartrans Spedition srl*, ha precisato che l'art. 146, § 1, lett. *e)*, della direttiva n. 2006/112/CE, da un lato, e detta disposizione in combinato disposto con l'art. 153 della direttiva cit., dall'altro, devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla prassi fiscale di uno Stato membro in forza della quale l'esenzione dall'IVA, rispettivamente, per le prestazioni di trasporto direttamente connesse a esportazioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da intermediari che intervengono in tali prestazioni di trasporto è subordinata alla produzione, da parte del debitore, della dichiarazione doganale di esportazione dei beni interessati. A tal riguardo, spetta alle Autorità competenti, ai fini della concessione di dette esenzioni, esaminare se la realizzazione della condizione relativa all'esportazione dei beni interessati possa essere dedotta, con un grado di verosimiglianza sufficientemente elevato, dall'insieme degli elementi di cui tali Autorità possono disporre. In tale contesto, un carnet TIR vidimato dalle Autorità

doganali del Paese terzo di destinazione dei beni, prodotto dal debitore, costituisce un elemento del quale spetta, in linea di principio, a dette Autorità tenere debitamente conto, a meno che queste ultime abbiano precisi motivi per dubitare dell'autenticità o dell'attendibilità di tale documento.

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 *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 qualificabile come *self executing* (**Sez. 5, n. 05956/2019, Succio, Rv. 652967-01**).

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

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

Numerose e importanti sono le decisioni rese dalla Corte di Giustizia in materia, 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, mentre, 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).

9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di Cassazione.

In via generale, sulla piena facoltà per ogni giudice, inclusa la S.C., in luogo di sollevare la questione di costituzionalità va rammentata la recente decisione della Consulta (**Corte Cost. n. 20/2019**, punto 2.3 del Considerato in diritto), la quale ha autorevolmente ribadito che «*resta fermo che i giudici comuni possono sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, sulla medesima disciplina, qualsiasi questione pregiudiziale a loro avviso necessaria. In generale, la sopravvenienza delle garanzie approntate dalla CDFUE rispetto a quelle della Costituzione italiana genera, del resto, un concorso di rimedi giurisdizionali, arricchisce gli strumenti di tutela dei diritti fondamentali e, per definizione, esclude ogni preclusione*». Resta fermo inoltre, il dovere del giudice comune – ricorrendone i presupposti – di non applicare, nella fattispecie concreta sottoposta al loro esame, la disposizione nazionale in contrasto con i diritti sanciti dalla Carta (**Corte Cost. n. 63/2019**, punto 4.3 del Considerato in diritto).

In applicazione di tale insegnamento, nel semestre in rassegna la Corte di Cassazione ha operato diversi rinvii pregiudiziali, tra i quali se ne si distinguono due in materia tributaria.

Il primo è stato sollevato da **Sez. 5, n. 02385/2019, Perrino** (che ha originato la causa *San Domenico Vetraria SpA c. Agenzia delle Entrate*, C-94/19, 2019/C 182/12) sulla questione se gli artt. 2 e 6 della sesta direttiva, nonché il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che ostano a 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.

Sul versante doganale, **Sez. 5, n. 02395/2019, Fuochi Tinarelli**, non massimata (che ha generato la causa *Agenzia delle Dogane c. Silcompa SpA*, C-95/19, 2019/C 182/13) 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, come nell'ipotesi in giudizio, 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.

Entrambe le questioni sono attualmente pendenti avanti la CGUE (**luglio 2019**).

9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi.

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

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

A proposito della definizione agevolata delle liti fiscali pendenti innanzi alla Corte di cassazione ha disposto rinvio pregiudiziale (Sez. 5, n. 18055/2010, Sotgiu, Rv. 614360-01), in quel caso 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 del d.l. 23 ottobre 2018 n. 119, conv. in l. 17 dicembre 2018 n.136.

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

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

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

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

Infine, benché non sollevata in materia fiscale, di grande rilievo per le sue ricadute in materia tributaria è l'ordinanza della Consulta (**Corte Cost. n. 117/2019**) con cui è stato operato il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea sulla 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» e, in caso di risposta negativa, sul se tale disciplina sia compatibile con gli artt. 47 e 48 CDFUE, anche alla luce della giurisprudenza della Corte EDU in materia di art. 6

CEDU e delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, nella misura in cui impone di sanzionare anche 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».

9.3. Interpretazione conforme e disapplicazione.

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

Tra i numerosi casi di interpretazione conforme, vi è 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.

Il rapporto di concessione di beni immobili del demanio marittimo, nell'ambito del quale un ente pubblico economico attribuisce ad un soggetto il diritto di occupare e usare, in modo anche esclusivo, il bene pubblico per una durata limitata e dietro corrispettivo, secondo la Cassazione (Sez. 5, n. 27804/2018, Castorina, Rv. 651084-02), rientra nella nozione comunitaria di locazione di beni immobili ai fini IVA, in applicazione della giurisprudenza *Cogep* (CGUE 25 ottobre 2007, *Co.ge.p. srl*), senza che assuma alcun rilievo il regime giuridico di diritto amministrativo del procedimento e dell'atto conclusivo, previsto dall'ordinamento italiano.

Ancora, Sez. 5, n. 24326/2018, Rv. 650524-01, ha affermato che, in tema di accise, il carburante per aeromodellismo rientra nella previsione di chiusura dell'art. 21, comma 5 (ed, a far data dal 1° giugno 2007, comma 4), del d.lgs. n. 504 del 1995, che sottopone a tassazione tutti i prodotti commercializzati o utilizzati come carburanti per motori, in conformità con l'interpretazione data dalla Corte di giustizia (CGUE 18 dicembre 2008, *Afton Chemical Ltd*, C-517/07, § 35) della direttiva n. 92/81/CEE, in un quadro normativo non mutato sul punto per effetto della vigenza della direttiva n. 2003/96/CE. Al contrario, l'imposizione del consumo di oli lubrificanti per fini diversi da combustione e carburazione ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 504 del 1995, che si poneva in contrasto con i principi dettati dalle direttive n. 92/81/CEE e n. 92/82/CEE, in base ai quali era obbligatoriamente esente da imposta, è conforme, come chiarito dalla

Corte di Giustizia, alla direttiva n. 2003/96/CE: ne deriva che non sussiste il diritto al rimborso per le imposte versate in periodi successivi alla data del 31 dicembre 2003 (**Sez. 5, n. 6138/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653038-01**).

Altre volte, il rapporto tra il diritto nazionale e quello eurounitario si è posto in termini di contrasto irriducibile. Ad esempio (**Sez. 5, n. 15198/2019, D'Aquino, Rv. 654134-01**), in tema di accise sul consumo di energia elettrica, 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.

Ancora, in tema di condono fiscale, la Corte di cassazione ha più volte affermato (Sez. 6-5, n. 19661/2018, Napolitano, Rv. 650358-01; Sez. 5, n. 27822/2018, Federici, Rv. 651541-01), che le misure con le quali lo Stato membro rinuncia ad una corretta applicazione o riscossione dell'IVA devono ritenersi incompatibili, anche rispetto alle sanzioni, con la disciplina comunitaria per contrasto con la sesta direttiva, come interpretata dalla Corte di Giustizia (CGUE 17 luglio 2008, *Commissione c. Italia*, C-132/06), trattandosi di misure di carattere dissuasivo e repressivo, la cui funzione è quella di determinare il corretto adempimento di un obbligo nascente dal diritto europeo. Conseguentemente, è stato disapplicato l'art. 9-*bis* della l. n. 289 del 2002, che consente la definizione dei rapporti fiscali escludendo le sanzioni connesse al ritardato od omesso versamento dell'IVA.

CAPITOLO III

CARATTERI DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E SOGGETTI PASSIVI DELL'IMPOSIZIONE

(Rosaria Giordano –Antonio Mondini[1])

SOMMARIO: 1. Profili generali dell'obbligazione tributaria. – 2. I soggetti passivi. I soggetti residenti. – 2.1. *Segue*. I soggetti non residenti. – 2.2. Le norme contro la doppia imposizione internazionale. – 3. La solidarietà paritetica e dipendente. – 4. La sostituzione tributaria e le ritenute.

1. L'obbligazione tributaria: profili generali.

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

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

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

2. I soggetti passivi. I soggetti residenti.

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

Ai fini dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente deve farsi riferimento al centro degli affari e degli interessi vitali dello stesso, dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, non rivestendo ruolo prioritario, invece, le relazioni affettive e familiari, le quali assumono rilevanza solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo

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

col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (Sez. 5, n. 32992/2018, Giudicepietro, Rv. 651993-01).

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

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

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

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

Sul punto, è stato chiarito, nella giurisprudenza della S.C., che, in tema di imposte sui redditi, si applica anche a vantaggio del contribuente che invochi il regime nazionale a lui più favorevole il comma 2-*bis* dell'art. 2 del d.P.R. n. 917 del 1986, che, nel prevedere, per i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con d.m., la presunzione di residenza in Italia, esonera dall'onere della prova chi sia interessato a far valere tale fatto e prescrive, invece, espressamente, per la parte che sia interessata a negarlo, ossia l'Amministrazione finanziaria, l'onere di fornire la prova contraria per affermare l'inesistenza della residenza stessa (Sez. 5, n. 21437/2014, Greco, Rv. 632507-01).

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

2.1. I soggetti non residenti.

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

Occorre peraltro considerare che, ai fini dell'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, accertato ai sensi dell'art. 5 del modello di Convenzione OCSE contro la doppia imposizione, è necessaria una presenza del soggetto non residente nel territorio dell'altro Stato contraente dotata di una certa stabilità ed, in particolare, caratterizzata da una «*stabile organizzazione*», i cui elementi costitutivi sono quello materiale ed oggettivo della «*sede fissa di affari*» e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attività. La Corte di cassazione ha chiarito che la verifica in concreto della ricorrenza di tali elementi deve essere effettuata dal giudice di merito, alla luce di quelli ulteriori caratterizzanti la fattispecie, con giudizio di fatto incensurabile in cassazione, ove sorretto da motivazione immune da vizi logici e giuridici (Sez. 5, n. 28059/2017, Tricomi L., Rv. 646224-01: fattispecie nella quale la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva escluso l'assoggettabilità a tassazione del reddito prodotto in Italia dal residente in Jugoslavia in fattispecie costituita da attività svolta presso i cantieri

organizzati dalle committenti o sub-committenti siti in Italia, con modesti attrezzi ivi custoditi, in quanto non era emersa la loro rilevanza strumentale rispetto allo svolgimento dell'attività commessa e funzionale alla correlata e conseguente produzione del reddito d'impresa). In ogni caso, come precisato da Sez. 5, n. 32078/2018, Federici, Rv. 651904-01 (in fattispecie relativa ad una fondazione di diritto canadese la cui gestione tributaria e finanziaria era concentrata presso la sede legale canadese), ai fini della sussistenza del requisito della stabile organizzazione in Italia non è necessario che quest'ultima debba essere di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, essendo sufficiente che vi sia una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.

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

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

2.2. Le norme contro la doppia imposizione internazionale.

L'adozione del doppio criterio di prelievo, in base al cd. utile mondiale del soggetto ed alla territorialità della fonte del reddito, espressione della sovranità dello Stato sui cittadini e sul territorio, implica il rischio di doppie imposizioni rispetto ai Paesi che utilizzano gli stessi criteri (cfr. **Sez. 5, n. 10706/2019, D'Orazio, Rv. 653542-01**, la quale ha sottolineato che, in tema di doppia imposizione internazionale, la nozione di persona fisica residente in uno Stato contraente deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento della stessa ad imposizione in modo illimitato nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subìto, essendo lo scopo delle Convenzioni bilaterali quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale, come affermato dalla Corte di Giustizia UE (CGUE 19 novembre 2009, n. 540).

Sussiste, pertanto, l'esigenza di adottare appositi accordi tra Stati, di carattere bilaterale o multilaterale, al fine di evitare che tale effetto si verifichi in concreto, ostacolando la vita economica internazionale.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni contengono, pertanto, norme di distribuzione del potere impositivo tra gli Stati contraenti e prevalgono sul diritto interno incompatibile ex art. 117 Cost.

Sulla questione, in una significativa pronuncia, la Corte di legittimità ha sottolineato che, a fronte di una disposizione pattizia di indiscutibile chiarezza è scorretto sul piano esegetico e costituisce indubbia forzatura sul piano logico e giuridico ipotizzare che in quella sede si sia inteso richiamare, in una sorta di rinvio *per relationem* idoneo a modificare il senso e la portata della nonna pattizia, la presunzione *iuris et de iure* contenuta in una norma dell'ordinamento interno di uno degli Stati contraenti, con la conseguenza che «non vi è alcun motivo né alcuno strumento logico e/o giuridico per ritenere che la previsione di una norma interna possa in qualche modo incidere sul chiaro disposto di una norma pattizia condizionandone la portata, con la conseguenza che la fattispecie deve essere regolata dalla norma convenzionale, gerarchicamente sovraordinata alla legge ordinaria interna» (v., in motivazione, Sez. 5, n. 14474/2016, Di Iasi, Rv. 640548-01).

Occorre peraltro considerare che l'art. 169 del d.P.R. n. 917 del 1986 fa salva la previsione, in ambito nazionale, di un meccanismo di tassazione più favorevole per il contribuente rispetto a quello riconosciuto negli accordi contro le doppie imposizioni.

Inoltre, il diritto dell'Unione europea prevale sia tra gli Stati membri che nei confronti di Stati terzi rispetto al diritto convenzionale incompatibile.

Gli accordi internazionali contro la doppia imposizione vengono predisposti, di regola, sulla base di modelli elaborati dalle organizzazioni internazionali: tra questi, l'Italia utilizza il modello OCSE che attribuisce rilevanza, ai fini della tassazione, alla residenza del soggetto (nel senso che se questa si trova in Italia anche se l'imposta è versata esclusivamente all'estero il soggetto residente non è esente dall'obbligo di dichiarazione v. Sez. 5, n. 20291/2018, Giudicepietro, Rv. 650152-01).

A quest'ultimo riguardo si segnala, nella giurisprudenza della S.C., Sez. 5, n. 26638/2017, Zoso, Rv. 645988-01, la quale ha ritenuto, sull'assunto per il quale l'art 4, comma 2, lett. *a)*, della Convenzione tra Italia ed il Governo delle Federazione russa per evitare le doppie imposizioni (ratificata con l. n. 370 del 1997), laddove menziona l'abitazione permanente quale criterio per individuare lo Stato ove il contribuente ha la residenza, deve essere interpretato in forza del tenore letterale del modello OCSE di riferimento, al quale si sono ispirati i contraenti, la Corte, che, ai fini dell'individuazione dello Stato impositore rileva la stabile disponibilità di fatto di un'abitazione in capo al contribuente per periodi di tempo indeterminati, indipendentemente dalla proprietà della stessa.

In coerenza con l'impostazione volta ad attribuire rilevanza al luogo dove si trova la residenza fiscale del soggetto si è espressa, inoltre, Sez. 5, n. 24112/2017, Virgilio, Rv. 645973-01, la quale ha evidenziato che, in materia di imposta sui redditi, ai sensi dell'art. 15 della Convenzione tra Italia e Regno Unito del 21 ottobre 1988, ratificata e resa esecutiva per l'Italia con l. n. 329 del 1990, le somme percepite a titolo di retribuzione dell'attività di lavoro dipendente, svolta in uno dei due Stati contraenti, in cui il soggetto risiede, sono soggette a tassazione esclusivamente in tale Stato.

Analogamente, Sez. 5, n. 14474/2016, Di Iasi, Rv. 640548-01, ha ritenuto che le somme corrisposte a titolo di trattamento di fine rapporto da datore di lavoro residente in Italia ad un soggetto residente in Svizzera sono imponibili in Svizzera, ove l'attività lavorativa sia stata ivi prestata, in base all'art. 15 della Convenzione italo-svizzera, che prevale sull'art. 23, comma 2, lett. *a)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, essendo la norma pattizia gerarchicamente sovraordinata alla legge ordinaria interna.

Ai fini della tassazione delle *royalties* opera invece il criterio, elaborato dalla prassi internazionale, del «beneficiario effettivo», volto a contrastare pratiche finalizzate a trarre profitto dall'autolimitazione della potestà impositiva statale, in forza del quale può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro Stato contraente che abbia la reale disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi, altrimenti, una traslazione impropria

dei benefici convenzionali o un fenomeno di non imposizione (cfr. Sez. 5, n. 32840/2018, Guida, Rv. 652114-01: fattispecie in cui la S.C. ha escluso che potesse considerarsi beneficiario effettivo delle *royalties* corrisposte dalla società italiana la società tedesca la quale svolgeva il ruolo di mera intermediaria della casa-madre statunitense, effettiva proprietaria dei marchi e brevetti il cui sfruttamento era stato concesso alla società italiana e alla quale trasferiva gran parte delle *royalties* ricevute dalle controllate europee, assoggettando a tassazione in Germania il reddito costituito da una esigua quota dalla stessa trattenuta a titolo di provvigione per l'attività svolta).

Di interesse, poi, **Sez. 08812/2019, Triscari, Rv. 653350-01**, per la quale la disciplina di cui all'art. 110, commi 10 e 11, del d.P.R n. 917 del 1986 (nel testo in vigore *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 mposizioni, 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.

Fenomeno speculare alla doppia imposizione è quello della «doppia non imposizione», che può derivare dall'effetto congiunto di una legge interna e di una clausola convenzionale.

Sulla questione, la Corte di cassazione è intervenuta per chiarire l'incompatibilità con il nostro ordinamento dell'effetto concreto della «doppia non imposizione». In particolare, è stato precisato che qualora, in virtù delle Convenzioni contro la doppia imposizione, venga previsto che un soggetto residente non sia soggetto a tassazione in altro Stato per l'attività lavorativa ivi prestata, deve escludersi si tratti di reddito sottratto ad imposizione in entrambi gli Stati in quanto ciò si risolverebbe in una esenzione non prevista dalla legge, in contrasto con il principio costituzionale, secondo il quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, di cui all'art. 53, comma 1, Cost., che sancisce il principio di completezza dell'ordinamento giuridico tributario. È stato infatti evidenziato a riguardo che le esenzioni, in quanto derogano al regime generale del prelievo fiscale, devono essere espressamente previste dal legislatore (né sono suscettibili di applicazione analogica), e sono legittime in quanto siano giustificate da ragioni di equità o di politica fiscale, che non le ponga in contrasto con i principi di uguaglianza, di capacità contributiva e di riserva di legge. Proprio al fine di impedire che, nell'intento di evitare le doppie imposizioni, le Convenzioni

relative possano essere invece utilizzate per eludere gli obblighi fiscali, è previsto che, quando uno degli Stati contraenti abbia riscosso mediante ritenuta una imposta in ipotesi non dovuta, l'istanza di rimborso presentata allo Stato contraente deve essere accompagnata da un attestato ufficiale, rilasciato dall'altro Stato contraente, che certifichi che sussistono le condizioni richieste per avere diritto al rimborso (Sez. 5, n. 20238/2013, Crucitti, Rv. 628060-02, con riferimento all'art. 14, lett. *b*, del protocollo allegato alla Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni, la quale ha conseguentemente ritenuto che l'art. 3, comma 3, lett. *c*, del d.P.R. n. 917 del 1986, nel testo vigente fino al 31 dicembre 2000, nell'escludere dalla base imponibile i redditi da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, non prevede un'esenzione fiscale, ma attua il principio del divieto di doppia imposizione ed ha, pertanto, quale presupposto implicito, la tassazione di quel reddito nello Stato di produzione, analogamente a quanto stabilito dall'art. 20, comma 1, lett. *c*, del predetto decreto per il reddito da lavoro dipendente prodotto in Italia, sicché, sebbene sulle norme di diritto internazionale interno prevalgano le disposizioni delle convenzioni bilaterali, ove per effetto delle stesse vi sia rinuncia dell'altro Stato al proprio potere impositivo, esso rimane in capo allo Stato italiano, stante l'eccezionalità delle esenzioni di imposta, legittime solo se giustificate da ragioni di equità e politica fiscale, che non le pongano in contrasto con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva).

In conformità a tali assunti Sez. 5, n. 29529/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651282-02, ha affermato che, in tema di imposta sui dividendi, il diritto al credito di imposta su redditi prodotti e tassati all'estero a titolo definitivo opera nei limiti in cui gli stessi entrino a far parte della base imponibile in Italia, sicché il prelievo fiscale su redditi esteri che non concorrono alla formazione del reddito complessivo e, quindi, sono esenti da imposta in Italia, non dà diritto alla detrazione, non essendovi in tal caso il rischio di doppia imposizione (per un'applicazione concreta v., di recente, **Sez. 5, n. 16004/2019, Fracanzani, Rv. 654161-01**, la quale ha ritenuto legittimo il diniego opposto dall'Amministrazione avverso plurime istanze di rimborso presentate dalla società-madre, residente in Francia, per crediti d'imposta relativi a dividendi distribuiti dalla società-figlia residente in Italia, in ragione dell'alternatività tra il regime convenzionale e quello di esenzione da imposizione dei dividendi in Francia di cui alla menzionata direttiva).

3. La solidarietà paritetica e dipendente.

In ambito tributario è molto frequente che gli obblighi formali e l'obbligazione tributaria siano imposti a più soggetti. Si discute in dottrina, ma anche la giurisprudenza non è unanime, sulla generale applicazione in materia della nozione di solidarietà di cui all'art. 1292 c.c., ovvero sui limiti della trasposizione delle norme civilistiche nel diritto tributario.

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

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

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

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

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

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

Un'ulteriore rilevante differenza intercorrente tra le due tipologie di solidarietà è quella che riguarda il diritto di regresso che è riconosciuto all'obbligato solidale paritetico nei confronti degli altri solo limitatamente alla porzione di debito spettante a ciascuno: in tal caso, ove non diversamente specificato, le quote tra i vari con debitori sono uguali.

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

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

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

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

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

Tale orientamento si fonda sul principio generale espresso da Sez. 5, n. 01592/2001, Falcone, Rv. 543648-01, sempre in materia di IVA, secondo il quale, poiché nessuna norma speciale tributaria deroga alla

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

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

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

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

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

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

Più di recente, un'importante precisazione è stata effettuata da Sez. 5, n. 03204/2018, Castorina, Rv. 646938-01, per la quale, in presenza di

più coobbligati solidali, occorre distinguere in base all'esito dei provvedimenti giudiziali, nel senso che, ove uno solo di essi impugni l'avviso di accertamento e la sentenza respinga il ricorso, la medesima non ha effetti nei confronti degli altri, ex art. 1306, comma 1, c.c. Al contrario, la pronunzia favorevole, con la quale venga annullato, anche parzialmente, l'unico atto impositivo, esplica i suoi effetti verso tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato. La *ratio* poggia sulla natura costitutiva del processo tributario, volto, infatti, all'annullamento di atti autoritativi. Ne consegue che della sentenza favorevole potrà giovarsi anche il condebitore rimasto processualmente inerte.

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

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

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

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

Di recente, in proposito, Sez. 6-5, n. 02545/2018, Manzon, Rv. 647191-01, ha evidenziato che la tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei confronti degli stessi la decadenza di cui all'art. 25 del

d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. La S.C. ha chiarito, infatti, che in materia tributaria, a differenza di quella civile, trova applicazione, anche in tale ipotesi, l'art. 1310, comma 1, c.c., sebbene dettato in tema di prescrizione, in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie.

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

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

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

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

4. La sostituzione tributaria e le ritenute.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da tale premessa deriva che, quando la ritenuta non sia stata operata su emolumenti che pure costituiscono una componente di reddito, all'omissione il percettore dovrà ovviare, dichiarando i relativi proventi e calcolando l'imposta sull'imponibile alla cui formazione quei proventi hanno concorso. Su tale dichiarazione dovranno essere esercitati i normali poteri di controllo e di accertamento in rettifica da parte dell'Ufficio, il quale liquiderà la maggiore imposta in dipendenza dei proventi in ipotesi non dichiarati, sui quali il sostituto non abbia operato la trattenuta dovuta, omettendo il relativo versamento (in tal senso, da ultimo, Sez. 5, n. 16230/2018, D'Orazio, Rv. 649101-01).

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

Sul tema, più di recente, Sez. 5, n. 31028/2017, Fasano, Rv. 646684-01, ha precisato che la mancata effettuazione della ritenuta d'acconto non elimina l'obbligo gravante sul sostituto di versare la somma corrispondente, fermo il suo diritto di rivalersi, in relazione all'importo corrisposto, nei riguardi del sostituito (cd. rivalsa successiva), sicché, nell'ipotesi in cui l'Erario abbia chiesto il pagamento delle ritenute non operate dal datore di lavoro ai singoli dipendenti mediante la notifica di

avvisi di accertamento, poi definitivamente annullati dal giudice tributario oppure in autotutela, la pretesa impositiva nei confronti del sostituto viene meno, in quanto il rapporto tributario è stato già regolato dal sostituito, reale soggetto passivo del tributo, analogamente all'ipotesi in cui quest'ultimo abbia già versato o condonato le ritenute.

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

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

Le Sezioni Unite muovono dalla considerazione che l'art. 64, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, laddove disciplina il procedimento di accertamento dell'imposta nel caso di sostituzione, riconosce al sostituto esclusivamente una facoltà di intervento, dal ché è desumibile che il dovere di versamento della ritenuta d'acconto costituisce un'obbligazione autonoma rispetto all'imposta; tale obbligazione è posta dalla legge solamente a carico del sostituto, a mezzo degli artt. 23 ss. del citato decreto, come confermato anche dall'art. 35 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale prevede la solidarietà del sostituito soltanto nel caso in cui il sostituto non abbia versato l'acconto con ciò chiaramente escludendola nel caso contrario; rimarcano poi che l'art. 35 condiziona la speciale fattispecie di solidarietà del sostituito per l'obbligazione di versamento dell'acconto d'imposta, alla circostanza che le ritenute, oltre a non essere state versate, non siano state operate, in perfetta coerenza con il disposto dell'art. 22 del d.P.R. n. 917 del 1986 che riconosce al sostituito il diritto allo scomputo delle ritenute operate dal sostituto

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

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

Il sostituito, il quale per qualsiasi ragione non disponga della certificazione che, ai sensi dell'art. 4, commi 6-*ter* e 6-*quater*, del d.P.R. n. 322 del 1998, il sostituto d'imposta deve rilasciare con indicazione dell'ammontare delle ritenute operate, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte, può dunque, alla luce del riaffermato principio, documentare di essere stato assoggettato a ritenuta e di avere diritto a scomputarne l'importo mediante esibizione della fattura emessa in riferimento al compenso percepito e riportante l'indicazione della ritenuta, della documentazione, proveniente da banche o altri intermediari finanziari, idonea a comprovare l'importo netto effettivamente ottenuto o di copia della contabilità in entrata, di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante che, a fronte di tale fattura, non sono intervenuti altri pagamenti da parte del sostituto.

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

Nel semestre di riferimento, si segnala, poi, **Sez. 5, n. 01768/2019, Condello, Rv. 652634-01**, secondo cui sono soggette a ritenuta d'acconto le indennità di cessazione di rapporti di agenzia essendo le stesse da

qualificarsi, alla luce del combinato disposto degli artt. 49, commi 4 e 12, lett. *f)*, del d.P.R. n. 597 del 1973, e 25, comma 1, terza proposizione, del d.P.R. n. 600 del 1973 (nel testo sostituito dall'art. 43 del d.P.R. n. 897 del 1980, applicabile ai redditi prodotti dal 1° gennaio 1982), come elementi di lavoro autonomo.

In tema di reddito delle persone giuridiche, Sez. 5, n. 03819/2018, Perrino, Rv. 646942-01, ha individuato in capo alle società di capitali che ricevono somme di denaro a titolo di mutuo dai propri soci, l'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto sugli interessi dovuti. Detto obbligo ricorre, non solo nell'ipotesi in cui la corresponsione degli interessi sia effettivamente avvenuta, ma anche quando essa sia soltanto presunta dalla legge, atteso il carattere normalmente oneroso del mutuo, sancito dall'art. 1815 c.c. e in virtù della presunzione di cui all'art. 45, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986.

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

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

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

Con riferimento, invece, all'acconto sulle imposte dovute sul TFR di cui all'art. 3, comma 211, della l. 23 dicembre 1996, n. 662, Sez. 5, n. 10243/2018, Guida, Rv. 648069-01, ha chiarito che è una forma di imposizione straordinaria (sui trattamenti maturati al 31 dicembre degli anni 1996 e 1997), avente contenuto di mero anticipo, posta a carico dei sostituti d'imposta. Ne deriva che questi ultimi, per il recupero dello stesso, oltre ad utilizzare il previsto credito d'imposta, possono presentare istanza ex art. 38, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973. Il principio si basa sul rilievo che l'esclusione del rimborso, infatti, determinerebbe un illegittimo pregiudizio per la sfera patrimoniale del datore di lavoro e, al contempo, un indebito arricchimento per l'Erario.

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

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

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

In tema di misure a sostegno dei soggetti colpiti dal sisma del dicembre 1990 nelle province di Catania, Ragusa e Siracusa, previste dall'art. 9, comma 17, della l. 27 dicembre 2002, n. 289 - come in seguito precisato dall'art. 1, comma 665, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, nel testo

novellato dall'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b)*, della l. 3 agosto 2017, n. 123, di conv., con modif., del d.l. 20 giugno 2017, n. 91, Sez. 6-5, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-02, ha riconosciuto anche al percettore di reddito da lavoro dipendente il diritto di chiedere il rimborso delle somme indebitamente ritenute alla fonte e versate dal datore di lavoro. L'affermazione rinviene da aspetti di fondo della figura della sostituzione d'acconto: il dettato dell'art. 23, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, che rende evidente che il contribuente è il percipiente-sostituito con la conseguenza che la circostanza per cui la somma richiesta in restituzione sia stata versata tramite ritenute operate dal sostituto d'imposta non rileva ai fini della spettanza del beneficio; il principio generale in tema di legittimazione attiva al rimborso in caso di sostituzione, secondo cui in tema di rimborso delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono legittimati a richiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso della somma non dovuta e ad impugnare l'eventuale rifiuto dinanzi al giudice tributario sia il soggetto che ha effettuato il versamento (cd. sostituto d'imposta), sia il percipiente delle somme assoggettate a ritenuta.

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

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

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

La Corte di cassazione, infatti, sul tema, ha sottoposto a revisione critica i propri precedenti arresti, pervenendo alla conclusione che «le

controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario» (Sez. U, n. 08312/2010, Merone, Rv. 612045-01; e, più di recente, Sez. U, n. 16833/2017, Bruschetta, Rv. 644802-01, in materia di ritenuta d'acconto in una controversia tra un istituto di credito e un ente locale).

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

CAPITOLO IV

LA DICHIARAZIONE

(di Rosaria Giordano)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione. – 3. Natura ed emendabilità della dichiarazione. – 3.1. Termini per l'emendabilità. – 3.2. Limiti alla emendabilità. – 3.3. Soggetti. – 4. Termini e modalità di presentazione. – 5. Controllo formale e liquidazione.

1. Premessa.

La dichiarazione dei redditi è il documento, avente forma di modello predefinito, nel quale il contribuente, persona fisica o giuridica, espone i propri redditi e calcola l'imposta dovuta in relazione ad un determinato periodo di imposta. La dichiarazione comprende tutti i redditi: quelli di lavoro e di pensione, quelli di terreni e fabbricati, quelli di capitale (*i.e.* derivanti da investimenti tassati), quelli di lavoro autonomo e di impresa, quelli diversi, ossia non classificabili all'interno delle altre categorie ma, comunque, percepiti nell'anno.

Il documento necessario per la dichiarazione dei redditi in Italia è denominato «Modello Unico», che cambia a seconda della natura del contribuente: persona fisica, società di persone, ente non commerciale o società di capitali. In sostituzione del Modello Unico, le persone fisiche che non sono titolari di partita IVA, possono compilare il «Modello 730».

2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione.

Hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione tutti coloro che hanno percepito, nel periodo di imposta, redditi imponibili. Imprenditori e professionisti sono tenuti alla presentazione anche in assenza di redditi o in presenza di perdite.

Soggiacciono, inoltre, a tale obbligo i soggetti dotati di capacità d'agire nonché eredi, tutori, rappresentanti legali del minore e dei soggetti incapaci, per i redditi da questi ultimi percepiti.

Sono esonerate dalla dichiarazione, in linea generale, tutte le persone (non imprenditori o professionisti) che non abbiano redditi tassabili o abbiano soltanto redditi tassati alla fonte (ad esempio, il pensionato o il lavoratore dipendente).

Nel periodo in esame, **Sez. 5, n. 06111/2019, Saija, Rv. 653036-01**, ha chiarito che, in caso di sequestro preventivo di azienda ex art. 321 c.p.p., il custode giudiziario è chiamato a gestire l'impresa solo dall'esecuzione della misura, sicché, per quanto riguarda l'anno immediatamente precedente, soggetto passivo delle imposte, obbligato anche a presentare le dichiarazioni fiscali, resta l'imprenditore sequestratario, nei cui confronti l'imponibile fiscale si è cristallizzato alla fine del menzionato esercizio, al quale, con riferimento a quell'anno, deve essere pertanto notificato l'avviso di accertamento, in qualità di «contribuente», ai sensi dell'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 56, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

3. Natura ed emendabilità della dichiarazione.

Come evidenziato, la dichiarazione è l'atto attraverso il quale il contribuente indica al Fisco le componenti reddituali attive e passive relative all'anno di imposta ed autodetermina l'imposta stessa, operando le detrazioni per giungere all'importo finale, che, peraltro, può anche essere negativo, evidenziando un credito nei confronti dell'Amministrazione.

Argomento molto dibattuto in dottrina e nella giurisprudenza della Corte di cassazione è quello relativo alla natura della dichiarazione. Non si tratta di questione fine a sé stessa, meramente speculativa e teorica, poiché dalla risposta dipendono conseguenze pratiche molto importanti, quale, per esempio, la soluzione al problema della emendabilità della dichiarazione stessa in caso di errori.

La giurisprudenza di legittimità appare ormai essersi attestata sulla natura della dichiarazione quale manifestazione prevalentemente di «scienza», come tale emendabile, fatti salvi i limiti che verranno indicati.

Infatti il contenuto della dichiarazione dei redditi può essere, per così dire, misto, nel senso che accanto ad una prevalente natura dichiarativa, la stessa può contenere alcune specifiche parti relative a dichiarazioni di volontà.

Per esempio, in materia di tassazione delle plusvalenze da cessione d'azienda, l'art. 16 del d.P.R. n. 917 del 1986 ha una portata innovativa rispetto al pregresso regime, in quanto consente al contribuente persona fisica un'opzione tra tassazione ordinaria e tassazione separata, scelta che, però, qualora cada sulla tassazione separata, deve essere espressa in modo univoco e concludente con una manifestazione di volontà tempestiva, trattandosi di un beneficio per il contribuente che, come tale, è consentito solo nei casi previsti ed alle condizioni stabilite dal legislatore, non potendo trovare applicazione, in tale ipotesi, l'art. 1 del d.P.R. n. 442 del 1997 che, nell'attribuire rilevanza ai comportamenti concludenti del contribuente, si riferisce soltanto ai regimi di determinazione delle imposte od i regimi

contabili e non può trovare applicazione con riferimento alle modalità di pagamento delle imposte, quale è il beneficio della tassazione separata (Sez. 5, n. 31061/2018, Piccone, Rv. 651771-01).

Sulla natura costitutiva o meno della dichiarazione ai fini del riconoscimento di un credito di imposta, e quindi sulle conseguenze, a tal fine, della omessa dichiarazione, Sez. 5, n. 31433/2018, De Masi, Rv. 651777-01, ha ritenuto che, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria recuperi, ai sensi degli artt. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, un credito esposto nella dichiarazione oggetto di liquidazione, maturato in una annualità per la quale la dichiarazione risulti omessa, il contribuente può dimostrare, mediante la produzione di idonea documentazione, l'effettiva esistenza del credito non dichiarato, ed in tale modo viene posto nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato (salvo sanzioni ed interessi) qualora avesse presentato correttamente la dichiarazione, atteso che, da un lato, il suo diritto nasce dalla legge e non dalla dichiarazione e, da un altro, in sede contenziosa, ci si può sempre opporre alla maggiore pretesa tributaria del Fisco, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

Sez. 5, n. 30014/2018, Federici, Rv. 651422-01, si è occupata indirettamente della natura delle indicazioni di determinati elementi in dichiarazione, ritenendo, in tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, che in base all'art. 43-*ter*, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, nella formulazione in vigore anteriormente all'introduzione del comma 2-*bis* (aggiunto dall'art. 2, comma 3, del d.l. n. 16 del 2012, conv., con modif., nella l. n. 44 del 2012), anche il soggetto consolidante, quando sia cessionario del credito d'imposta del consolidato dell'anno precedente per la compensazione con propri debiti fiscali, ha l'obbligo, a pena di inefficacia, di indicare nella dichiarazione gli estremi previsti dal comma 2 della medesima norma.

L'indicazione in dichiarazione di un credito di imposta rileva anche ai fini della domanda di rimborso, atteso che, ove il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione, ai fini del rimborso del relativo importo, il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, bensì l'ordinario termine di prescrizione decennale, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria (Sez. 5, n. 21788/2018, Greco, Rv. 650062-01).

La corretta compilazione della dichiarazione è l'unico modo per il contribuente per esercitare le facoltà concessagli per la determinazione del

reddito tassabile; così, in tema di redditi d'impresa, la deduzione degli ammortamenti anticipati di beni materiali nel conto economico è ammissibile, ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. *b)*, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione, applicabile *ratione temporis*, modif. dall'art. 1 del d.lgs. n. 344 del 2003), purché venga compilato l'apposito prospetto («Quadro EC») della dichiarazione dei redditi della società, contenente informazioni relative ai componenti negativi non transitati nel conto economico, venendo meno, in mancanza di detta registrazione, la neutralità degli stessi sul piano civilistico, contabile e fiscale (Sez. 5, n. 26398/2018, Guida, Rv. 650721-01).

Il contenuto della dichiarazione rileva anche ad altri fini: in particolare, la variazione di domicilio, comunicata dal contribuente proprio nella dichiarazione, determina la competenza territoriale dell'Ufficio ex art. 31 del d.P.R. n. 600 del 1973, trattandosi di atto idoneo a rendere nota la circostanza all'Amministrazione finanziaria (Sez. 5, n. 24292/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650702-01).

La questione dell'emendabilità della dichiarazione continua ad essere un argomento molto dibattuto, anche per le riflessioni che esso comporta su vari temi connessi, come quello dei suoi rapporti con le norme in tema di decadenza, o per la sopra citata distinzione tra dichiarazioni di scienza e di volontà.

Sul primo tema, è stato affermato che il principio della generale emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze: ne deriva che il credito di imposta, ai sensi dell'art. 6 del d.m. n. 275 del 1998, deve essere indicato a pena di decadenza nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il beneficio è concesso, senza che, peraltro, possa attribuirsi efficacia retroattiva al d.l. n. 244 del 2016, conv. in l. n. 19 del 2017, il quale, modificando l'art. 2, comma 8 e 8-*bis* del d.P.R. n. 322 del 1998, ha unificato il termine per le dichiarazioni integrative, siano esse favorevoli o sfavorevoli al contribuente, individuandolo in quello del quarto anno successivo alla dichiarazione (Sez. 5, n. 31052/2018, Castorina, Rv. 651910-01).

È stato anche espresso, in tema di dichiarazione IVA (Sez. 5, n. 20119/2018, Chindemi, Rv. 650052-01), il principio per il quale la dichiarazione del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è - in linea di principio - emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, atteso che la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in

ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti; che essa costituisce un momento dell'*iter* procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria; e che i principi della capacità contributiva e di buona Amministrazione rendono intollerabile un sistema legislativo che impedisca al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi. Ne consegue che detta emendabilità non può ritenersi sottoposta al limite temporale di cui all'art. 37, commi 5 e 6, del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale riguarda la rimozione di omissioni o l'eliminazione di errori suscettibili di comportare un pregiudizio per l'Erario, ma non la rettifica di dichiarazioni oggettivamente errate e quindi idonee a pregiudicare il dichiarante, anche in ragione del fatto che la negazione del diritto al rimborso determinerebbe un indebito incameramento del credito da parte dell'Erario.

Sulla seconda questione, Sez. 5, n. 30404/2018, Dell'Orfano, Rv. 651769-01, ha ribadito il principio per il quale la dichiarazione dei redditi affetta da errori è emendabile con limitato riguardo ai dati riferibili ad esternazioni di scienza o di giudizio, mentre, nel caso di errori relativi all'indicazione di dati costituenti espressione di volontà negoziale, il contribuente ha l'onere, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli artt. 1427 ss. c.c., di fornire la prova della riconoscibilità e dell'essenzialità di detti errori. Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha escluso, sul presupposto che la mancata scelta del contribuente di affrancare gratuitamente il disavanzo di fusione ex art. 6 del d.lgs. n. 358 del 1997, in alternativa all'iscrizione di una posta a titolo di avviamento, abbia valenza negoziale, che integri un'ipotesi di errore riconoscibile e quindi emendabile l'omessa compilazione dei righi «RR24-RR29» della dichiarazione.

La non emendabilità della dichiarazione per le manifestazioni di volontà ha posto anche, di recente, un dubbio di legittimità costituzionale che è stato sollevato a proposito della normativa specifica in tema di credito di imposta da dividendi societari.

In particolare, Sez. 5, n. 18700/2018, D'Orazio, Rv. 649715-01, ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della normativa relativa, l'art. 14, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., nella parte in cui, non consentendo di emendare la dichiarazione nella quale sia stata omessa l'indicazione di tale credito di imposta, determinerebbe una doppia imposizione a carico del contribuente, poiché, come chiarito anche dalla Corte Costituzionale, la determinazione del *quantum* del tributo può essere correlata all'osservanza di alcuni oneri da parte del contribuente, sempreché gli stessi non siano particolarmente gravosi.

Collegato al tema della emendabilità della dichiarazione è quello della dichiarazione integrativa, a proposito della quale è stato affermato, nel periodo in rassegna, il principio secondo cui la modifica dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, realizzata dall'art. 5 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016, in virtù della quale la stessa può essere presentata entro il termine di decadenza dell'Amministrazione dal proprio potere di accertamento, non ha efficacia retroattiva, non trattandosi di norma di interpretazione autentica, con la conseguenza che, per le fattispecie verificatesi anteriormente, tale termine si applica solo se la dichiarazione integrativa è volta ad evitare un danno per la P.A., mentre se è intesa ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, deve essere presentata entro il termine della dichiarazione per il periodo di imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, ferma la facoltà per il contribuente di richiedere il rimborso entro il diverso termine previsto dalla legge (**Sez. 5, n. 17506/2019, D'Aquino, Rv. 654394-01**; in termini analoghi, anche per la dichiarazione sostitutiva, **Sez. 5, n. 00718/2019, Penta, Rv. 652155-01**).

È stato da ultimo precisato (**Sez. 5, n. 14044/2019, Di Marzio P., Rv. 654327-01**) che il contribuente il quale abbia commesso un errore nella dichiarazione dei redditi, dal quale sia derivato un maggiore prelievo fiscale, può procedere alla correzione chiedendo all'Amministrazione il rimborso di quanto pagato in eccesso nel termine previsto dall'art. 38, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 (nella formulazione applicabile *ratione temporis*, antecedente alle modif. apportate dall'art. 1, comma 5, della l. n. 133 del 1999), anche se l'errore è intervenuto prima dell'entrata in vigore dell'art. 2, comma 1, lett. *c)* e *d)*, del d.P.R. n. 435 del 2001, che ha introdotto l'istituto della dichiarazione dei redditi integrativa: peraltro, il diritto al rimborso non si consolida, qualora l'Amministrazione non effettui la rettifica nel termine previsto dall'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 (testo applicabile *ratione temporis*, introdotto dall'art. 1 del d.P.R. n. 506 del 1979), che ha natura meramente ordinatoria (come precisato dall'art. 28, comma 1, della l. n. 449 del 1997), ovvero non compia alcun accertamento nel termine stabilito dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, poiché tali termini operano solo con riferimento all'accertamento dei crediti, e non dei debiti, dell'Erario, gravando quindi sul contribuente, che impugni il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione, l'onere di provare, in base alle regole generali, il vantato diritto al rimborso.

Peraltro, il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, opera limitatamente all'indicazione in dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (e tali da determinare un maggior reddito, o, comunque un maggior debito d'imposta o un minor credito), fermo restando il diritto

del contribuente a depositare istanza di rimborso nel termine di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 nei diversi casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta, in ordine ai quali è necessaria un'operazione complementare a quella di liquidazione (**Sez. 5, n. 07389/2019, Condello, Rv. 653324-01**).

3.1. Termini per la emendabilità.

Quanto ai termini per la emendabilità della dichiarazione, Sez. U, n. 13378/2016, Iacobellis, Rv. 640206-01, ha stabilito, all'esito di un lungo dibattito giurisprudenziale, che gli stessi dipendono dalla tipologia di errore che ne giustifica la modifica.

In particolare, la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa ai periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante.

La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'Amministrazione, invece, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Il rimborso dei versamenti diretti, di cui all'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998.

Sul punto, peraltro, è di recente intervenuto il legislatore con l'art. 5 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv., con modif., in l. 1 dicembre 2016, n. 225, che ha equiparato i termini per la dichiarazione integrativa, sia essa a favore del Fisco ovvero del contribuente, facendoli coincidere con i termini previsti per l'accertamento.

Tuttavia, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con la medesima pronuncia sopra citata, hanno, altresì, affermato che il contribuente, indipendentemente dalle modalità e dai termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 del d.P.R. n. 322 del 1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, può sempre opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

Posto questo principio, peraltro, la giurisprudenza della stessa S.C. ha precisato che lo stesso opera esclusivamente quando l'opposizione miri a limitare o contrastare la pretesa fiscale che si sia tradotta nell'emissione di una cartella esattoriale o di altro atto impositivo, ma non anche per introdurre una nuova e contrapposta richiesta ovvero per far valere un credito da parte del contribuente.

Invero, il contribuente, autore di una dichiarazione inesatta a proprio danno, ove abbia dato seguito alla dichiarazione stessa, provvedendo a versare (in tutto o in parte) una somma più elevata rispetto a quella effettivamente dovuta, non può contrapporre, nella sede contenziosa, alla pretesa dell'Amministrazione l'esistenza di un diritto di rimborso ovvero di un credito per aver versato un importo erroneamente computato (Sez. 5, n. 05728/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647217-01).

In tal caso, invero, il contribuente ha l'onere di presentare apposita istanza di rimborso ovvero di riconoscimento di un credito d'imposta (ovvero ancora, di chiedere in detrazione l'eventuale eccedenza IVA) secondo le specifiche modalità e procedure previste dalla normativa vigente (quali l'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, l'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, ovvero in relazione a specifiche previsioni quali l'art. 14, comma 5, TUIR nonché, in via residuale, l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992), con l'osservanza dei termini stabiliti a pena di decadenza, salva la possibilità, in ipotesi, di impugnare l'atto di diniego opposto dall'Erario. (Sez. 5, n. 05728/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647217-01).

3.2. Limiti alla emendabilità.

L'emendabilità della dichiarazione, come affermato dalla sentenza delle Sezioni Unite sopra ricordata, incontra, tuttavia, precisi limiti.

Un primo limite riguarda le indicazioni contenute nella dichiarazione che costituiscono manifestazioni di volontà.

Infatti, se è vero che la dichiarazione è, in linea di principio, una manifestazione di scienza, esistono indicazioni che costituiscono vere e proprie scelte che il contribuente compie mediante la compilazione della dichiarazione e che integrano, quindi, vere e proprie manifestazioni di volontà.

Un tipico esempio di queste è rappresentato dalla scelta se avvalersi o meno di un credito di imposta, da indicare, nel primo caso, obbligatoriamente nella dichiarazione dell'anno relativo.

La giurisprudenza afferma, al riguardo, che l'indicazione nel quadro RU della dichiarazione annuale del credito di imposta è atto negoziale e non di scienza, in quanto è volta a mutare (con rettifica in aumento) la base imponibile, e contestualmente ad inserirvi il credito di imposta. Il contribuente al quale sia stato concesso il beneficio può decidere di

usufruirne, o no; ma, per farlo, deve esprimere la propria volontà all'interno della dichiarazione dei redditi mediante la compilazione del quadro appositamente predisposto dall'Amministrazione.

Le manifestazioni di volontà aventi valore negoziale, quindi, sono irretrattabili anche in caso di errore, salvo che il contribuente non ne 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 (v., tra le altre, Sez. 5, n. 00610/2018, Perrino, Rv. 646892-01, con specifico riferimento alla dichiarazione concernente il credito d'imposta di cui all'art. 11 della l. n. 449 del 1997).

Da ciò consegue che, laddove il contribuente non fornisca tale prova, indispensabile affinché il vizio della volontà possa incidere, invalidandola, sulla dichiarazione negoziale, quel generale principio di emendabilità non vale ad inficiare la pretesa tributaria legittimamente azionata. Per esse non opera, quindi, il principio sopra riportato, affermato dalle Sezioni Unite nel 2016, secondo cui il contribuente, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

Un secondo limite all'emendabilità della dichiarazione riguarda la sopravvenienza di decadenze.

Afferma, infatti, la Corte di legittimità che «il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nel d.m. n. 275 del 1998, il quale, all'art. 6, stabilisce che il credito di imposta è indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il beneficio è concesso» (cfr. anche Sez. 5, n. 19868/2012, Terrusi, Rv. 624203-01).

3.3. Soggetti.

Quanto ai soggetti legittimati a presentare la dichiarazione integrativa, la S.C., occupandosi di un caso specifico relativo alla proroga, disposta dall'art. 57, comma 2, della l. n. 413 del 1991, dei «*termini per l'accertamento, relativamente ai periodi d'imposta per i quali può essere presentata dichiarazione integrativa*», ha affermato che la stessa ha carattere generale, e riguarda quindi tutti i soggetti ammessi al beneficio, ivi compresi quelli operanti come sostituti d'imposta, in quanto ammessi a presentare dichiarazione integrativa dal successivo art. 63, ancorché tale ultima disposizione non contenga un espresso richiamo alla proroga. Una diversa interpretazione della normativa, nel senso della fissazione

all'Amministrazione di un termine più breve per l'accertamento nei confronti dei soli sostituti d'imposta, ammessi come gli altri soggetti al beneficio, si porrebbe, infatti, in contrasto con la *ratio* della l. n. 413 del 1991, in relazione alle finalità di politica fiscale e tributaria con essa perseguiti (Sez. 5, n. 08942/2018, Condello, Rv. 647712-01).

4. Termini e modalità di presentazione.

Innanzi tutto, occorre comprendere quando la dichiarazione può considerarsi tecnicamente «*omessa*», ed in particolare se ciò possa ritenersi, oltre ai casi evidenti di dichiarazione mai presentata, anche in quelli di presentazione tardiva.

È stato affermato, al riguardo, che la dichiarazione presentata con un ritardo superiore a novanta giorni deve considerarsi omessa ai sensi dell'art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998 (Sez. 5, n. 27621/2018, D'Orazio, Rv. 650969-01).

L'omissione della dichiarazione da parte del contribuente ha, naturalmente, conseguenze potenzialmente pregiudizievoli per lo stesso.

Una di esse è il fatto che non possono utilizzarsi in compensazione per l'anno successivo i crediti di imposta indicati nella stessa (Sez. 5, n. 27621/2018, D'Orazio, Rv. 650969-01).

Inoltre, vi è quella di essere soggetto ad accertamento da parte dell'Amministrazione, anche del tipo induttivo «puro», cioè basato su presunzioni semplici o addirittura «semplicissime», sebbene ciò non escluda il diritto del contribuente ad allegare documentazione contabile a prova contraria (Sez. 6-5, n. 29479/2018, Mocci, Rv. 651837-01).

Quanto alle modalità di presentazione, il principio che si ritrova affermato in giurisprudenza al riguardo, con riferimento alle modalità di presentazione della dichiarazione fiscale annuale, individuate dall'art. 3 del d.P.R. n. 322 del 1988, è che esse sono tassative e vincolanti per il contribuente sicché, ove questi sia tenuto ad utilizzare il servizio telematico e presenti, invece, la dichiarazione tramite banca o posta, la stessa è nulla ai sensi dell'art. 1, comma 1, del decreto cit. e deve ritenersi non assolto il corrispondente obbligo, senza che assuma rilevanza la previsione di una sanzione inferiore, da parte dell'art. 8 del d.lgs. n. 471 del 1997, per la dichiarazione presentata in forma diversa rispetto a quella contemplata per l'omessa dichiarazione, trattandosi di una scelta legislativa discrezionale che non indice sul profilo della validità della dichiarazione e che, in ogni caso, trova applicazione solo se la violazione non rilevi sul contenuto essenziale della dichiarazione (Sez. 6-5, n. 19058/2018, Manzon, Rv. 649807-01).

Sempre in tema di dichiarazione dei redditi inviata per via telematica, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del d.P.R. n. 322 del 1988, è stato

affermato che la regola per la quale la stessa si considera presentata nel giorno nel quale è trasmessa e consegnata in quello della comunicazione di ricevimento da parte dell'Amministrazione finanziaria trova applicazione anche ove si siano verificati «errori bloccanti» nella trasmissione telematica, in quanto i medesimi sono segnalati nel sistema telematico consultabile dal contribuente, il quale, pertanto, è in condizione di avvedersi dell'avvenuto scarto della propria dichiarazione e di porvi tempestivo rimedio. (Sez. 5, n. 18693/2018, Catallozzi, Rv. 649713-01).

5. Controllo formale e liquidazione.

Una volta presentata dal contribuente con le modalità previste dalla legge, la dichiarazione è oggetto di controllo da parte dell'Amministrazione. Il controllo può vertere sia sul merito della dichiarazione, per esempio in ordine alla determinazione di una componente di reddito, all'inserimento di un onere deducibile, così come su aspetti formali della stessa, per esempio su un mero errore di calcolo dell'imposta.

È principio comunemente affermato quello per cui, in tema di controllo cd. cartolare della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria non può 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 (Sez. 5, n. 30791/2018, Fanticini, Rv. 651619-01).

Di conseguenza è legittimo il disconoscimento del credito di imposta operato a seguito di controllo automatizzato qualora esso abbia carattere cartolare e non implichi valutazioni, in quanto effettuato sulla base di un riscontro obiettivo dei dati formali della dichiarazione dei redditi (Sez. 5, n. 29582/2018, Stalla, Rv. 651286-01). In applicazione del medesimo principio **Sez. 5, n. 07960/2019, Fasano, Rv. 653080-01**, ha ritenuto che il recupero del credito d'imposta per agevolazioni, portato in compensazione dalla società contribuente, non potesse essere effettuato mediante l'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, ma richiedesse un previo avviso di recupero del detto credito, in difetto del quale sarebbe stato necessario l'avviso bonario.

Poiché la cartella in questione è emessa sulla scorta del controllo della dichiarazione presentata dallo stesso contribuente l'obbligo di motivazione dell'atto è significativamente attenuato. In questa prospettiva si colloca **Sez. 5, n. 08508/2019, Bernazzani, Rv. 653345-01**, secondo cui la cartella di pagamento ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 è congruamente motivata, quanto al calcolo degli interessi, mediante il richiamo alla dichiarazione dalla quale deriva il debito di imposta ed al conseguente periodo di competenza, essendo il criterio di liquidazione

degli stessi predeterminato *ex lege*, e risolvendosi, pertanto, la relativa applicazione in un'operazione matematica.

Quando viene, comunque, emesso un avviso di accertamento, anziché una cartella di pagamento, il contribuente non ha ragione di dolersi, essendone garantito maggiormente il diritto di difesa (Sez. 6-5, n. 28873/2018, Conti, Rv. 651652-01).

Resta fermo – come ha sottolineato **Sez. 5, n. 07132/2019, Napolitano, Rv. 653078-01** – che lo svolgimento senza rilievi del controllo automatizzato ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 non equivale a riconoscimento implicito del credito esposto in dichiarazione, potendo questo essere contestato anche dopo la scadenza dei termini per l'accertamento, sicché tale controllo non incide sul decorso del termine di prescrizione del credito. Si è quindi affermato che, nell'ipotesi di erroneo rimborso di un credito di imposta indicato in dichiarazione, l'Agenzia delle entrate può procedere al recupero delle somme indebitamente corrisposte al contribuente, ai sensi dell'art. 43 del d.P.R. n. 602 del 1973, mediante notifica della cartella di pagamento, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di effettuazione del rimborso, anche ove non abbia iscritto a ruolo ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 i relativi importi (**Sez. 5, n. 05261/2019, D'Orazio, Rv. 653031-01**). Inoltre, come ha precisato nel periodo in rassegna **Sez. 5, n. 03404/2019, Bernazzani, Rv. 652522-01**, occorre precsare che il credito d'imposta esposto dal contribuente nella propria dichiarazione non si consolida con lo spirare del termine previsto per il controllo della stessa o qualora l'Amministrazione sia decaduta dal potere di accertamento e rettifica ex all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, atteso che detti termini di decadenza operano solo con riferimento alla pretesa erariale e non anche rispetto al potere del Fisco di contestare il credito fatto valere dal contribuente, senza che ciò violi il diritto di difesa di quest'ultimo, il quale può impugnare in sede giurisdizionale il silenzio dell'Amministrazione che non dia seguito all'istanza di rimborso, al fine di ottenere una pronuncia di accertamento del proprio credito.

Peraltro, è stato anche affermato che quando si procede ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 nell'ipotesi di redditi soggetti a tassazione separata, ai sensi dell'art. 1, comma 412, della l. n. 311 del 2004, l'Ufficio è tenuto a comunicare preventivamente al contribuente, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, l'esito dell'attività di liquidazione, indipendentemente dalla ricorrenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione ed, in mancanza, il provvedimento di iscrizione a ruolo è nullo (Sez. 5, n. 18398/2018, Guida, Rv. 649614-01).

Un ulteriore problema che si è posto e se, quando l'Ufficio procede con cartella, prima dell'emissione dell'atto con cui l'Ufficio corregge la

dichiarazione e provvede, a seguito dell'iscrizione a ruolo, alla riscossione della maggiore imposta, sia o meno necessario inviare al contribuente il cd. avviso bonario previsto dall'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000.

In materia di liquidazione delle imposte dovute e dei rimborsi spettanti sulla base della dichiarazione presentata dal contribuente, nel panorama giurisprudenziale più recente si segnalano alcune decisioni relative agli adempimenti da osservare da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, con particolare riferimento alla necessità di instaurare un contraddittorio con il contribuente prima dell'iscrizione a ruolo.

Per una dettagliata ed esaustiva ricognizione dei principali approdi ermeneutici sul punto, si segnala Sez. 5, n. 01711/2018, Federici, Rv. 646922-01, secondo la quale l'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste 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, non richiede di regola la preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che la procedura di liquidazione automatizzata non si limiti a rilevare meri errori materiali e richieda rettifiche preventive dei dati contenuti nella dichiarazione, nel qual caso la sua omissione, a seconda che sussistano o meno incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, può costituire mera irregolarità, non incidente sulla validità della cartella di pagamento, oppure può comportarne la nullità ex art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000.

La Corte di legittimità, in particolare, ha individuato due possibili ipotesi nei controlli eseguiti ai sensi delle norme citate: la prima di esse è ricollegabile al riscontro di errori od omissioni meramente materiali, come l'aver dichiarato un importo di imposta cui non corrisponda il conseguente versamento, oppure l'aver erroneamente effettuato il calcolo aritmetico in ordine al reddito percepito, agli oneri deducibili ed alle detrazioni ai fini della quantificazione dell'imposta dovuta: in tali casi, con il controllo automatizzato si dà luogo alla correzione di un mero errore «che non richiede interlocuzione con il contribuente e dunque comunicazioni preventive alla emissione della cartella».

La seconda ipotesi, invece, comprende i controlli automatizzati che non richiedano un mero ricalcolo ma preventive rettifiche dei medesimi dati; essa, secondo la Corte di cassazione, va a sua volta distinta «in due sotto-ipotesi, il cui discrimine è segnato dalla presenza di incertezze su aspetti qualificabili come rilevanti o meno della dichiarazione; in tali ipotesi la comunicazione è dovuta, ma la sua omissione può costituire una mera irregolarità, non incidente sulla validità della cartella di pagamento successivamente emessa, qualora le incertezze riguardino aspetti meno

rilevanti della dichiarazione; oppure può incidere più radicalmente sulla validità della procedura automatizzata di liquidazione dei tributi e sulla successiva cartella, qualora il diverso risultato del controllo riveli incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione».

La decisione si colloca, sostanzialmente, nel solco della prevalente giurisprudenza di legittimità, che ha più volte ribadito che soltanto qualora dai controlli emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero una imposta o una maggiore imposta, l'obbligo di invio della comunicazione di irregolarità al contribuente sussiste, sebbene la sua omissione determini una mera irregolarità, non precludendo, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione (cfr. Sez. 5, n. 13759/2016, Luciotti, Rv. 640341-01); ciò fatta salva l'ipotesi in cui dal controllo emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, in tal caso sussistendo la necessità di comunicare la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi.

Con specifico riferimento, poi, all'ipotesi di emissione di cartella ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 fondata su un ruolo straordinario, Sez. 5, n. 09450/2018, Caiazzo, Rv. 647824-01, ha affermato che, in ragione della gravità degli effetti correlati all'emissione dello stesso ai sensi dell'art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973, essa deve essere preceduta dall'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, ove sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione (fattispecie nella quale la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto necessario il contraddittorio preventivo con il contribuente, il quale aveva chiesto chiarimenti all'Amministrazione sull'esatto importo delle imposte dovute, anche in virtù di una dichiarazione di condono per omessi versamenti).

Sul versante processuale, infine, Sez. 5, n. 05728/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647217-02, ha evidenziato che, nel giudizio d'impugnazione della cartella di pagamento emessa ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, spetta al contribuente che «ritratta» la propria dichiarazione fornire la prova, ai sensi dell'art. 2697 c.c., del fatto impeditivo dell'obbligazione tributaria.

Quanto ai termini per il controllo cartolare della dichiarazione, è stato precisato, da parte di **Sez. 5, n. 10875/2019, Saija, Rv. 653717-01**, che la regola transitoria dettata dall'art. 1, comma 5-*bis*, del d.l. n. 106 del 2005, conv., con modif., in l. n. 156 del 2005, in ordine ai termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, opera per le dichiarazioni presentate sino dalla data del 4 luglio 2006, di entrata in vigore dell'art. 37, comma 40, del d.l. n. 223 del 226, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, che, nel regolamentare in via generale la materia, non ha inciso in modo retroattivo su tale disciplina transitoria.

Peraltro, secondo **Sez. 5, n. 01782/2019, Antezza, Rv. 652713-01**, i termini di decadenza previsti in via transitoria dall'art. 1, commi 5-*bis* e 5-*ter*, del d.l. n. 105 del 2005, conv. in l. n. 156 del 2005, per la notificazione delle cartelle di pagamento emesse a seguito della liquidazione delle dichiarazioni presentate dagli stessi contribuenti, si applicano, sussistendone i presupposti temporali, anche con riferimento alle cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore della citata legge di conversione ed a prescindere dal rispetto dei termini per l'iscrizione a ruolo e di quelli per la liquidazione dell'imposta mediante procedure automatizzate, in quanto la relativa disciplina è volta a garantire, oltre che l'interesse del contribuente a non essere assoggettato all'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato, anche quello dell'Erario ad evitare che, nella fase transitoria, un termine di decadenza eccessivamente ristretto possa precludere od ostacolare la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate prima dell'entrata in vigore della suddetta l. n. 156 del 2005 e, quindi, pregiudicare la riscossione dei tributi.

CAPITOLO V

L'ACCERTAMENTO

(di Rosaria Giordano)

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

1. Brevi premesse.

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

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

Il controllo sostanziale della dichiarazione (ovvero dell'omissione della stessa) è svolto dagli Uffici avvalendosi delle informazioni delle quali sono comunque in possesso.

2. Istruttoria. Il principio del contraddittorio.

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

In linea generale, sulla problematica le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno enunciato il fondamentale principio in virtù del quale, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di

enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi «armonizzati», mentre, per quelli «non armonizzati», non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi nelle quali risulti specificamente sancito (Sez. U, n. 24823/2015, Cappabianca, Rv. 637604-01, ripresa, in motivazione, da Sez. 6-5, n. 06219/2018, Luciotti, Rv. 647328-01, la quale ha negato la necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale negli accertamenti cd. a tavolino, ossia eseguiti presso gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria). Peraltro, come evidenziato più di recente, da Sez. 6-5, n. 27421/2018, Solaini, Rv. 651437-01, anche in tema di tributi armonizzati la violazione dell'obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi «armonizzati», mentre, per quelli «non armonizzati», non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito.

3. Accessi, ispezioni e verifiche.

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

Sulla questione è stato sottolineato che, nelle indagini svolte ai sensi degli artt. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, 52 e 63 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la Guardia di finanza che, cooperando con gli Uffici finanziari, proceda ad ispezioni, verifiche, ricerche ed acquisizione di notizie, ha l'obbligo di uniformarsi a dette disposizioni, sia quanto alle necessarie autorizzazioni che alla verbalizzazione. Tuttavia l'acquisizione irrituale da parte della Guardia di finanza di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione in tal senso, non trovando applicazione, trattandosi di attività di carattere amministrativo, l'art. 24 Cost. sulla tutela del diritto di difesa, salva l'ipotesi in cui vengano in rilievo diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio (Sez. 5, n. 29132/2018, Succio, Rv. 651766-01).

Per altro verso, nella giurisprudenza della S.C. è stato ribadito il principio per il quale l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini dell'accesso degli impiegati dell'Amministrazione finanziaria, ovvero della Guardia di finanza, nell'esercizio dei compiti di collaborazione con gli

Uffici finanziari ad essa demandati, ai locali adibiti anche ad abitazione del contribuente ovvero esclusivamente ad abitazione, è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultima ipotesi e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo. A riguardo, è stato precisato che quest'ultima destinazione ricorre non soltanto nel caso in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi. (Sez. 6-5, n. 07723/2018, Manzon, Rv. 647700-01: fattispecie nella quale la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, che aveva annullato l'atto impositivo per carenza di motivazione circa la ricorrenza di «gravi indizi» del provvedimento del P.M. di autorizzazione all'accesso all'abitazione del contribuente, omettendo ogni valutazione sull'uso promiscuo dei locali, nonostante la presenza di un collegamento interno tra il locale destinato ad uso abitativo e la sottostante unità immobiliare adibita a ristorante-pizzeria).

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

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

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

presso la sede legale della contribuente coincidente con l'abitazione dell'amministratore unico della stessa.

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

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

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

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

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

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

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

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

dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito, esonerativo dall'osservanza del termine, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emanazione, deve essere provata dall'Ufficio (Sez. U, n. 18184/2013, Virgilio, Rv. 626274-01).

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

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

Le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'Amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui alla l. n. 212 del 2000, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'Ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa. Pertanto, se non è idonea a giustificare l'urgenza la mera allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ben può l'Amministrazione offrire come giustificazione dell'urgenza la prova che l'esercizio del potere nell'imminenza della scadenza del termine sia dipeso da fattori ad essa non imputabili che hanno inciso sull'attività accertativa fino al punto da rendere comunque necessaria l'attivazione dell'accertamento, a pena di vederne dissolta la finalità di recupero delle imposte ritenute non versate dal contribuente. In sostanza, non sarà mai l'imminenza della scadenza del termine ad integrare l'urgenza ma, semmai, l'insorgenza di fatti concreti e precisi che possano rendere giustificata l'attivazione dell'Ufficio quando non può più essere rispettato il termine dilatorio, senza che

l'Amministrazione sia decaduta dall'esercizio dei propri poteri impositivi (Sez. 6-5, n. 22786/2015, Conti, Rv. 637204-01, richiamata, in motivazione, da Sez. 6-5, n. 08749/2018, Luciotti, Rv. 647732-01).

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

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

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

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

epoca successiva, al di fuori dei locali nei quali il contribuente esercita la propria attività.

4. Accertamenti cd. a tavolino.

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

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

Quanto al contraddittorio endoprocedimentale, opera il già richiamato principio, ribadito anche nel periodo in rassegna, a mente del quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini a tavolino, il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi «armonizzati» e la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (Sez. 6-5, n. 20036/2018, Manzon, Rv. 650362-01).

5. Indagini bancarie.

L'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 pone una presunzione di reddito, a carico degli imprenditori, sia per i versamenti che per i prelevamenti se

il contribuente non ne indica il beneficiario e purché non risulti dalle scritture contabili.

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

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

Con specifico riguardo agli accertamenti fondati su verifiche dei conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, che si presumono riferiti all'attività economica del contribuente, gli accrediti quali ricavi e gli addebiti quali corrispettivi versati per l'acquisto di beni e servizi reimpiegati nella produzione, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili (Sez. 5, n. 15857/2016, Rv. 640618-01, richiamata, in motivazione, da Sez. 5, n. 04581/2018, Scarano, Rv. 647245-01; nel senso che non deve essere considerata, nella determinazione del reddito mediante accertamenti bancari, l'incidenza percentualizzata dei costi, v. Sez. 5, n. 24422/2018, Putaturo Donato Viscido di Nocera, Rv. 650526-02). Nondimeno, ove il contribuente fornisca prova analitica della natura delle movimentazioni sui propri conti in modo da superare la presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, il giudice è tenuto ad una valutazione altrettanto analitica di quanto dedotto e documentato, non essendo a tal fine sufficiente una valutazione delle suddette movimentazioni per categorie o per gruppi (Sez. 5, n. 30786/2018, Succio, Rv. 651566-01).

La Corte di cassazione ha ribadito, anche di recente, che l'Ufficio finanziario può legittimamente utilizzare le risultanze dei conti correnti bancari ed i dati derivanti da altri rapporti ed operazioni intercorsi tra la banca ed il contribuente, anche in assenza di preventivo interpello dello stesso, non imposto da alcuna norma e la cui mancanza non determina una lesione del diritto di difesa poiché il contribuente può non solo azionare un procedimento contenzioso, ma anche attivare la procedura di definizione con adesione, nell'ambito della quale, oltre a beneficiare della sospensione dei termini di impugnazione, di pagamento e di iscrizione a ruolo dell'imposta, ha la possibilità di fornire all'Amministrazione

finanziaria dati ed informazioni per sollecitare un intervento in autotutela (Sez. 5, n. 04581/2018, Scarano, Rv. 647245-01).

Inoltre, è consolidato l'assunto, ribadito da Sez. 5, n. 30098/2018, Fracanzani, Rv. 651555-01, per il quale, in tema di accertamenti sui redditi di società di persone a ristretta base familiare, l'Ufficio finanziario può legittimamente utilizzare le risultanze di conti correnti bancari intestati ai soci, riferendo alla società le operazioni ivi riscontrate, perché la relazione di parentela tra i soci è idonea a far presumere la sostanziale sovrapposizione tra interessi personali e societari, identificandosi gli interessi economici in concreto perseguiti dalla società con quelli propri dei soci, salva la facoltà dell'ente di dimostrare l'estraneità delle singole operazioni alla comune attività d'impresa.

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

Peraltro, tale assetto è stato ritenuto costituzionalmente illegittimo dalla Corte costituzionale sul presupposto per il quale è irragionevole presumere, anche per i lavoratori autonomi, che una somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisto di fattori produttivi che abbiano prodotto compensi non fatturati. La pronuncia della Corte Costituzionale è stata argomentata rilevando, in primo luogo, che, sebbene le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo siano per molti versi affini, esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento che era stata prevista ed in virtù della quale il prelievo dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo. Invero, secondo tale doppia correlazione, in assenza di giustificazione deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione, non contabilizzata o non fatturata, di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati. La Corte Costituzionale ha sottolineato che, se il fondamento economico-contabile di tale meccanismo era stato ritenuto, anche nella propria giurisprudenza, congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi, alle medesime conclusioni non si può pervenire con riguardo all'attività svolta dai lavoratori autonomi, che, al contrario, si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Peraltro, ha sottolineato la medesima Corte Costituzionale, la non ragionevolezza della presunzione per i professionisti è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti vengono ad inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui

generalmente e legittimamente si avvale la categoria e nel quale si registra una «fisiologica promiscuità» delle entrate e delle spese professionali e personali. (Corte Cost. n. 228/2014).

A riguardo, occorre considerare che nell'attuale giurisprudenza della Corte di cassazione sussiste un contrasto sull'ambito applicativo della presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, a seguito della richiamata pronuncia costituzionale (Corte Cost. n. 228 del 2014), risultando, in particolare, controverso se, in tema di accertamenti bancari dei redditi dei lavoratori autonomi, la presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, sia venuta completamente meno o se la stessa possa ritenersi operante almeno per i versamenti.

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

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

Non può trascurarsi che la giurisprudenza della S.C. appare ormai consolidata nel senso che la presunzione legale relativa della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta l'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2, fermo restando che, all'esito della sentenza costituzionale n. 228/2014 cit., le operazioni bancarie di

prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento verso tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti (Sez. 5, n. 29572/2018, Guida, 651421-01).

Per altro verso, Sez. 6-5, n. 30211/2018, Luciotti, Rv. 651840-01, ha chiarito che, in tema di indagini bancarie, ai fini dell'operatività della presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, i redditi degli agenti e dei rappresentanti di commercio devono essere considerati redditi d'impresa, perché riguardano l'esercizio di attività commerciale, in conformità a quanto disposto dall'art. 2195 c.c., sicché, nei confronti di tali contribuenti, tale presunzione opera sia con riferimento ai versamenti che ai prelevamenti risultanti dalle verifiche effettuate sulle movimentazioni del conto corrente.

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

6. Accertamento analitico-induttivo.

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

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

documentazione contabile sia nel complesso attendibile (Sez. 6, n. 07025/2018, D'Orazio, Rv. 647552-01).

7. Accertamento induttivo «puro».

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

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

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

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

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

Ove ricorra uno di tali presupposti, l'Ufficio può ricostruire il reddito prescindendo dalla contabilità, servendosi di dati comunque raccolti (*i.e.* anche in sede di indagini riguardanti altri contribuenti) ed utilizzando presunzioni prive di gravità, precisione e concordanza. Peraltro, la ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo non comporta l'obbligo dell'Ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell'imprenditore (Sez. 5, n. 18934/2018, Stalla, Rv. 649719-01).

Con riferimento all'ipotesi di cui all'art. 39, lett. *b)*, del d.P.R. n. 600 del 1973 nel periodo in rassegna la S.C. ha evidenziato che il ritrovamento, da parte della Guardia di finanza, in locali diversi da quelli societari, di una «contabilità parallela» a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale legittima, di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso al cd. accertamento induttivo di cui all'art. 39, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (Sez. 5, n. 29543/2018, Succio, Rv. 651230-01).

Costituisce *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio per il quale in tema di accertamento dei redditi d'impresa, è legittimo il ricorso al metodo induttivo, anche in presenza di contabilità regolarmente tenuta, ove la difformità tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza

raggiungano livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da rendere complessivamente inattendibile la documentazione contabile (Sez. 5, n. 22347/2018, Piccone, Rv. 650233-01); è stato a riguardo precisato, inoltre, che l'antieconomicità del comportamento del contribuente, che rende inattendibile la contabilità, può desumersi anche da un unico elemento presuntivo, purché preciso e grave, quale l'abnormità della percentuale di ricarico (Sez. 5, n. 27552/2018, Triscari, Rv. 650956-01), che può essere valutata anche tenendo conto di un sensibile scostamento delle relative percentuali in relazione allo stesso periodo di imposta oggetto dell'accertamento (Sez. 5, n. 32129/2018, Chiesi, Rv. 651784-01; v. anche, più specificamente, Sez. 5, n. 30782/2018, Dell'Orfano, Rv. 651565-01, per la quale l'Ufficio può procedere ad accertamento di tipo analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, ove la contabilità risulti complessivamente inattendibile in base alla verifica del consumo dei guanti monouso utilizzati dal contribuente per la sua attività di odontoiatra, poiché vi è diretta correlazione tra detto consumo e gli interventi effettuati sui pazienti).

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

La Corte di cassazione ha chiarito altresì che in sede di accertamento induttivo del reddito di impresa fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, la scelta tra il criterio della media aritmetica semplice e quello della media ponderale dipende, rispettivamente, dalla natura omogenea o disomogenea degli articoli (Sez. 5, n. 27552/2018, Triscari, Rv. 650956-02). In particolare, il ricorso alla media aritmetica semplice, è consentito quando risulti l'omogeneità della merce, dovendosi invece fare ricorso alla media ponderale quando, tra i vari tipi di merce, esiste una notevole differenza di valore e i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio (Sez. 5, n. 33458/2018, D'Orazio, Rv. 651997-01, la quale, in applicazione del principio, ha annullato la decisione impugnata per aver omesso di

considerare che le autovetture usate vendute dalla società contribuente erano suddivisibili, sulla base degli atti dello stesso Ufficio accertatore, in tre gruppi tra loro disomogenei, posto che a uno di tali gruppi appartenevano le auto usate vendute sottocosto, a un secondo quelle con ricarico del 10% e a un terzo quelle con ricarico dal 12 al 235%).

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

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

Resta fermo, secondo quanto ribadito da Sez. 6-5, n. 29479/2018, Mocci, Rv. 651837-01, che anche qualora l'Amministrazione finanziaria ricorra al metodo induttivo puro per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente, quest'ultimo ha il diritto di allegare documentazione contabile a prova contraria.

Nell'accertamento induttivo puro, l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto (Sez. 6-5, n. 26748/2018, Luciotti, Rv. 651111-01). Peraltro, occorre considerare che, in tema di IVA, ove l'Amministrazione finanziaria, nell'ipotesi di omessa fatturazione, abbia proceduto ad accertamento induttivo puro ex art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, la base imponibile deve essere

determinata ai sensi dell'art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972, con la conseguenza che non assumono alcuna incidenza i costi di produzione dei beni o servizi ceduti (Sez. 5, n. 21828/2018, Nonno, Rv. 650101-01).

8. Accertamento sintetico.

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

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

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

Pertanto, in virtù di tale previsione normativa, l'accertamento del reddito con metodo sintetico non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, fermo restando che, in conformità allo stesso art. 38, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973, anche l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione. In sostanza, la prova contraria posta a carico del contribuente non ha per oggetto la mera disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), in quanto la norma, pur non prevedendo esplicitamente la dimostrazione che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, tuttavia richiede espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere (v., Sez. 6-5, n. 18097/2018, Conti, Rv. 649641-01). Come osservato dalla S.C., infatti, in tal senso va letto lo specifico riferimento alla prova, risultante da idonea documentazione, della entità di tali eventuali ulteriori redditi e della durata del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi, di tipo quantitativo e temporale, la disponibilità di tali redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo quindi che gli stessi siano stati

utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico, quali, ad esempio, un ulteriore investimento finanziario, perché in tal caso essi non sarebbero ovviamente utili a giustificare le spese e/o il tenore di vita accertato, i quali dovrebbero pertanto ascriversi a redditi non dichiarati.

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

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

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

In particolare, si è ritenuto che la prova in questione possa essere fornita: *a)* mediante l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare l'entità e la durata del possesso dei redditi in esame, atteso che la produzione di documentazione bancaria, in considerazione della natura di estratto di scrittura contabile, fornisce tutte le indicazioni sull'entità dei redditi, sulle date dei movimenti, sull'eventuale addebito di assegni circolari usati per taluni acquisti (Sez. 6-5, n. 12026/2018, Conti, Rv. 648483-01); *b)* in tema di accertamento cd. sintetico, la prova contraria a carico del contribuente richiesta dall'art. 38, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973, può essere assolta mediante la produzione del contratto di mutuo, idoneo a dimostrare la provenienza non reddituale delle somme utilizzate per l'acquisto del bene (Sez. 6-5, n. 31124/2018, Mocci, Rv. 651653-01).

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

Per altro verso, non si può trascurare che il d.l. 12 luglio 2018, n. 87, ha previsto alcune modifiche in tema di accertamento cd. sintetico. In particolare, è stato stabilito che:

1. All'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, al comma 5, dopo la parola «*biennale*» sono inserite le seguenti: «*sentiti l'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori per gli aspetti riguardanti la metodica di ricostruzione induttiva del reddito complessivo in base alla capacità di spesa e alla propensione al risparmio dei contribuenti*»;

2. È abrogato il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 16 settembre 2015, pubblicato nella *G.U.* n. 223 del 25 settembre 2015, con effetto dall'anno di imposta in corso al 31 dicembre 2016.

È stato precisato, peraltro, che le novità introdotte non trovano applicazione agli inviti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e agli altri atti previsti dall'art. 38, comma 7, del d.P.R. n. 600 del 1973, per gli anni di imposta fino al 31 dicembre 2015, né, in ogni caso, agli atti già notificati, senza che si faccia luogo al rimborso delle somme corrisposte in eccesso.

9. Accertamento mediante studi di settore.

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

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

a) elaborazione ed approvazione degli studi di settore;

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

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

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

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

Su un piano generale, la Corte di cassazione ha precisato, anche tenendo conto delle evoluzioni normative intervenute nella materia, che l'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, per cui si giustifica l'applicazione retroattiva dello strumento più recente, che prevale rispetto a quello precedente, in quanto più raffinato e più affidabile (Sez. 5, n. 23554/2015, Iofrida, Rv. 637453-01, la quale ha ritenuto di conseguenza illegittimo l'atto di rettifica, ai fini IRPEF ed IVA, adottato sulla base dei maggiori ricavi presunti in forza dei parametri di cui agli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, e 3, commi 181 e 184, della l. n. 549 del 1995, vigenti all'epoca dell'accertamento, nonostante la congruità dei ricavi dichiarati dal contribuente rispetto agli studi di settore, previsti dagli 62-*bis* e 62-*sexies* del d.l. n. 331 del 1993, conv. in l. n. 427 del 1993, successivamente introdotti).

La procedura di accertamento 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 per legge determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in sé considerati, ma deriva solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, il quale ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'Ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento (Sez. 5, n. 13908/2018, Catallozzi, Rv. 648860-01).

Peraltro, proprio in virtù dell'operare del principio del contraddittorio preventivo, nell'ipotesi di avviso di accertamento fondato sugli studio di settore, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta ad allegare all'atto notificato il decreto ministeriale di approvazione del detto studio, in quanto il contribuente è reso edotto degli indici elaborati per la

determinazione in via presuntiva del reddito nel corso del necessario contraddittorio procedimentale preventivo all'emissione dell'atto impositivo (Sez. 5, n. 14552/2018, Giordano, Rv. 649012-01).

Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'Ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri (Sez. 5, n. 27617/2018, Dell'Orfano, Rv. 651218-01).

Su un piano più generale, tuttavia, l'esito del contraddittorio preventivo 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, circostanza che, peraltro, può essere valutata dal giudice per il raggiungimento del proprio convincimento (Sez. 5, n. 09484/2017, Iannello, Rv. 643770-01; conf., **Sez. 5, n. 16545/2019, Condello, in corso di massimazione**).

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

10. Accertamento parziale.

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

L'accertamento parziale è, quindi, uno strumento volto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, nell'ipotesi nella quale le attività istruttorie diano contezza della sussistenza a qualsiasi titolo

di attendibili posizioni debitorie e non richiedano, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di valutazioni ulteriori rispetto al mero recepimento del contenuto della segnalazione della Guardia di finanza, che fornisca elementi idonei a far ritenere la sussistenza di introiti non dichiarati, sicché, nel confronto con gli altri strumenti accertativi, risulta qualitativamente diverso poiché si vale di una sorta di «automatismo argomentativo», sicché il confezionamento dell'atto risulta possibile sulla base della sola segnalazione, senza necessità ulteriore approfondimento (Sez. 5, n. 02633/2016, Scoditti, Rv. 638908-01).

Ne deriva che, come precisato da Sez. 5, n. 23685/2018, Federici, Rv. 650520-01, l'accertamento parziale di cui all'art. 41-*bis*, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 può essere integrato da un successivo accertamento, senza che sia necessario che vengano indicati gli elementi sopraggiunti, come prescritto per l'accertamento integrativo dall'art. 43 del d.P.R. cit., che risponde a diverse finalità, sebbene il successivo atto non possa fondarsi su fatti già emersi e non contestati (in sostanza, il mancato rispetto delle indicate prescrizioni può determinare l'illegittimità solo del secondo e non anche del primo accertamento effettuato).

Nella giurisprudenza di legittimità è stato tuttavia più volte ribadito che l'accertamento parziale, in quanto volto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 e 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole, sicché il relativo oggetto non è circoscritto ad alcune categorie di redditi e la prova può essere raggiunta anche in via presuntiva (Sez. 6-5, n. 08406/2018, Luciotti, Rv. 647574-01, la quale ha, di conseguenza, ritenuto irrilevante l'erroneo riferimento, nel relativo avviso, all'art. 39 in luogo dell'art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973).

10.1. Accertamento integrativo.

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

Pertanto, l'integrazione dell'accertamento mediante l'emissione di ulteriori atti impositivi, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, è ammessa solo ove gli elementi posti a fondamento degli stessi siano nuovi, ipotesi che non ricorre in presenza di diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio, dovendosi ritenere che con l'emissione dell'avviso di rettifica

l'Amministrazione consumi il proprio potere di accertamento in relazione agli elementi posti a propria disposizione (Sez. 5, n. 26191/2018, Oliva, Rv. 650953-01, la quale ha ritenuto conseguentemente precluso l'accertamento integrativo fondato sulla considerazione di una fattura ulteriore dovendo presumersi, in difetto di contraria dimostrazione da parte dell'Ufficio finanziario, tale documentazione già acquisita o comunque acquisibile in occasione del primo atto di accertamento).

Sulla questione è stato precisato dalla Corte di cassazione che costituiscono dati la cui sopravvenuta conoscenza legittima l'integrazione o la modificazione in aumento dell'avviso di accertamento, mediante notificazione di nuovi avvisi, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (e dell'art. 5 del d.P.R. n. 633 del 1972), anche quelli conosciuti da un Ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento al momento dell'adozione di esso (Sez. 6-5, n. 01542/2018, Cirillo E., Rv. 647101-02). Né osta a tale accertamento integrativo la circostanza che sia stato effettuato un primo accertamento parziale, in quanto si tratta di uno strumento volto a favorire la sollecita emersione della materia imponibile, che non preclude, pertanto, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, anche ove definito con adesione (Sez. 6-5, n. 01542/2018, Cirillo E., Rv. 647101-01).

11. Avviso di accertamento. Motivazione e sottoscrizione.

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

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

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

Peraltro, l'obbligo di motivare l'avviso di accertamento è stato sancito in via generale anche dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, cd. Statuto del contribuente.

È consentito, tuttavia, che l'avviso di accertamento sia motivato *per relationem*, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, purché, nell'ipotesi di mancata allegazione, nell'atto ne venga riprodotto il contenuto essenziale, allo scopo di consentire al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato, la quale si riconduce al principio più generale da ultimo espresso da Sez. 6-5, n. 09323/2017, Iofrida, Rv. 643954-01; nel senso dell'inutilità dell'allegazione per gli atti il cui contenuto è trascritto nell'avviso di accertamento v., da ultimo, Sez. 5, n. 24417/2018, Stalla, Rv. 650525-01).

La validità dell'avviso di accertamento motivato *per relationem,* in presenza di tali presupposti, è stata affermata anche con riferimento all'atto motivato mediante il richiamo alle risultanze di un'indagine di mercato (Sez. 5, n. 04396/2018, Sabato, Rv. 647547-01, la quale, pertanto, non si pone in linea di discontinuità rispetto a Sez. 6-5, n. 25946/2015, Caracciolo, Rv. 638126-01, secondo cui, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, è invalido, per violazione dell'obbligo di motivazione, l'avviso di accertamento relativo all'omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi della plusvalenza realizzata per effetto del trasferimento di una licenza taxi, che operi un mero rinvio, per la determinazione del valore accertato, ad «indagini di mercato svolte attraverso vari operatori dell'informazione specializzati nel settore, nonché ad indagini poste da autorevoli quotidiani economici», senza alcuna allegazione o specifica riproduzione dei documenti richiamati, trattandosi di una generica indicazione, che preclude al contribuente di potersene avvalere ai fini difensivi ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di esaminare il merito della pretesa fiscale).

Significativa la precisazione operata da Sez. 5, n. 31406/2018, Dell'Orfano, Rv. 651776-01, secondo cui è legittimo l'avviso di accertamento notificato al socio di una società fallita anche ove non sia riprodotto nello stesso il processo verbale di constatazione nei suoi elementi essenziali, in quanto in detta ipotesi il contribuente ha il diritto di consultare il fascicolo fallimentare contenente l'accertamento presupposto e la documentazione allegata notificati al curatore dell'ente.

Sez. 5, n. 32127/2018, Chiesi, Rv. 651783-01, ha riconosciuto, poi, la legittimità dell'avviso di accertamento, anche nell'ipotesi di doppia motivazione *per relationem*, ove il processo verbale di constatazione richiamato nello stesso faccia a propria volta riferimento a documenti in

possesso o comunque conosciuti o agevolmente conoscibili dal contribuente.

Su un piano generale, resta fermo, tuttavia, come evidenziato di recente da Sez. 5, n. 30039/2018, Gori, Rv. 651552-01, che l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel *petitum* e nella *causa petendi*, mediante una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, anche quanto agli elementi di fatto ed istruttori posti a fondamento dell'atto impositivo, in ragione della necessaria trasparenza dell'attività della P.A., in vista di un immediato controllo della stessa.

Nell'indicata prospettiva, Sez. 5, n. 18389/2018, Delli Priscoli, Rv. 649764-01, ha ribadito che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'avviso di accertamento che non riporti l'aliquota applicata, ma solo 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. n. 600 del 1973, 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, con conseguente invalidità dell'atto.

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

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

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

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

Più in particolare, secondo una prima impostazione interpretativa, non è decisiva la modalità di attribuzione della delega, che può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio, purché venga indicato, unitamente alle ragioni della stessa (ossia alle cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza,

malattia, ecc.) il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato. Peraltro, è stato al contempo precisato, che non è sufficiente, sia per la delega di firma che per quella di funzione, l'indicazione della sola qualifica professionale del dirigente destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta tale qualifica, con conseguente illegittimità delle deleghe «impersonali», anche *ratione officii*, che non indichino nominalmente il soggetto delegato, che comporta la nullità dell'atto impositivo. A quest'ultimo riguardo, la S.C. non ha trascurato di osservare che l'art. 4-*bis* del d.l. 19 giugno 2015, n. 78, conv. in l. 6 agosto 2015, n. 125, ancorché non applicabile *ratione temporis* alla fattispecie esaminata dalla stessa, disciplina l'istituto della «delega» stabilendo che la medesima debba essere nominativa. In particolare, si è osservato, in motivazione, che la norma prevede in relazione all'esigenza di garantire il buon andamento e la continuità dell'azione amministrativa, che i dirigenti delle Agenzie fiscali, per esigenze di funzionalità operativa, possano delegare, previa procedura selettiva con criteri oggettivi e trasparenti, a funzionari della terza area, con un'esperienza professionale di almeno cinque anni nell'area stessa, in numero non superiore a quello dei posti oggetto delle procedure concorsuali indette ai sensi del comma 1 e di quelle già bandite e non annullate alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, le funzioni relative agli uffici di cui hanno assunto la direzione interinale e i connessi poteri di adozione di atti, escluse le attribuzioni riservate ad essi per legge, tenendo conto della specificità della preparazione, dell'esperienza professionale e delle capacità richieste a seconda delle diverse tipologie di compiti, nonché della complessità gestionale e della rilevanza funzionale e organizzativa degli uffici interessati (Sez. 5, n. 22803/2015, Chindemi, Rv. 637205-01).

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

Resta fermo, come ha precisato Sez. 5, n. 28335/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651099-01, che l'avviso di accertamento è valido se

sottoscritto dal reggente (nella specie, il capo dell'area controllo), ossia dal soggetto chiamato, ai sensi dell'art. 20, comma 1, lett. *a)* e *b)*, del d.P.R. n. 266 del 1987, a sostituire temporaneamente il dirigente assente per cause improvvise in tutte le funzioni svolte dallo stesso ai fini della direzione dell'Ufficio.

12. *Segue*. Termine di decadenza.

L'esercizio dell'attività di accertamento mediante l'emanazione del provvedimento conclusivo del procedimento è assoggettato, a garanzia del contribuente, a precisi termini di decadenza.

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

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

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

Nella vigenza di tale assetto normativo, la giurisprudenza della Corte di legittimità si è univocamente orientata nel senso che il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito da Corte Cost. 247/2011 (Sez. 6-5, n. 11171/2016, Crucitti, Rv. 639877-01).

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

Peraltro, il legislatore, con il successivo intervento operato dalla l. n. 208 del 2015 (cd. legge di stabilità 2016), ha abrogato la disciplina del raddoppio dei termini, con effetto dagli avvisi relativi al periodo d'imposta

in corso alla data del 31 dicembre 2016 ed ai periodi successivi, secondo la disciplina transitoria dettata dall'art. 132, comma 1, della l. cit.

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

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

Il termine entro il quale deve essere notificato al contribuente l'atto impositivo costituisce un termine di decadenza, insuscettibile di interruzione, a differenza di quello di prescrizione, ed ai fini del rispetto

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

13. *Segue*. Notifica.

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

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

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

Sotto quest'ultimo profilo, si è osservato che assume particolare rilievo la circostanza che, per le ipotesi di cd. irreperibilità relativa, correlata al trasferimento nell'ambito dello stesso Comune, disciplinate dall'art. 60, comma 1, lett. *e)*, del d.P.R. n. 600 del 1973, la notifica si perfeziona con il compimento delle attività stabilite dall'art.140 c.p.c., occorrendo, oltre al deposito di copia dell'atto nella casa del comune in cui la notificazione deve eseguirsi, all'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o ufficio o azienda del destinatario anche la

comunicazione con raccomandata con avviso di ricevimento dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto e il ricevimento della raccomandata informativa ovvero il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione della detta raccomandata. Diversamente, nelle ipotesi di cd. irreperibilità assoluta correlata al trasferimento del contribuente in un comune diverso da quello in cui aveva il domicilio fiscale, l'art. 60, comma 1, lett. *e)*, del d.P.R. n. 600 del 1973, richiede, oltre al deposito dell'atto nella casa comunale, l'affissione dell'avviso nell'albo ed il decorso del termine di otto giorni dalla data di affissione (v., in motivazione, Sez. 6-5, n. 02877/2018, Conti, Rv. 647109-01).

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

espressioni con le quali debba esserne documentato l'esito nella relata, purché dalla stessa se ne evinca con chiarezza l'effettivo compimento (Sez. 5, n. 19958/2018, Giudicepietro, Rv. 650145-01).

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

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

L'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 65, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 è volto a consentire agli uffici finanziari di azionare direttamente nei confronti degli eredi le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del contribuente. Pertanto se la comunicazione viene effettuata, l'avviso di accertamento va notificato personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da loro indicato, mentre, se essa non viene effettuata, gli Uffici possono intestare l'atto al dante causa e notificarlo presso l'ultimo domicilio dello stesso, nei confronti degli eredi collettivamente ed impersonalmente; tale procedimento di notificazione, la cui inosservanza comporta la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso, presuppone tuttavia che l'Amministrazione abbia comunque acquisito la notizia della morte del contribuente, non sussistendo altrimenti la giuridica possibilità di procedere alla notifica impersonale prevista dalla legge (Sez. 5, n. 00973/2018, De Masi, Rv. 646694-01). Ne deriva che, ove il destinatario sia deceduto e gli eredi non abbiano provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, è nulla la notificazione nei confronti del defunto eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c., non essendo la morte del destinatario equiparabile all'irreperibilità dello stesso (Sez. 5, n. 05747/2018, De Masi, Rv. 647253-

01: fattispecie nella quale è stata pertanto confermata la decisione impugnata che aveva annullato un avviso di liquidazione emesso sulla base di un presupposto atto di accertamento la cui notificazione era stata effettuata, a norma degli artt. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 140 c.p.c., nei confronti del destinatario defunto, nonostante l'accertamento di tale evento da parte del messo notificatore).

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

Poiché in tema di scissione societaria, la società beneficiaria è solidalmente responsabile per i debiti erariali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione produce effetti, **Sez. 5, n. 16710/2019, Stalla, Rv. 654508-01**, ha precisato che la stessa può essere richiesta del pagamento di tali debiti senza oneri di avvisi o altri adempimenti da parte dell'Amministrazione, non pregiudicando tale disciplina il diritto di difesa della società beneficiaria la quale è a conoscenza della situazione debitoria della società scissa, ivi comprese le pendenze tributarie, e può dedurre, in sede di opposizione alla cartella, ogni argomentazione per contestare la pretesa impositiva.Su un piano generale, non può tuttavia trascurarsi l' evoluzione della giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di cassazione nel senso che, qualora venga impugnato l'atto impositivo deducendo la nullità della relativa notificazione, il vizio deve considerarsi sanato per raggiungimento dello scopo, ex art. 156, comma 3, c.p.c., qualora lo stesso non abbia arrecato alcun pregiudizio al diritto di difesa del contribuente, come attestato, ad esempio, dalla contestazione dell'atto nel merito da parte dello stesso (v., di recente, Sez. 5, n. 11043/2018, Venegoni, Rv. 648360-01).

14. Autotutela dell'Amministrazione finanziaria.

In generale l'autotutela è l'istituto giuridico che riconosce alla Amministrazione finanziaria il potere di annullare, revocare, modificare o sostituire un proprio atto, che a seguito di un'attività di riesame risulta illegittimo o infondato.

Gli atti suscettibili di autotutela sono tutti quelli che possono incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente, da quelli autonomamente impugnabili, come quelli indicati nell'art. 19 del d.lgs. n.

546 del 1992 (ad esempio, avviso d'accertamento, avviso di liquidazione, cartella di pagamento, ecc.) o ad essi assimilabili per funzione o natura a quelli impugnabili in via congiunta con l'atto successivo autonomamente impugnabile (ad esempio, processo verbale di constatazione ed il successivo avviso di accertamento).

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

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

vi è pendenza di giudizio;

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

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

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

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

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

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

CAPITOLO VI

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

(di Fabio Antezza)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il quadro normativo di riferimento e la sua ventennale evoluzione. – 3. Ambito di applicazione. - 4. La natura giuridica (talune conseguenze). – 5. La competenza territoriale (e la sospensione dei termini per impugnare). – 6. L'effetto della non impugnabilità dell'accertamento e le istanze di rimborso. – 7. L'effetto sull'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice. – 8. L'istanza del contribuente: la sospensione del termine per impugnare; la sua compatibilità con il periodo di sospensione feriale ed il contraddittorio endoprocedimentale. – 9. La produzione degli effetti.

1. Premessa.

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

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

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

Nel corso del 2019 la S.C. è intervenuta su questioni inerenti la natura giuridica dell'accertamento con adesione (ed annesse conseguenze),

la competenza territoriale dell'Amministrazione (e le ripercussioni sulla sospensione del termine per impugnare), oltre che in ordine a profili relativi alla compatibilità degli effetti sospensivi di cui agli artt. 6 e 12 del d.lgs. n. 218 del 1997 con la sospensione feriale dei termini processuali (in ragione di recenti interventi normativi).

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

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

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

Dal 2002 al 2008 si susseguirono ulteriori modifiche ed integrazioni.

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

All'interno del d.lgs. n. 218 del 1997 fu poi inserito, dal citato d.l. n. 112 del 2008, l'art. 5-*bis*, in tema di accertamento con adesione al processo verbale di constatazione, successivamente abrogato, dall'art. 1, comma

637, lett. *c*), n. 2), della l. 23 dicembre 2014, n. 190, pur continuando ad applicarsi la relativa disciplina per i verbali di constatazione consegnati entro il 31 dicembre 2015.

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

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

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

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

Nel 2019, con l'art. 4-*octies* introdotto nel d.l. 30 aprile 2019, n. 34, in sede di conversione (ad opera della l. 28 giugno 2019, n. 58), è stato disciplinato l'«obbligo di invito al contraddittorio», con disposizioni che trovano applicazione con riferimento agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020. È stato in particolare introdotto nell'art. 5 del d.lgs. n. 218 del 1997 il comma 3-*bis*, in forza del quale, in deroga al termine ordinario, qualora tra la data di comparizione (di cui al comma 1, lett. *b*, dello stesso art. 5) e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni. Oltre alla modifica del successivo art. 6, comma 2 (nel quale il riferimento non è più al precedente art. 5 bensì ai precedenti artt. 5 e 5-ter), l'art. 4-*octies* del d.l. n. 34 del 2019 ha poi introdotto nel d.lgs. n. 218 del 1997 l'art. 5-*ter*, disciplinante proprio l'«invito obbligatorio» (al contraddittorio).

3. Ambito di applicazione.

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

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

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

Relativamente alle «altre imposte indirette», cioè quelle diverse dall'IVA, la definizione mediante accertamento con adesione ha normativamente effetto relativamente ai beni ed ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia, o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione, con esclusione di adesioni parziali riguardanti singoli beni o diritti contenuti nello stesso atto, denuncia o dichiarazione ed il valore definitivo

vincola l'Ufficio, limitatamente ai detti tributi, ad ogni ulteriore effetto. Nel caso in cui un atto contenga più disposizioni non derivanti necessariamente le une dalle altre, per loro intrinseca natura, ciascuna costituisce comunque oggetto di definizione come se fosse un atto distinto, nel caso di soggezione ad autonoma imposizione (art. 3, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 218 del 1997).

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

Sotto il versante soggettivo, in merito ai rapporti tra accertamento con adesione della società di capitali a ristretta base azionaria ed accertamento di maggior reddito in capo ai soci, Sez. 5, n. 16810/2017, Zoso, non massimata, ha ritenuto che nell'ipotesi in esame, pur non sussistendo, a differenza delle società di persone, una presunzione legale di distribuzione degli utili ai soci, l'appartenenza della società ad una stretta cerchia familiare può fornire, sul piano meramente indiziario, la prova dell'avvenuta distribuzione.

In considerazione della finalità propria dell'accertamento con adesione, individuata nella definizione della lite nella logica deflattiva a mezzo dell'abbuono di parte delle sanzioni dovute dal contribuente, l'ordinanza da ultimo citata ha comunque escluso che l'istanza di adesione formulata dalla società di capitali a ristretta base partecipativa possa estendere la propria efficacia ai soci che non abbiano proposto, a loro volta, analoga istanza. Quanto innanzi è stato in particolare argomentato dall'assunto per il quale l'accertamento definito con adesione, non soggetto ad impugnazione né integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio, riguarda la sola società ed il maggior reddito accertato in capo ad essa non si presume distribuito ai soci, incombendo sull'Ufficio l'onere della prova in ordine alla distribuzione di esso. Sicché, l'avviso di accertamento notificato al socio di società di capitali mantiene la propria autonomia e gli elementi addotti dalla società in sede di accertamento con adesione possono essere considerati, nella fase contenziosa instauratasi tra l'Amministrazione ed il socio, solo quali elementi di prova da valutare unitamente alle prove offerte dal contribuente.

Per converso, Sez. 6-5, n. 29412/2017, Carbone, non massimata, ha affermato che, accertato con adesione o in altro modo, il maggior reddito di una società a ristretta base partecipativa si presume distribuito pro quota ai soci in forma di utili extracontabili, poiché la ristrettezza dell'assetto societario implica normalmente reciproco controllo e marcata solidarietà tra i soci. L'imputazione ai soci del reddito della società, difatti, ha origine dalla partecipazione e quindi prescinde dall'eventuale natura adesiva

dell'accertamento nei confronti dell'ente (l'ordinanza da ultimo citata ha argomentato facendo riferimento ai precedenti costituiti da Sez. 5, n. 14418/2005, Schirò, Rv. 582303-01, e Sez. 5, n. 02783/2009, Magno, ma relativi all'accertamento con adesione previsto dalla previgente disciplina di cui all'art. 3 del d.l. n. 564 del 1994, conv. con modif., in l. n. 656 del 1994, nonché con riferimento ad una s.a.s., la prima, e ad una s.n.c., la seconda).

Sulla scia di questo secondo orientamento sembra essersi posta la più recente Sez. 5, n. 32959/2018, Venegoni, Rv. 652116-01, per la quale l'accertamento del maggior reddito nei confronti di società di capitali a ristretta base partecipativa legittima, anche nell'ipotesi di accertamento con adesione, la presunzione di distribuzione degli utili tra i soci, in quanto la stessa ha origine nella partecipazione e pertanto prescinde dalle modalità di accertamento. Rimane però ferma la possibilità per i soci di fornire prova contraria rispetto alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria, dimostrando che i maggiori ricavi dell'ente sono stati accantonati o reinvestiti.

L'ordinanza in esame in particolare, pur accogliendo il principio dell'indipendenza della posizione del socio rispetto a quella della società, sulla base del quale la stessa S.C. aveva già affermato l'insussistenza di rapporto di pregiudizialità necessaria tra l'accertamento a carico del socio e quella a carico della società (Sez. 5, n. 00386/2016, Federico, Rv. 638251-01), ha concluso nel senso di cui innanzi. Essa ha difatti evidenziato che, se la società ha definito la propria posizione con una procedura per adesione, il verosimile maggior reddito accertato con questa modalità può rappresentare – specie in mancanza di evidenze in senso opposto – un elemento per dimostrare il conseguimento da parte della società di redditi non dichiarati, da cui consegue la presunzione di distribuzione al socio, il quale, però, potrà fornire la più ampia prova contraria (nella specie, peraltro, il socio non era una persona fisica bensì una società di persone, costituita da due coniugi, partecipante alla base azionaria della società di capitali con altri soci, i figli dei detti coniugi).

4. La natura giuridica (talune conseguenze).

Quanto alla natura giuridica dell'istituto in esame dal panorama giurisprudenziale emergono posizioni talvolta oscillanti (anche con diverse gradazioni) tra le differenti tesi della natura contrattuale (in particolare transattiva) e quella dell'atto di accertamento (anche se caratterizzato dall'adesione del contribuente).

In proposito appare significativa, da ultimo, **Sez. 5, 12137/2019, D'Orazio, Rv. 653856-01**, per la quale in tema di accertamento con adesione, non sussiste il litisconsorzio necessario con i soci, in relazione ai

giudizi da essi instaurati avverso gli atti di accertamento loro notificati, in quanto assenti o non aderenti al procedimento amministrativo iniziato e definito dalla società di persone, posto che l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società in sede amministrativa che, ai sensi dell'art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, con la conseguenza che ciascun socio può opporre solo ragioni di impugnazione specifiche e, quindi, di esclusivo carattere personale.

La S.C. ha argomentato, muovendo dalla formulazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 218 del 1997 applicabile *ratione temporis*, in ragione della natura dell'accertamento per adesione, quale procedura di accertamento effettuata in contraddittorio mediante la quale il contribuente può concordare con l'Ufficio una minore imposta dovuta rispetto a quella già accertata. Trattasi, quindi, non di un negozio transattivo ma di atto unilaterale dell'Amministrazione emanato nell'esercizio di una tipica potestà pubblica, rispetto al quale la manifestazione di volontà del contribuente realizza una condizione affinché l'atto stesso diventi efficace. Sicché, una volta definito il relativo procedimento con riferimento alla società di persone, non sussiste, poi, il litisconsorzio con i soci, in relazione ai giudizi da essi instaurati con l'impugnazione degli atti di accertamento loro notificati (all'esito e sulla base dell'accertamento con adesione della società ed in forza del citato art. 4) in quanto assenti o non aderenti al procedimento amministrativo iniziato e definito dalla società di persone.

Sez. 5, n. 12137/2019, cit. motivatamente ed esplicitamente, conclude superamento il precedente orientamento inaugurato da Sez. 5, n. 12318/2009, Bertuzzi, Rv. 608510-01 (invece seguito da Sez. 5, n. 13224/2009, Bertuzzi, Rv. 698565-01, e da Sez. 5, n. 3576/2010, Magno, Rv. 611472-01). Per esso, in tema di imposta sui redditi, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni delle società di persone (art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e dei soci delle stesse (art. 40 del d.P.R. n. 600 del 1973) e la conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, comporta che, anche a fronte dell'accertamento con adesione posto in essere dalla società, il socio, ove non voglia conformarsi ad esso, possa contestarlo, assumendo che il reddito della società era quello della stessa a suo tempo dichiarato. In tal modo, dall'introduzione di una questione inscindibilmente comune tanto alla società quanto a ciascun socio, ne consegue la configurabilità di un'ipotesi di litisconsorzio necessario, non possedendo l'accertamento con adesione, sotto tale profilo, peculiarità tali da distinguerlo dalle altre forme di accertamento.

Per l'attuale approdo ermeneutico, invece, dopo il versamento delle somme dovute l'adesione si perfeziona e l'accertamento diviene definitivo, quindi non è impugnabile da parte del contribuente e non integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio. Ne consegue l'esclusione dell'esercizio di un ulteriore azione di accertamento da parte dell'Amministrazione a meno che, come nella specie, la definizione riguardi i redditi da partecipazione nelle società di cui all'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986. In tal modo, con l'emissione del successivo «atto» di accertamento nei confronti dei soci che non hanno partecipato all'accertamento per adesione, che ha invece coinvolto la società, si realizza il principio costituzionale della parità di trattamento e della capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost.

Con la definizione dell'accertamento per adesione da parte della società, quindi, sorgono due vincoli: uno interno per il Fisco, in base ai principi di razionalità e non contraddizione, per cui l'Amministrazione non può chiedere ai soci somme diverse da quelle concordate con la società di persone; l'altro esterno per il giudice, in base alle regole di consequenzialità logica. Sicché, l'adesione intervenuta con la società ha sì una efficacia ultra-soggettiva, ma con il capovolgimento della logica del litisconsorzio necessario, in quanto il contraddittorio preventivo si è svolto o si sarebbe potuto svolgere in precedenza anche con i soci illimitatamente responsabili (ex art. 4 del d.lgs. n. 218 del 1997). Non controvertendosi quindi sulla qualità di socio oppure sulla quota partecipativa spettante a ciascuno ma solo in merito agli effetti della definizione agevolata da parte della società su ciascuno dei soci, ognuno di essi può opporre, a una definizione che costituisce titolo per l'accertamento nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnazione specifiche, in quanto di esclusivo carattere personale.

Circa la natura dell'accertamento con adesione, l'orientamento di cui innanzi conferma quanto già di recente ribadito, ancorché con riferimento ad altri effetti, da Sez. 5, n. 13907/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 648859-01, per la quale l'atto di accertamento con adesione non ha natura negoziale o transattiva, non potendo l'Amministrazione finanziaria negoziare la pretesa tributaria, bensì unilaterale quale espressione del potere potestativo impositivo. Sicché, l'avvenuta formulazione di una proposta di accertamento con adesione non determina *ex se* il disconoscimento della consistenza probatoria conseguente all'accertamento né comporta rinuncia a far valere la pretesa tributaria.

Sotto tale ultimo profilo, già Sez. 5, n. 09659/2017, Luciotti, Rv. 643924-01, aveva chiarito che il verbale di constatazione di mancato accordo, intervenuto nel procedimento di definizione mediante adesione (nella specie, ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. n. 218 del 1997), implica la mera

presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo tra contribuente ed Ufficio finanziario, e non, invece, la rinuncia, da parte di quest'ultimo, a far valere le pretese tributarie contestate.

Dall'evidenziata natura dell'accertamento con adesione, la citata Sez. 5, n. 13907/2018, ha fatto discendere, in particolare, che in caso di mancata adesione contribuente e Amministrazione finanziaria semplicemente non hanno concordato nella determinazione della pretesa tributaria, alla luce dei complessivi elementi emersi nel contraddittorio, con la conseguenza che l'Ufficio, in tale evenienza, legittimamente notifica l'avviso di accertamento. Il relativo contenuto deve però comunque tenere necessariamente conto degli eventuali chiarimenti e prove fornite dal contribuente, con una conseguente eventuale rideterminazione più favorevole dei maggiori ricavi.

Le conseguenze della natura dell'accertamento con adesione innanzi evidenziate sono state poi non solo confermate ma ulteriormente scrutinate al fine di evidenziarne le differenze rispetto all'ipotesi che veda il contraddittorio essere stato attivato in una fase antecedente all'invito rivolto dall'Ufficio al contribuente di attivare la procedura in esame.

Sez. 5, n. 29529/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651281-01, ha difatti chiarito che la formulazione da parte dell'Ufficio, in sede di attivata procedura di accertamento con adesione, di una proposta avente un contenuto ridotto rispetto alla pretesa impositiva, non determina né la rinuncia alla stessa, né il disconoscimento della consistenza probatoria degli atti istruttori esperiti. Ne consegue che, nell'ipotesi di mancata adesione da parte del contribuente, l'Amministrazione procede legittimamente a dar corso all'avviso già notificato, che non perde efficacia, incombendo un onere aggravato di motivazione nei soli casi in cui il contraddittorio sia stato attivato anteriormente all'invio dell'avviso, sempreché il contribuente abbia fornito elementi di valutazione. Tra essi la S.C. ha esplicitamente annoverato il caso dell'accertamento effettuato in base a studi di settore, costituendo l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale momento costitutivo essenziale per la legittimità della procedura (per il riferimento al contraddittorio nella procedura di accertamento in base a studi di settore si veda anche la precedente citata Sez. 5, n. 13907/2018).

Nel medesimo contesto la S.C., riferendosi a quello professionale, ha ritenuto «fittizio» il reddito conseguente alla «definizione concordata della vertenza tributaria» mediante accertamento con adesione.

In particolare, Sez. 4, n. 05380/2018, D'Antonio, Rv. 647482-01, ancorché in tema di previdenza forense, ha difatti statuito che ai fini della determinazione dell'entità del trattamento di pensione di vecchiaia, erogato a favore degli avvocati e procuratori, rileva – secondo la disciplina

posta dalla l. 20 settembre 1980, n. 576 – il reddito professionale dichiarato ai fini fiscali e non già quello definito per effetto del cd. accertamento con adesione di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, dovendosi avere riguardo al reddito professionale effettivo e non a quello fittizio conseguente alla definizione mediante accertamento con adesione.

La motivazione posta a fondamento della predetta decisione non si correla alla natura giuridica dell'accertamento con adesione, bensì al disposto dello stesso art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, per il quale l'accertamento con adesione non rileva ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. La norma di cui innanzi deve essere però rapportata con la citata disciplina specifica di cui alla della l. n. 576 del 1980, che, ai fini del trattamento pensionistico in oggetto, fa riferimento al reddito «dichiarato» e non al quello «concordato».

5. La competenza territoriale (e la sospensione dei termini per impugnare).

Competente alla definizione è l'Ufficio delle entrate nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale, in forza di quanto disposto dall'art. 4 del d.lgs. n. 218 del 1997 (che, al comma 2, prosegue con delle specificazioni).

Si è posta la questione dell'idoneità di istanza di accertamento mediante adesione depositata presso un Ufficio territorialmente incompetente a far decorrere la sospensione per l'impugnazione dell'atto impositivo, di cui agli artt. 6 e 12 del d.lgs. n. 218 del 1997. Ad essa ha fornito risposta affermativa **Sez. 5, n. 08178/2019, Di Marzio P., Rv. 563344-01**, essendo l'Ufficio incompetente tenuto alla trasmissione dell'istanza a quello territorialmente competente in conformità alle regole della leale collaborazione tra organi della stessa Amministrazione, oltre che per garantire l'esigenza di sollecita decisione sui diritti delle parti ai sensi dell'art. 111 Cost.

L'ordinanza di cui innanzi, pronunciatasi con riferimento all'ipotesi di adesione ai verbali di constatazione di cui all'art. 5-*bis* del d.lgs. n. 218 del 1997 (inserito dalla l. n. 133 del 2008, in sede di conversione del d.l. n. 112 del 2008, successivamente abrogato dalla l. n. 190 del 2014), ha fatto esplicita applicazione delle argomentazioni alla base dell'orientamento dalla S.C. in materia di competenza territoriale con riferimento alle istanze di rimborso delle imposte sui redditi (disciplinato dall'art. 38, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973). In detta ultima materia, difatti, è consolidato il principio per il quale la presentazione della relativa istanza ad un organo diverso da quello territorialmente competente a provvedere costituisce

atto idoneo (non solo) ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso ed anche a determinare la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile dinanzi al giudice tributario, sia perché l'Ufficio non competente (purché non estraneo all'Amministrazione finanziaria) è tenuto a trasmettere l'istanza all'Ufficio competente, in conformità delle regole di collaborazione tra organi della stessa Amministrazione, sia alla luce dell'esigenza di una sollecita definizione dei diritti delle parti, ai sensi dell'art. 111 Cost. (*ex plurimis*, Sez. 5, n. 30229/2018, Condello, Rv. 651427-01).

6. L'effetto della non impugnabilità dell'accertamento e le istanze di rimborso.

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

Sulla questione la Corte di legittimità è stata chiamata a risolvere la problematica 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. 13129/2018, De Masi, Rv. 648473-01, 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. 20732/2010, Virgilio, Rv. 614691-01).

7. L'effetto sull'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice.

In forza della preesistente disciplina, ex art. 2-*bis* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564 (aggiunto in sede di conversione e poi modif. dall'art. 1 del d.l. 26 settembre 1995, n. 403, conv. in l. 20 novembre 1995, n. 495, norma poi trasfusa nell'art. 3, comma 2, del detto d.l. n. 564 del 1994) era espressamente esclusa ogni forma di ulteriore azione accertatrice successiva all'intervenuto accertamento con adesione.

Solo la normativa del 1997 ha invece previsto, in deroga al ribadito divieto di integrazione di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, che la definizione mediante accertamento con adesione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice nei casi di cui al successivo comma 4 (quindi solo in materia di imposte sui redditi e di IVA). Tale disposizione (al pari di quelle di cui ai precedenti commi e del successivo comma 5) si applica anche in relazione ai periodi d'imposta per i quali era applicabile la definizione ai sensi dell'art. 3 del d.l. n. 564 del 1994.

Sebbene non soggetto ad impugnazione e non integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio, l'accertamento così definito è quindi suscettibile di ulteriore azione accertatrice ma solo nei casi indicati dal citato art. 2 e, comunque, sempre nel rispetto dei termini previsti 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 1972 (per l'IVA).

In particolare, l'ulteriore esercizio dell'azione accertatrice è legittimo:

a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore ad euro 77.468,53;

b) se la definizione riguarda accertamenti parziali;

c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986 (T.U.I.R.), ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;

d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lett. *c*), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Proprio muovendo dall'interpretazione della richiamata normativa, Sez. 6-5, n. 01542/2018, Cirillo E., Rv. 647101-01, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, ha chiarito che costituiscono dati la cui sopravvenuta conoscenza consente l'integrazione o la modificazione dell'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, anche quelli noti ad un Ufficio fiscale ma non ancora in possesso

di quello che ha emesso l'atto al momento dell'adozione dello stesso, senza che assuma rilevanza in senso contrario né l'art. 22 del medesimo decreto, che pone solo un dovere di reciproca collaborazione tra uffici finanziari e Guardia di finanza, né la circostanza che sia stato effettuato un primo accertamento parziale, in ragione tanto della finalità della detta tipologia di accertamento quanto della disciplina di cui al d.lgs. n. 218 del 1997.

Circa le argomentazioni che muovono dalla finalità dell'accertamento parziale, la S.C. ha chiarito che esso, ex art 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 (ed art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972), è solo uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, ove le attività istruttorie diano contezza della sussistenza, a qualsiasi titolo, di attendibili posizioni debitorie e non richiedano, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di valutazioni ulteriori rispetto al mero recepimento del contenuto della segnalazione ricevuta dall'Ufficio procedente.

La Corte di cassazione ha inoltre evidenziato la circostanza per la quale, proprio ex art. 2, comma 4, lett. *b)*, del d.lgs. n. 218 del 1997, tale tipologia di accertamento (cioè quello parziale) non preclude l'ulteriore azione accertatrice anche ove definito con adesione.

8. L'istanza del contribuente: la sospensione del termine per impugnare; la sua compatibilità con il periodo di sospensione feriale ed il contraddittorio endoprocedimentale.

Il contribuente nei confronti del quale siano stati effettuati accessi, ispezioni e verifiche finalizzati all'accertamento dell'imposta sui redditi o dell'IVA, può chiedere all'Ufficio la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione con le forme del procedimento in esame (art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 218 del 1997).

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

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

prevedendo che l'impugnazione dell'atto comporti rinuncia all'istanza di definizione con le forme dell'accertamento con adesione.

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

Detta sospensione del termine di impugnazione, conseguente alla presentazione dell'istanza di formulazione della proposta di accertamento di cui innanzi, è volta esclusivamente a garantire uno *spatium deliberandi*, in vista dell'accertamento con adesione. Sicché, in mancanza di definizione consensuale e, quindi, anche per l'ipotesi di rigetto dell'istanza, solo la formale ed irrevocabile rinuncia del contribuente all'istanza interrompe il detto termine di sospensione di novanta giorni di cui ai citati artt. 6 e 12.

Così argomentando **Sez. 5, n. 03278/2019, Balsamo, Rv. 652379**, ha sostanzialmente dato seguito all'orientamento di legittimità per il quale il termine di sospensione dell'impugnazione dell'atto impositivo per 90 giorni non è interrotto dal verbale di constatazione del mancato accordo, poiché, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione, diretta a favorire il più possibile la composizione amministrativa della controversia, deve ritenersi che solo l'univoca manifestazione di volontà del contribuente possa escludere irrimediabilmente tale soluzione compositiva, attraverso la proposizione di ricorso avverso l'atto di accertamento, oppure con formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di definizione con adesione, facendo così venir meno la sospensione del temine di impugnazione (*ex plurimis*, Sez. 5, n. 3762/2012, Terrusi, Rv. 621595-01: conf. Sez. 5, n. 5825/2012, Di Blasi, Rv. 622094-01).

Del resto, la Consulta ha escluso l'irragionevolezza delle disposizioni in esame laddove prevedono che solo il contribuente possa far cessare la sospensione del termine di impugnazione, proponendo ricorso avverso l'atto di accertamento, ipotesi questa equiparata dalla legge alla rinuncia all'istanza di accertamento con adesione (art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997), oppure mediante una formale ed irrevocabile rinuncia a detta istanza (Corte Cost. n. 140/2011).

L'indirizzo di legittimità di cui innanzi lungi dall'essere stato avversato ma ha invece trovato ulteriore conferma nella statuizione di **Sez. 5, n. 13172/2019, Condello, Rv. 653865-01**: per essa, difatti, l'istanza del contribuente ed i tempi della relativa procedura non comportano

l'inefficacia dell'avviso di accertamento, sospendendone solo il termine per l'impugnazione per novanta giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'accertamento, in assenza di tempestiva impugnazione, diviene definitivo, secondo un meccanismo non dissimile dal silenzio rifiuto, cui va ricondotto l'inutile spirare del termine dalla presentazione dell'istanza, senza che l'Ufficio abbia risposto (in senso conforme anche le precedenti Sez. 6-5, n. 15401/2017, Vella, Rv. 644713-01, e Sez. 5, n. 02248/2018, Tozo, non massimata).

L'iter logico-giuridico rileva anche con riferimento all'ipotesi di mancato invito a comparire volto all'integrazione del contraddittorio endoprocedimentale.

Come ha difatti chiarito Sez. 5, n. 27796/2018, D'Arrigo, Rv. 651270-01, nell'ipotesi di mancata definizione del procedimento in oggetto entro il termine previsto, anche nel caso di mancato invito a comparire da parte dell'Amministrazione finanziaria, inizia a decorrere il termine perentorio per l'impugnazione in sede giurisdizionale dell'atto impositivo, non essendo la sospensione in esame *sine die*.

Proprio circa gli effetti del mancato invito a comparire e quindi in tema di rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, si segnala Sez. 5, n. 00474/2018, Ariolli, Rv. 646691-01, la quale, ribadendo quanto già statuito da Sez. U, n. 03676/2010, Botta, Rv. 611633-01, ha ritenuto che esso non comporti nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista per legge.

La violazione delle norme procedurali di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, quindi anche quella disciplinante l'invito a comparire nei confronti del contribuente cha abbia chiesto all'Ufficio la formulazione della proposta di accertamento in esame, comunque non incide sulla validità dell'atto impositivo. Decorso il termine di sospensione di novanta giorni per l'impugnazione, che segue automaticamente alla presentazione dell'istanza di definizione, come ha chiarito Sez. 5, n. 21096/2018, Dell'Orfano, Rv. 649939-01, il contribuente, difatti, può far valere in sede giurisdizionale i vizi dell'avviso di accertamento, senza che possa ipotizzarsi, pertanto, alcun effettivo pregiudizio al diritto di difesa del medesimo.

Sempre in ordine al contraddittorio endoprocedimentale occorre segnalare Sez. 5, n. 04581/2018, Scarano, Rv. 647245-01, per la quale, in tema di IVA, l'Ufficio finanziario può legittimamente utilizzare ai fini di accertamento le risultanze dei conti correnti bancari e i dati derivanti da altri rapporti ed operazioni intercorsi tra la banca ed il contribuente, anche in assenza di preventivo interpello dello stesso, non imposto da alcuna norma e la cui mancanza non determina una lesione del diritto di difesa. Tale pronuncia è stata argomentata avendo riguardo alla possibilità per il contribuente di azionare un procedimento contenzioso ma anche di

attivare la procedura di definizione con adesione, nell'ambito della quale, oltre a beneficiare della sospensione dei termini di impugnazione, di pagamento e di iscrizione a ruolo dell'imposta, ha la possibilità di fornire all'Amministrazione finanziaria dati ed informazioni per sollecitare un intervento in autotutela (si veda, in senso conforme, Sez. 5, n. 25765/2014, Scoditti, Rv. 633969-01).

La questione della «cumulabilità» della sospensione di cui agli artt. 6 e 12 del d.lgs. n. 218 del 1997 con il periodo di sospensione feriale dei termini (processuali), di cui alla l. 7 ottobre 1969, n. 742, nel caso in cui in tale ultimo periodo sia pendente o inizi a decorrere la sospensione conseguente all'istanza di definizione con la procedura dell'accertamento per adesione, è stata affrontata dalla S.C. con decisioni non sempre collimanti che, però, nell'attualità sembrano volgere verso uniformità di vedute all'esito del comune approdo interpretativo inerente l'art. 7-*quater*, comma 18, del d.l. n. 197 del 2016 (introdotto dalla l. di conversione n. 225 del 2016).

Sez. 5, n. 02682/2011, Marigliano, non massimata, sembrava propendere per la tesi della «cumulabilità», non essendo essa vietata da disposizioni di legge e non militando, per la tesi opposta, ragioni di opportunità, essendo differenti le *rationes* fondanti le due diverse previsioni. Per converso, Sez. 6-5, n. 11632/2015, Conti, non massimata (seguita dalla successiva Sez. 6-5, 07995/2016, Conti, non massimata), dopo aver dato atto di volersi discostare dall'opposto orientamento appena innanzi citato, argomentò la non «cumulabilità» dei due termini dalla natura non giurisdizionale-processuale, bensì amministrativa, del termine di sospensione operante per la procedura di accertamento con adesione e dall'orientamento di legittimità circa l'inapplicabilità della sospensione feriale ai procedimenti non giurisdizionali (per la natura amministrativa del procedimento di accertamento con adesione si veda, in motivazione, Sez. 5, n. 28051/2009, Bernardi, Rv. 611179-01).

In forza del citato art. 7-*quater*, comma 18, del d.l. n. 197 del 2016, i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione «si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale», con la conseguenza, come ha chiarito **Sez. 6-5, n. 05039/2019, La Torre, Rv. 653064-01**, che durante detto periodo è sospeso il termine per proporre l'istanza di accertamento con adesione. Ritenendo che la citata disposizione abbia natura processuale, l'ordinanza in esame ha proteso per l'applicabilità anche ai procedimenti in corso, con conseguente ammissibilità anche per essi della sospensione per il periodo feriale del termine per l'adesione.

9. 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.).

In ragione delle disposizioni di cui innanzi, circa la redazione dell'accordo ed il perfezionamento della definizione mediante accertamento con adesione, si è posta la questione della rilevanza dell'adesione formalizzata, ex art 7 cit., ma non seguita dal pagamento di cui ai successivi artt. 8 e 9 (cd. «adesione formalizzata ma non perfezionata»).

A tal riguardo **Sez. 5, n. 02161/2019, Dell'Orfano, Rv. 652270-01**, ha ribadito il consolidato orientamento per il quale, ai fini del perfezionamento della procedura di accertamento con adesione del contribuente, 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. 26681/2009, Carleo, Rv. 610861-01).

Sez. 5, n. 13143/2018, De Masi, Rv. 648669-01, in forza di medesimo iter logico-giuridico, già aveva ribadito che, ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 218 del 1997, il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia non costituiscono mera modalità di esecuzione della procedura bensì presupposto fondamentale ed imprescindibile di efficacia della stessa. Sicché, quando sia stata omessa la prestazione della garanzia prevista dalla legge (ovviamente fino a quando essa era normativamente prevista), in caso di pagamento rateale, i futuri pagamenti non possono essere rimessi alla sola diligenza del debitore, per cui la procedura non può dirsi perfezionata e permane, nella sua integrità, l'originaria pretesa tributaria oggetto di accertamento, da impugnare in via autonoma. Negli stessi termini, circa la produzione degli effetti della «conciliazione» solo in seguito al perfezionamento, si era espressa Sez. 5, n. 13750/2013, Chindemi, Rv. 627160-01, la quale aveva altresì sottolineato che il mancato perfezionamento dell'accertamento con adesione restituisce piena

efficacia all'originario accertamento, non assumendo rilevanza la circostanza che i valori accertati avrebbero potuto essere eccessivamente alti, pervenendo ad una riduzione dei medesimi. Se l'accertamento con adesione non si perfeziona, è quindi onere del contribuente impugnare l'avviso di accertamento, atteso che non è impugnabile la cartella esattoriale conseguente alla definitività dell'accertamento, se non per vizi propri, non potendo rimettere in discussione il merito della rettifica resasi definitiva per mancata impugnazione.

La circostanza per la quale la fattispecie del «concordato» si completa soltanto con il versamento *ex* art. 9 cit. e, quindi, in caso di pagamento rateale, mediante il versamento della prima rata e la prestazione della garanzia (fino a quando normativamente richiesta), implica che, nell'ipotesi in cui essi non vengano effettuati, la procedura del concordato con adesione non si perfeziona, lasciando permanere nella sua integrità la pretesa tributaria, con l'ulteriore conseguenza che riprende efficacia il precedente atto impositivo i cui effetti erano sospesi nelle more del perfezionamento della procedura. Ne consegue che la successiva cartella di pagamento, emessa in forza dell'originario avviso di accertamento risulta adeguatamente motivata, come la legge richiede che sia un atto meramente strumentale alla riscossione, consentendo ogni difesa al contribuente in merito alla pretesa dell'Amministrazione, senza alcuna necessità di accennare ad una procedura mai perfezionata per l'omessa presentazione della garanzia prevista dalla legge. In questi termini si è espressa Sez. 5, n. 26681/2009, Carleo, Rv. 610861-01, secondo la quale decade dal beneficio dell'accertamento con adesione il contribuente che, dopo avere versato la prima delle rate concordate, ometta di prestare la prescritta garanzia per il pagamento delle rate successive (sempre con riferimento all'art. 8 cit. *ante* novella del 2011). A nulla rileverebbe, in senso contrario, il successivo versamento delle ulteriori rate, come ha statuito Sez. 5, n. 08628/2012, Sanbito, Rv. 622736-01, muovendo da argomentazioni già proprie della S.C. oltre che facendo, anch'essa, riferimento alla «*conciliazione*».

Parimenti, per Sez. 5, n. 22510/2013, Virgilio, Rv. 628807-01, l'omessa prestazione della garanzia impedisce il perfezionamento della procedura permanendo, nella sua integrità, l'originaria pretesa tributaria, in quanto i futuri versamenti devono essere assicurati mediante la prestazione della garanzia e non rimessi alla mera diligenza del debitore. Tuttavia il termine di dieci giorni, posto dal comma 3 del citato art. 8 (nella sua formulazione *ante* novella del 2011), da un lato opera dal versamento della prima rata (e non dalla redazione dell'atto) e, dall'altro, non è stabilito a pena di invalidità della procedura.

Resta comunque necessario, come precisato da Sez. 5, n. 22510/2013, cit., che all'Ufficio pervenga in tempo utile, cioè entro la scadenza della seconda rata, la prova del saldo della prima e la prestazione della garanzia (sino a quando normativamente prevista).

Ciò premesso, entro il termine di venti giorni dalla redazione dell'atto deve avvenire, in caso di rateizzazione, il versamento della prima rata e non anche la prestazione della garanzia in quanto il detto termine è dal successivo art. 8, comma 2, riferito solo al primo adempimento (pagamento della prima rata) e non al secondo (prestazione della garanzia). Il termine per la prestazione della garanzia è invece stabilito dal comma 3 del detto art. 8 (sempre *ante* novella del 2011), nei dieci giorni successivi al versamento della prima rata, ma non a pena di invalidità della procedura, in quanto sanzione non prevista dalla norma. Tale sanzione è ritenuta non operante anche perché quel che rileva, ai fini del perfezionamento della definizione (con il rilascio al contribuente di copia dell'atto) e quindi del mantenimento del beneficio del pagamento dilazionato è esclusivamente il fatto che l'Ufficio, per esigenze di certezza giuridica in ordine alla riscossione delle somme dovute, abbia, in tempo utile, la prova del pagamento della prima rata e della prestazione della garanzia per i versamenti successivi. A tale scopo è necessario e sufficiente che detti atti siano depositati presso l'Ufficio prima del termine di scadenza per il versamento della seconda rata (Sez. 5, n. 22510/2013, cit.).

Nel descritto quadro interpretativo si è inserita, di recente, Sez. 5, n. 13133/2018, Fasano, Rv. 648474-01, per la quale il contribuente, ai sensi dell'art. 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 218 del 1997, decade dal beneficio della rateizzazione a seguito del mancato versamento alla scadenza anche di una sola delle rate successiva alla prima, con conseguente legittima iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto a titolo di imposte, interessi e sanzioni, dedotti i versamenti già eseguiti.

Sempre circa gli effetti dell'accertamento in esame ma con particolare riferimento all'imposta di registro, da ultimo **Sez. 5, n. 01298/2019, D'Ovidio, Rv. 652202-01**, ha chiarito che la responsabilità solidale ex art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986 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. Nella specie, fu presentata proposta di adesione all'avviso di rettifica e liquidazione su iniziativa del venditore dell'immobile unitamente alla società acquirente ma la relativa procedura conciliativa si concluse con l'adesione solo di quest'ultima e non dell'alienante, il quale propose ricorso innanzi al giudice tributario. In sede di legittimità il venditore ha criticato

la sentenza di secondo grado per non aver essa tenuto conto dell'avvenuta definizione, per adesione, dell'accertamento da parte della società acquirente, in conseguenza della quale, a detta del ricorrente, la pretesa fiscale avrebbe dovuto ritenersi «definita» e l'alienante «svincolato», dalla data della detta adesione, dalla responsabilità solidale di cui all'art. 57 cit.

La S.C., invece, ha ritenuto che la mancata partecipazione del venditore alla definizione per adesione effettuata dalla società coobbligata ex art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986 abbia avuto l'unico effetto di impedire che, nei confronti del primo, l'importo globale della pretesa tributaria coincidesse con la somma dell'accertamento *de quo,* consentendogli di contrastare tale pretesa mediante opposizione alla stessa in sede giudiziale, come in effetti è avvenuto. Per converso, resta ferma la responsabilità solidale, la quale non viene automaticamente meno per effetto dell'adesione di uno dei coobbligati, 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). Nella specie, all'adesione della società acquirente non era seguito l'integrale pagamento dell'importo, essendo stata versata solo una rata, sicché il debito non è stato ritenuto non integralmente estinto, con conseguente sua responsabilità solidale per la parte ancora non versata dall'acquirente.

CAPITOLO VII

LA RISCOSSIONE

(di Milena D'Oriano – Stefano Pepe)[2]

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Attività di riscossione mediante ruolo. – 3. Impugnabilità del ruolo e dell'estratto di ruolo. – 4. La cartella di pagamento. – 4.1. Contenuto. – 4.2. *Segue*. Notificazione. – 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 precise, 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, che prevede:

a) 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. n. 602 del 1973, ossia quella effettuata alla fonte, a titolo di acconto o di imposta, dalla P.A. quando corrisponde compensi ad un contribuente (ad esempio, a titolo di stipendio).

Il secondo tipo di riscossione è la ritenuta ordinaria, che si ricollega al fenomeno della «sostituzione» di cui all'art. 64 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: in questo caso il sostituto d'imposta non coincide con il soggetto creditore dell'imposta (lo Stato) sicché, una volta effettuata la ritenuta sulla somma versata al sostituito, egli è tenuto a versare la ritenuta stessa all'Erario.

[2] Stefano Pepe è autore dei §§ 1, 2 e 3, Milena D'Oriano dei §§ 4 (nonché dei relativi sottoparagrafi), 5, 6 e 7.

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.

b) Distinta forma di riscossione è quella che avviene sulla base di atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, ovvero la cd. riscossione mediante ruoli, che può avvenire in forma coattiva nelle ipotesi in cui il contribuente non adempia spontaneamente alla propria obbligazione tributaria a seguito della notifica dell'atto impositivo.

A riguardo, occorre considerare che il d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122, ha previsto che l'avviso di accertamento in materia di imposte dirette, IVA e IRAP ed il connesso provvedimento di irrogazione di sanzioni costituiscono titoli per l'esecuzione forzata in luogo della cartella di pagamento, con il risultato del venir meno, in tali ipotesi, del ruolo.

Per altro verso, non si può trascurare che il d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv. in l. 1° dicembre 2016, n. 225, che disciplina le modalità di gestione del servizio di riscossione, ha previsto la soppressione, dal 1° luglio 2017, di Equitalia, sostituita da «Agenzia delle entrate-Riscossione», apposita sezione dell'Agenzia delle entrate.

Sul punto, la Corte di legittimità ha chiarito che la successione dell'Agenzia delle entrate-riscossione nei rapporti, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia costituisce una successione ex art. 111 c.p.c., e non ai sensi dell'art. 110 c.p.c., poiché, in ragione del «venir meno» della parte, è stato normativamente individuato un soggetto giuridico destinatario del trasferimento delle funzioni precedentemente attribuite alla stessa, sicché i giudizi pendenti proseguono regolarmente, con il subentro del successore, senza necessità di interruzione (Sez. 5, n. 15869/2018, Castorina, Rv. 649219-01). In altra pronuncia (Sez. 5, n. 28741/2018, Stalla, Rv. 651604-02), la Corte di cassazione ha dichiarato invalido l'atto di costituzione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione avvenuta con nomina di difensore diverso dall'Avvocatura di Stato. Nella sentenza si è, infatti, affermato il principio secondo cui l'Agenzia delle entrate-Riscossione, quale successore *ope legis* di Equitalia, ex art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016, ove si costituisca formalmente in giudizio in un nuovo processo come in uno già pendente alla data della propria istituzione, deve avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato a pena di nullità del mandato difensivo, salvo che alleghi le fonti del

potere di rappresentanza ed assistenza dell'avvocato del libero foro prescelto, fonti che devono essere congiuntamente individuate sia in un atto organizzativo generale contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati del libero foro, sia in un'apposita delibera, da sottoporre agli organi di vigilanza, la quale indichi le ragioni che, nel caso concreto, giustificano tale ricorso alternativo ai sensi dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933.

Gli enti locali possono scegliere di affidare la riscossione all'ente preposto in generale alla riscossione dei tributi ovvero di occuparsene direttamente, anche affidando il servizio a società private, tramite utilizzo dell'ingiunzione fiscale (d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446).

Quanto ai presupposti per il legittimo esercizio di tale attività **Sez. 2, n. 05149/2019, Orilla, Rv. 652703-01**, ha precisato che, fino all'approvazione delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 224, della l. n. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008), la possibilità, per Province e Comuni, di affidare le attività di liquidazione, accertamento e riscossione di tributi ed entrate, ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, a soggetti privati, fra cui le società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico locale, era subordinata all'iscrizione dei soci privati di queste nell'albo ministeriale previsto dall'art. 53 d.lgs. cit. A seguito di tali modifiche, l'obbligo di tale iscrizione è stato esteso anche alle suddette società, ma, in difetto di una specifica norma transitoria, si deve ritenere che esso operi esclusivamente per le concessioni rilasciate o rinnovate dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina, ferma restando la validità di quelle in corso emesse nella vigenza della precedente regolamentazione.

Sul piano processuale, la Corte di cassazione (Sez. 5, n. 25305/2017, Carbone, Rv. 645986-01), ha affermato che, qualora il Comune affidi a terzi la liquidazione, l'accertamento e la riscossione ex art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997, 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.

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 ruolo – come chiarito, in motivazione, da Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01 - è, tenuto conto del combinato disposto degli artt. 10, lett. b, 11 e 12, del d.P.R. n. 602 del 1973 – «*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*».

In particolare, la Corte di cassazione (Sez. 6-3, n. 11028/2018, Rubino, Rv. 648806-01) ha evidenziato che l'estratto di ruolo è la fedele riproduzione della parte del ruolo relativa alla o alle pretese creditorie azionate con la cartella esattoriale e deve contenere tutti gli elementi essenziali per identificare la persona del debitore, la causa e l'ammontare della pretesa creditoria, sicché esso costituisce prova idonea dell'entità e della natura del credito portato dalla cartella esattoriale anche ai fini della verifica della natura tributaria o meno del credito azionato e, quindi, della verifica della giurisdizione del giudice adito. In particolare, nella motivazione di tale decisione, la Corte di legittimità ha precisato che la cartella esattoriale non è altro che la stampa del ruolo in unico originale notificata alla parte, dovendo l'estratto di ruolo contenere tutti i dati essenziali per consentire al contribuente di identificare a quale pretesa dell'Amministrazione esso si riferisca (e per consentire al contribuente di apprestare le sue difese e al giudice, ove adito, di verificare la fondatezza della pretesa creditoria o degli altri motivi dedotti dall'opponente) perché contiene tutti i dati necessari ad identificare in modo inequivoco il contribuente, ovvero nominativo, codice fiscale, data di nascita e domicilio fiscale; tutti i dati indispensabili necessari per individuare la natura e l'entità delle pretese iscritte a ruolo, ovvero l'importo dovuto, distinguendo eventualmente tra quello già riscosso e quello residuo, l'aggio, la descrizione del tributo, il codice e l'anno di riferimento del tributo, l'anno di iscrizione a ruolo, la data di esecutività del ruolo, l'Ente creditore (indicazioni obbligatoriamente previste dall'art. 25 del d.P.R.. n. 602 del 1973, oltre che dagli artt. 1 e 6 del d.m. 3 settembre 1999, n. 321.

Con riferimento al contenuto del ruolo, inoltre, Sez. 5, n. 01111/2018, Iannello, Rv. 646697–01, ha affermato che, per la validità del ruolo e della cartella esattoriale, ex art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, non è indispensabile l'indicazione degli estremi identificativi o della data di notifica dell'accertamento precedentemente emesso nei confronti del contribuente ed al quale la riscossione faccia riferimento, essendo, al

contrario, sufficiente l'indicazione di circostanze univoche ai fini dell'individuazione di quell'atto, affinché sia soddisfatta l'esigenza del contribuente di controllare la legittimità della procedura di riscossione promossa nei suoi confronti. La S.C. ha precisato che tale interpretazione è conforme alla disciplina contenuta nello Statuto del contribuente (art. 7, comma 3, della l. 27 luglio 2000, n. 212) ed a quella riferita ai ruoli ed alle cartelle, ex art. 8, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, che ha modificato gli artt. 1 e 12 del d.P.R. n. 602 del 1973, che si limitano a richiedere che gli atti da ultimo indicati contengano soltanto «il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione anche sintetica della pretesa».

Occorre per altro verso distinguere tra ruoli provvisori e definitivi.

Più in particolare, con i primi viene iscritta la totalità delle imposte, sanzioni ed interessi dovuti, con i secondi una parte delle somme dovute dal contribuente. Questi ultimi si fondano su atti aventi natura precaria destinati ad essere confermati o annullati in tutto o in parte. In sostanza, 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, *i.e.* in presenza di avvisi di accertamento impugnati dal contribuente e non ancora definiti con sentenza passata in giudicato, nelle quali l'art. 68 del d.P.R. n. 602 del 1973 consente all'Ufficio di iscrivere a ruolo solamente una parte delle somme contestate negli avvisi di accertamento.

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 la metà degli importi corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

Nelle more della definizione del giudizio tributario, dunque, l'Ufficio ha la possibilità di iscrivere a ruolo il 50% delle maggiori imposte dovute in base all'avviso di accertamento ed i relativi interessi. Ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, poi, la maggiore imposta e gli interessi devono essere corrisposti:

a) per i due terzi, dopo la sentenza della C.T.P. che respinge il ricorso;

b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della C.T.P., e comunque non oltre i due terzi del totale, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;

c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della C.T.R. il contribuente, quindi, una volta depositata la sentenza di secondo grado, sarà chiamato a pagare la totalità delle imposte, interessi e sanzioni dovuti in base alla decisione della C.T.R.

La Corte di cassazione (**Sez. 5, n. 07962/2019, Fasano, Rv. 653333-01**), nell'evidenziare che la riscossione frazionata dei tributi in pendenza del processo, prevista dall'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, presuppone la pronuncia nel corso dello stesso di una sentenza, sebbene non ancora definitiva, solo a seguito dell'emanazione della quale, pertanto, decorre il termine per l'esercizio dell'attività di riscossione, ha, ulteriormente precisato (Sez. 5, n. 04170/2018, Andronio, Rv. 647244-01) che, in pendenza del giudizio di impugnazione dei tributi, non trova applicazione la disciplina civilistica, bensì quella speciale dettata dall'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, con la conseguenza che, in forza del comma 1, lett. *c)*, emessa la sentenza di secondo grado di rigetto dell'impugnazione del contribuente, è esigibile il residuo ammontare del tributo.

Sul predetto art. 68 è, poi, intervenuta Sez. 5, n. 30775/2018, D'Orazio, Rv. 651618-01, affermando che l'iscrizione provvisoria a ruolo, ai sensi dell'art. 68, comma 1, lett. *b)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, ha ad oggetto l'intero importo accertato come dovuto dalla sentenza della C.T.P. provinciale che abbia accolto solo parzialmente il ricorso, purché contenuto entro il limite dei due terzi dell'ammontare complessivo del tributo portato nell'avviso di accertamento, salva l'esigibilità del residuo nel caso in cui la sentenza della C.T.R. accerti che è dovuto l'intero ammontare del tributo o una somma superiore ai due terzi dello stesso.

Si è inoltre chiarito (Sez. 5, ordinanza n. 27867/2018, Guida Rv. 651092-01) che la riscossione frazionata, ai sensi dell'art. 68, commi 1 e 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, nella formulazione modificata a decorrere dal 1° aprile 1998, riguarda anche le sanzioni pecuniarie.

I ruoli si distinguono, inoltre, in ordinari e straordinari: questi ultimi sono formati al di fuori delle tempistiche ordinarie, nei casi in cui vi sia un fondato pericolo per la riscossione (cfr. art 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973).

La S.C. (Sez. 5, n. 09180/2001, Amari, Rv. 547969-01) ha da tempo affermato che, ad esempio, la dichiarazione di fallimento del contribuente integra il requisito del *periculum in mora* richiesto per l'iscrizione delle imposte nel ruolo straordinario.

3. Impugnabilità del ruolo e dell'estratto di ruolo.

Nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal d.P.R. n. 602 del 1973, l'agente della riscossione fonda il suo diritto di procedere all'esecuzione dei crediti su di un titolo esecutivo peculiare,

individuato, ai sensi dell'art. 49, comma 1, del d.P.R. cit., nel ruolo che costituisce un elenco dei debitori predisposto dall'Ente creditore e trasmesso all'agente della riscossione, avente natura amministrativa, munito *ab origine* e per espressa volontà di legge, di idoneità esecutiva senza necessità, a tal fine, di alcuna ulteriore comunicazione o notificazione al debitore.

Questo caratteristico titolo esecutivo è riprodotto nel cd. estratto di ruolo, un documento che, secondo quanto prescritto dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, riporta i dati relativi al soggetto contribuente, alla natura ed all'entità delle pretese iscritte a ruolo, nonché la descrizione, il codice e l'anno di riferimento del tributo, l'anno di iscrizione a ruolo, la data di esecutività del ruolo, l'Ente creditore: esso, corredato della dichiarazione di conformità all'originale resa dall'agente della riscossione, integra idonea prova del credito, ai sensi dell'art. 2718 c.c., anche in ordine all'accertamento della giurisdizione del giudice adito.

Nella giurisprudenza della Corte di legittimità si era formato un contrasto tra alcune pronunce secondo le quali il ruolo non era autonomamente impugnabile in quanto atto interno, che può essere impugnato solo unitamente all'atto impositivo nel quale viene trasfuso ed a mezzo del quale viene notificato, ed altre decisioni che avevano invece affermato l'autonoma impugnabilità del ruolo.

Sulla problematica è intervenuta - rendendo fondamentali precisazioni, in una prospettiva di effettività del diritto di difesa del contribuente - Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01.

Tale decisione ha posto in rilievo, in primo luogo, la necessaria distinzione, anche ai fini della soluzione della questione, tra «ruolo» ed «estratto di ruolo».

In particolare, le Sezioni Unite hanno evidenziato che il ruolo è un atto tipicamente disciplinato dagli artt. 10, lett. *b)*, 11 e 12 del d.P.R. n. 602 del 1973 che, sottoscritto dal capo dell'Ufficio o da un suo delegato, diviene titolo esecutivo ed è consegnato al concessionario, dell'attività del quale costituisce «presupposto indefettibile».

Ricevuto il ruolo, il concessionario alla riscossione redige, in conformità al modello approvato dall'Agenzia delle entrate, la cartella di pagamento che, ai sensi dell'art. 25, comma 2, del d.P.R. cit., contiene l'intimazione al pagamento degli importi risultanti dal ruolo entro sessanta giorni, con l'avvertimento che, in difetto, si procederà ad esecuzione forzata. La cartella di pagamento è quindi notificata al contribuente che ha la possibilità di impugnarla, anche unitamente al ruolo, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. *d)*, dinanzi al giudice tributario.

Le Sezioni Unite hanno sottolineato che se è indubbia l'impugnabilità del ruolo, differente è, in ragione della diversa natura dello

stesso, la soluzione per il cd. estratto di ruolo. Quest'ultimo, infatti, è un atto non disciplinato dalla legge che viene formato e consegnato soltanto su richiesta del debitore e costituisce un elaborato informatico contenente gli elementi della cartella e, quindi, quelli del ruolo afferente la stessa. Ne deriva che soltanto il ruolo è un provvedimento proprio dell'Ente impositore, ossia «un atto potestativo contenente una pretesa economica dell'Ente suddetto», mentre l'estratto di ruolo è un mero elaborato informatico rilasciato dal concessionario della riscossione, che «non contiene (né, per sua natura, può contenere) nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta».

Osservano quindi le Sezioni Unite che il contribuente non può avere alcun interesse giuridicamente rilevante, ex art. 100 c.p.c., a proporre ricorso contro l'estratto di ruolo, inteso nella accezione sopra indicata.

Peraltro, occorre considerare la situazione nella quale può venirsi a trovare il contribuente il quale sia venuto a conoscenza dell'esistenza della pretesa impositiva (versata in una cartella di pagamento della quale non ha ricevuto la notifica, per omissione o invalidità della stessa) soltanto a seguito della richiesta e della ricezione, da parte del concessionario, dell'estratto di ruolo.

In tale prospettiva, le Sezioni Unite affermano che la natura recettizia degli atti tributari, pur postulando, ai fini del decorso del termine per impugnare, la piena conoscenza che segue ad una comunicazione effettuata nelle forme previste dalla legge, non impedisce al contribuente che abbia avuto notizia in altro modo della pretesa impositiva di esercitare la facoltà di impugnare l'atto presupposto non notificato.

Ne deriva che è impugnabile la cartella di pagamento della quale, a causa dell'invalidità della relativa notifica, il contribuente sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione, senza che a ciò osti l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato - impugnabilità prevista da tale norma - non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, atteso che 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.

4. La cartella di pagamento.

La cartella di pagamento non è altro che la stampa del ruolo in unico originale notificata alle parti che, redatta in conformità al relativo modello ministeriale, reca l'indicazione dei medesimi elementi identificativi della pretesa risultanti dal ruolo, come innanzi specificato.

Costituisce, infatti, orientamento consolidato, ribadito da Sez. 5, n. 11028/2018, Rubino, Rv. 648806-01, quello secondo cui l'estratto di ruolo è la fedele riproduzione della parte del ruolo relativa alla o alle pretese creditorie azionate verso il debitore con la cartella esattoriale e deve contenere tutti gli elementi essenziali per identificare la persona del debitore, la causa e l'ammontare della pretesa creditoria, sicché esso costituisce prova idonea dell'entità e della natura del credito portato dalla cartella esattoriale, anche ai fini della verifica della natura tributaria o meno del credito azionato e, quindi, della verifica della giurisdizione del giudice adito.

La notificazione della cartella di pagamento assolve quindi le funzioni che nella espropriazione forzata codicistica sono svolte, ex art. 479 c.p.c., dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto, risolvendosi, ai sensi dell'art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, nell'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo, così come il precetto contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal titolo esecutivo (Sez. 3, n. 03021/2018, Rossi, Rv. 647938-01); tale notifica costituisce anche attività prodromica necessaria al pignoramento eseguito (in una delle varie modalità stabilite dalla legislazione speciale) dall'agente della riscossione: in tal senso, univocamente depone il disposto dell'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, laddove prevede che «*il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento*».

In applicazione di tali principi, 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, pertanto, 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).

Un ulteriore corollario dell'assimilabilità della cartella esattoriale al precetto, quale atto che si limita a preannunciare l'esercizio dell'azione esecutiva, è stato individuato nell'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.

Ne consegue che la cartella di pagamento può essere emessa nei confronti del socio anche prima dell'esperimento infruttuoso dell'esecuzione nei confronti della società, e se notificata al socio non è illegittima per il solo fatto di non essere stata preceduta dall'inutile escussione del patrimonio sociale (**Sez. 5, n. 01996/2019, Zoso, Rv. 652325-01**).

La cartella di pagamento va dunque ricompresa nell'ambito di un processo di natura amministrativa, dotato di una disciplina sua propria, con la conseguenza che, stante la specialità del rapporto tributario e delle regole che presiedono alla realizzazione della pretesa impositiva, non vi può essere totale coincidenza con le prescrizioni generali dettate per l'atto di precetto; di cui, pure, la cartella mutua la sostanza, né è applicabile alla cartella di pagamento la disposizione di cui all'art. 12, comma 4, del d.P.R. n. 602 del 1973, che prevede la sottoscrizione del ruolo ed è riferibile solo ed esclusivamente a tale atto.

Tra l'altro il difetto di sottoscrizione del ruolo da parte del capo dell'Ufficio non incide in alcun modo sulla validità dell'iscrizione a ruolo del tributo, poiché si tratta di atto interno, privo di autonomo rilievo esterno, trasfuso nella cartella da notificare al contribuente, la quale deve essere notificata al contribuente e per la quale neanche è prescritta la sottoscrizione del titolare dell'Ufficio.

L'art. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973 non prevede, infatti, alcuna sanzione per l'ipotesi di mancata sottoscrizione del ruolo, operando 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 che non può limitarsi ad una generica contestazione dell'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 la conseguenza che va applicato il generale principio di irrilevanza dei vizi di invalidità del provvedimento, ai sensi dell'art. 21-*octies* della l. n. 241 del 1990, il quale impedisce l'annullabilità 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.

In continuità con tale orientamento, si è così ritenuto che, in tema di riscossione, il ruolo esattoriale - quale atto amministrativo - è assistito da una presunzione di legittimità che spetta al contribuente superare

mediante prova contraria, sicché, ove lamenti la carenza di sottoscrizione prescritta dall'art. 12, comma 4, del d.P.R. n. 602 del 1973, deve darne dimostrazione tramite istanza di accesso, fermo restando, peraltro, che, in virtù del principio di tassatività delle nullità, in mancanza di sanzione espressa, la violazione di detta disposizione non dà luogo ad alcuna invalidità. (Sez. 5, n. 12243/2018, Mancuso, Rv. 648369-01).

4.1. Contenuto.

La cartella esattoriale, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero delle finanze 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.

In tema di riscossione delle imposte sul reddito, l'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta infatti 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.

Tale principio corrisponde ad un consolidato insegnamento del diritto vivente, autorevolmente confermato tra l'altro da Corte Cost. ord. n. 117/2000 che, attinta proprio sullo specifico rilievo della legittimità costituzionale del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, 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*».

In conformità a Sez. 5, n. 26053/2015, Greco, Rv. 638460-01, si è quindi ribadito che 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 dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, 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. 21844/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650680-01 e Sez. 5, n. 21290/2018, Cinque, Rv. 650058-01).

Sulla questione dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento risulta ormai consolidato l'orientamento secondo cui non è affetta da nullità la cartella esattoriale, priva di tale indicazione, se riferita a ruoli consegnati agli agenti della riscossione in data anteriore al 1° giugno 2008, atteso che l'art. 36, comma 4-*ter*, del d.l. n. 248 del 2007, conv. in 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 dalla Corte costituzionale, con sentenza n. 58/2009 (Sez. 5, n. 21290/2018, Cinque, Rv. 650058-02 e Sez. 5, n. 27856/2018, Balsamo, Rv. 651091-01).

Sul tema si ricorda che, come affermato da Sez. U, n. 11722/2010, Botta, Rv. 613232-01, conforme di recente Sez. 5, n. 11856/2017, Zoso, Rv. 644115-01, l'indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'Amministrazione finanziaria non è richiesta a pena di nullità dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), e che tale sanzione opera per le sole cartelle di pagamento ai sensi del già citato art. 36, comma 4-*ter*, del d.l. n. 248 del 2007.

Ad ulteriore chiarimento del criterio di riparto temporale e delle finalità del requisito di validità è stato così ribadito che sono nulle esclusivamente le cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati successivamente al 1° giugno 2008 prive dell'indicazione della identità della persona responsabile del procedimento, e che ai fini della nullità non assume alcun rilievo la funzione (apicale o meno) da questi effettivamente esercitata, trattandosi di informazione volta ad assicurare la trasparenza dell'azione amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa (**Sez. 6-5, n. 12687/2019, Castorina, Rv. 654055-01**).

Il contenuto essenziale della cartella di pagamento va poi 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 infatti 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 della l. n. 212 del 2000 (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 dunque 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, invece, diversamente laddove la cartella, nel quadro delle attività di controllo che hanno rilievo solo cartolare (v., gli 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).

In tale prospettiva, dunque, Sez 5, n. 30791/2018, Fanticini, Rv. 651619-01, ha 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, o che, di converso, per Sez. 6-5, n. 28873/2018, Conti, Rv. 651652-01, l'Amministrazione finanziaria, a seguito di controllo cd. cartolare della dichiarazione, può emettere, in luogo della cartella di pagamento, un avviso di accertamento nei confronti del contribuente che non ha ragione di dolersene, essendo maggiormente garantito il suo diritto di difesa.

Ancora diversa è l'ipotesi in cui la cartella esattoriale di pagamento faccia seguito ad un avviso di accertamento divenuto definitivo, ed in cui esaurendosi in un'intimazione di pagamento della somma dovuta in base all'avviso, non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo; essendo stata preceduta dalla notifica di altro atto propriamente impositivo, non potrà dunque essere annullata per vizio di motivazione, anche qualora non contenga l'indicazione del contenuto essenziale dell'atto presupposto, conosciuto ed autonomamente impugnato dal contribuente.

Il difetto di motivazione della cartella esattoriale, che faccia rinvio ad altro atto costituente il presupposto dell'imposizione senza indicarne i relativi estremi in modo esatto, non potrà condurre alla dichiarazione di nullità allorché la cartella sia stata impugnata dal contribuente, il quale abbia dimostrato, in tal modo, di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati; inoltre non potrà ravvisarsi un difetto di motivazione nell'atto impositivo vincolato, che espressamente indichi gli anteriori avvisi di accertamento già notificati all'intimato ed in relazione ai quali sia pendente contenzioso, mentre invece erroneamente l'accertamento era stato indicato come definitivo anziché provvisorio, non sussistendo un'effettiva limitazione del diritto di difesa, che ricorre unicamente qualora il contribuente non sia stato posto in grado di conoscere le ragioni dell'intimazione di pagamento ricevuta e alleghi il pregiudizio patito effettivamente (Sez. 5, n. 09778/2017, Iofrida, Rv. 643806-01).

La cartella esattoriale che rinvia ad altro atto che ne costituisce il presupposto impositivo, seppure non ne indichi gli estremi in modo esatto, potrà pertanto essere dichiarata nulla solo ove il contribuente dimostri che tale difetto di motivazione abbia pregiudicato il proprio diritto di difesa e non anche quando la limitazione di detto diritto debba ritenersi esclusa in virtù della puntuale contestazione, in sede di impugnazione della cartella, dei presupposti dell'imposizione.

In applicazione di tale principio, Sez. 6-5, n. 18224/2018, Conti, Rv. 649805-01, ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto viziata la cartella di pagamento che per indicare le ragioni di una riduzione dell'originaria pretesa aveva rinviato ad una comunicazione d'irregolarità non allegata e non comunicata previamente al contribuente, mentre Sez. 6-5, n. 25343/2018, Napolitano, Rv. 651432-01, ribadito che per la validità del ruolo e della cartella esattoriale, non è indispensabile l'indicazione degli estremi identificativi o della data di notifica dell'accertamento precedentemente emesso, al quale detti atti facciano riferimento, essendo sufficiente l'indicazione di circostanze univoche che consentano l'individuazione di quell'atto, al fine di tutelare il diritto di difesa del contribuente rispetto alla verifica della procedura di riscossione promossa nei suoi confronti, ha ritenuto adeguatamente motivate le cartelle di pagamento, che contenevano il richiamo ad accertamenti previamente notificati, divenuti definitivi per il minore importo derivante dal giudicato che li aveva in parte confermati, dei quali il contribuente era, dunque, pienamente a conoscenza.

Analogamente, si è anche affermato che il concessionario della riscossione può emettere una nuova cartella di pagamento, che sostituisca quella precedentemente notificata affetta da vizi che ne determinano la

nullità, purché non sia decorso il relativo termine di decadenza e non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato sul ricorso contro la prima cartella, e che in detta ipotesi, non sarà 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).

Con riferimento ad una cartella di pagamento emessa per un debito riconosciuto in una sentenza passata in giudicato, il richiamo alla pronuncia giudiziale e all'atto impositivo su cui la stessa è intervenuta, risulterà idoneo ad assolvere all'onere motivazionale limitatamente alla parte del credito erariale interessato dall'accertamento, divenuto definitivo, compiuto dal giudice, ma non anche per le ulteriori voci di credito che non sono state in precedenza richieste, relativamente alle quali la cartella di pagamento costituisce il primo atto di esercizio della pretesa impositiva.

Ne deriva che la cartella esattoriale, seppure fondata su una sentenza passata in giudicato, deve essere motivata nella parte in cui con la stessa venga richiesto per la prima volta il pagamento di crediti diversi da quelli oggetto dell'atto impositivo oggetto del giudizio, come ad esempio quelli afferenti gli interessi per i quali deve essere, pertanto, indicato il criterio di calcolo seguito (Sez. 5, n. 21851/2018, Catallozzi, Rv. 650331-01), onde consentire al contribuente di verificarne la correttezza, tanto più che alle cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore della l. n. 212 del 2000 deve in ogni caso allegarsi la sentenza. (Sez. 6-5, n. 15554/2017, Iofrida, Rv. 644721-01).

Poiché la cartella di pagamento deve indicare le modalità di calcolo degli interessi per consentirne il controllo, ai fini di un effettivo esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente, Sez. 6-5, n. 17767/2018, Solaini, Rv. 649723-01, ha annullato la sentenza impugnata che aveva ritenuto congruamente motivata la cartella che, rispetto ad un periodo di ventotto anni, non aveva indicato le modalità di calcolo degli interessi, assumendone un'agevole conoscibilità in ragione della pubblicizzazione dei medesimi nelle forme di legge.

Si è tuttavia precisato che nell'ipotesi di liquidazione dell'imposta ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, effettuata quindi sulla base degli elementi indicati nella dichiarazione dal contribuente, la cartella di pagamento è congruamente motivata con riguardo al calcolo degli interessi mediante il riferimento alla dichiarazione dalla quale deriva il debito di imposta, ed al conseguente periodo di competenza, in quanto, essendo il criterio di liquidazione predeterminato *ex lege* dall'art. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973, esso si risolve in una mera operazione matematica, mentre, quanto alle sanzioni, è sufficiente il riferimento alla norma di legge che ne prevede i criteri di calcolo o alla tipologia della violazione da cui è possibile

desumere gli stessi (**Sez. 5, n. 06812/2019, Bernazzani, Rv. 653315-01 e Sez. 5, n. 08508/2019, Bernazzani, Rv. 653345-01**).

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).

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**).

4.2. Notificazione.

La notifica della cartella di pagamento costituisce un momento centrale dell'esecuzione esattoriale.

Se con tale atto il contribuente acquisisce per la 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.

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 infatti la decadenza di quest'ultimo dal potere di ricorrere avverso gli stessi, anche per motivi attinenti al merito della pretesa, producendo l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito fiscale, seppur già prescritto prima della notifica della cartella ovvero di altro titolo impugnato (Sez. 5, n. 29978/2018, Conti, Rv. 651839-01), ma non anche la cd. conversione del termine di prescrizione breve - eventualmente previsto per il tributo - in quello ordinario decennale, di cui all'art. 2953 c.c. (**Sez. 6-5, n. 11760/2019, Conti, Rv. 654144-01**).

La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è garantita dunque mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario; ne consegue che l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato.

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).

Anche di recente, in conformità a quanto statuito da Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01, in tema di cartella di pagamento invalidamente notificata e conosciuta dal contribuente solo attraverso un estratto di ruolo, è stato così ribadito che il contribuente può impugnare, con l'estratto di ruolo, il ruolo e la cartella di pagamento che non siano mai

stati notificati, non essendo a ciò di ostacolo il disposto dell'art. 19, comma 3, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992, perché una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che la previsione, ivi contenuta, dell'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere la mancanza di una valida notifica dell'atto precedente, del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza, e non escluda quindi la possibilità di far valere tale mancanza anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione (Sez. 5, n. 27799/2018, Mondini, Rv. 651082-01).

Qualora invece 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 esempio 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, 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 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).

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 all'irritualità della notificazione a mezzo PEC imputabile all'avvenuta trasmissione di un file con estensione «pdf» anziché «p7m»).

Si è, tuttavia, anche precisato che la nullità della notifica dell'atto prodromico a quello oggetto di successiva impugnazione da parte del contribuente non è suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156, comma 3, c.p.c., ove il vizio sia costituito dall'effettuazione della stessa nei confronti di un soggetto non legittimato a ricevere l'atto; Sez. 5, n. 24433/2018, Nonno, Rv. 650397-01 ha così ritenuto che la nullità della notifica della cartella di pagamento al legale rappresentante delle società incorporate non poteva ritenersi sanata dall'impugnazione, ad opera del legale rappresentante della società incorporante, destinataria rituale della notifica, del successivo atto di intimazione.

Analogamente è affetta da nullità insanabile, con conseguente inoperatività dell'art. 156, comma 3, c.p.c., la notifica degli atti impositivi o della riscossione che, nell'ipotesi di decesso del contribuente noto all'Ufficio, non sia compiuta nei confronti degli eredi, con la precisazione che qualora gli stessi non abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973, tale notifica va effettuata presso l'ultimo domicilio del *de cuius* collettivamente

ed impersonalmente, mentre, nell'ipotesi in cui abbiano effettuato tale incombente, personalmente e nominativamente nel domicilio fiscale di ciascuno di essi (**Sez. 5, n. 13760/2019, Fasano, Rv. 653949-01**).

La S.C. ha precisato che la notifica collettivamente ed impersonalmente agli eredi che rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa non costituisce un dato puramente formale, ma va ad incidere sul momento strutturale del rapporto tributario che non è configurabile nei confronti di un soggetto non più esistente, chiarendo tuttavia che l'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973 considera, e disciplina di conseguenza, la sola ipotesi in cui la morte del soggetto passivo del rapporto sia comunque a conoscenza dell'Amministrazione poiché, in caso contrario, non sussisterebbe la giuridica possibilità di osservare le formalità della notifica impersonale prevista dalla legge.

La sanatoria per raggiungimento dello scopo non può operare infine anche nel caso in cui il vizio consista nella mancata indicazione nella copia della cartella di pagamento della data nella quale la stessa è avvenuta e sia stato proposto un ricorso intempestivo (e che quindi sarebbe da dichiarare inammissibile decadenza della domanda per tardività.), poiché il relativo principio non può essere applicato nell'ipotesi in cui dalla notifica dell'atto decorra un termine perentorio e non vi sia certezza della data della stessa; peraltro, la mancanza di detto requisito legale della notifica opera oggettivamente ed il destinatario non ha quindi l'onere di dedurre di aver subito alcun pregiudizio, derivando la nullità insanabile dalla mancanza di uno dei requisiti della fattispecie previsti dalla legge (**Sez. 5, n. 08245/2019, Luciotti, Rv. 653399-01**).

Sul piano processuale non va dimenticato che ove con il ricorso per cassazione si contesti la rituale notifica delle cartelle di pagamento, per il rispetto del principio di autosufficienza, è necessaria la trascrizione integrale delle relate e degli atti relativi al procedimento notificatorio, al fine di consentire la verifica della fondatezza della doglianza in base alla sola lettura del ricorso, senza necessità di accedere a fonti esterne allo stesso (Sez. 5, n. 31038/2018, Fasano, Rv. 651622-01).

Si tratta ovviamente di una specificazione del principio generale di autosufficienza del ricorso per cassazione, per il quale ove sia dedotta la omessa o viziata valutazione di documenti, deve procedersi ad un sintetico ma completo resoconto del loro contenuto, nonché alla specifica indicazione del luogo in cui ne è avvenuta la produzione, al fine di consentire la verifica della fondatezza della doglianza sulla base del solo ricorso, senza necessità di fare rinvio od accesso a fonti esterne ad esso (su cui da ultimo Sez. 1, n. 05478/2018, Di Marzio, Rv. 647747-01), con la precisazione che, ove sia dedotto il vizio di una relata di notifica, la

trascrizione integrale della medesima si rende necessaria soltanto qualora sia strettamente funzionale alla comprensione del motivo, atteso che l'adempimento dei requisiti di contenuto-forma previsti dall'art. 366 c.p.c. non è fine a se stesso, ma è strumentale al dispiegamento della funzione che è propria di detti requisiti (**Sez. 5, n. 01150/2019, Saija, Rv. 652710-02**: fattispecie in cui la S.C. ha disatteso l'eccezione di inammissibilità del motivo, che aveva ad oggetto l'illeggibilità della firma del destinatario e l'omessa indicazione della sua qualifica, osservando che la mera trascrizione della relata di notifica non avrebbe potuto aggiungere alcunché alla piena intellegibilità della censura).

Se comunque la parte destinataria di una cartella di pagamento contesti esclusivamente di averne ricevuto la notificazione e l'agente per la riscossione dia prova della regolare esecuzione della stessa, resta preclusa la deduzione di vizi concernenti la cartella non tempestivamente opposti né sussiste un onere, in capo all'agente, di produrre in giudizio la copia integrale della cartella stessa (Sez. 6-3, n. 21533/2017, Barreca, Rv. 645709-02).

La notifica di una cartella esattoriale può avvenire secondo le forme ordinarie o con messo notificatore, ovvero mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento.

Ai sensi 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 dunque *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; Sez. 5, n. 06395/2014, Valitutti, Rv. 630819-01).

Si è inoltre precisato che, qualora la notifica della cartella di pagamento sia eseguita mediante invio diretto da parte del concessionario di raccomandata con avviso di ricevimento, ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della l. n. 890 del 1982, e che quindi, secondo le regole che sottendono la ricezione degli atti per posta ordinaria, l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione (Sez. 6-5, n. 12083/2016, Conti, Rv. 640025-01; Sez. 5, n. 15315/2014, Crucitti, Rv. 631551-01), 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 disp. prel. c.c., 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**).

Tale orientamento giurisprudenziale ha trovato autorevole avallo da parte di Corte Cost. n. 175/2018 che ha dichiarato la conformità a Costituzione dell'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 affermando che tale forma «semplificata» di notificazione si giustifica in relazione alla funzione pubblicistica svolta dall'agente per la riscossione volta ad assicurare la pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato (Sez. 6-5, n. 28872/2018,

Luciotti, Rv. 651834-01), fermo restando che il contribuente che assuma, in concreto, la mancanza di conoscenza effettiva dell'atto per causa a sé non imputabile può chiedere, come ricordato nella stessa pronuncia del giudice delle leggi, la rimessione in termini ex art. 153 c.p.c. (Sez. 6-5, n. 29710/2018, Napolitano, Rv. 651838-01), disposizione la cui applicabilità al giudizio tributario è riconosciuta anche con riferimento alle decadenze ad esse esterne, come l'impugnazione degli atti impositivi (Sez. 5, n. 12544/2015, Ferro, Rv. 636356-01).

Il principio per il quale, 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), è stato di recente ribadito da Sez. 5, n. 16528/2018, Condello, Rv. 649227-02 e da Sez. 5, n. 33563/2018, Condello, Rv. 652126-01. 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; Sez. 1, n. 10630/2015, Di Virgilio, Rv. 635447-01).

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; Sez. L, n. 24031/2006, Di Nubila, Rv. 592821-01).

Il principio secondo cui in tema di notifica della cartella esattoriale ai sensi dell'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, la prova del perfezionamento del procedimento di notifica e della relativa data è assolta mediante la produzione della relazione di notificazione e/o dell'avviso di ricevimento, recanti il numero identificativo della cartella, non essendo necessaria la produzione in giudizio della copia della cartella stessa, già affermato da Sez. 6-3, n. 23902/2017, Tatangelo, Rv. 646629-01, è stato confermato da Sez. 5, n. 24323/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650704-01.

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; Sez. 5, n. 13439/2012, Terrusi, Rv. 623498-01); In tema di prova documentale 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 conformità delle stesse all'originale venga compiuta, a pena d'inefficacia, mediante una dichiarazione che evidenzi in modo chiaro ed univoco sia il documento che si intende contestare, sia gli aspetti differenziali di quello prodotto rispetto all'originale, non essendo invece sufficienti né il ricorso a clausole di stile né generiche asserzioni (**Sez. 5, n. 16557/2019, Balsamo, Rv.**

654386-01, la quale, in applicazione del principio, ha escluso che il contribuente avesse disconosciuto in modo efficace la conformità delle copie agli originali, in quanto, con la memoria illustrativa, si era limitato a dedurre la mancata produzione degli originali delle relate di notifica e la non conformità a quanto espressamente richiesto con il ricorso).

Occorre anche precisare che il disconoscimento della conformità di una copia fotografica o fotostatica all'originale di una scrittura, ai sensi dell'art. 2719 c.c., non ha gli stessi effetti del disconoscimento della scrittura privata previsto dall'art. 215, comma 1, n. 2, c.p.c., giacché mentre quest'ultimo, in mancanza di richiesta di verificazione, preclude l'utilizzabilità della scrittura, la contestazione di cui all'art. 2719 c.c. non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni, con la conseguenza che l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento, se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, non vincola il giudice, potendo egli apprezzare l'efficacia rappresentativa della copia suddetta.

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 quindi 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).

In particolare, costituisce orientamento ormai consolidato in tema di notifica della cartella di pagamento, che nei casi di «irreperibilità cd. relativa» del destinatario, all'esito della sentenza costituzionale n. 258/2012 relativa all'art. 26, comma 3 (ora 4), del d.P.R. n. 602 del 1973, va applicato l'art. 140 c.p.c., in virtù del combinato disposto del citato art. 26, ultimo comma, e dell'art. 60, comma 1, lett. *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).

La produzione dell'avviso di ricevimento della raccomandata informativa, quale prova del regolare compimento delle formalità previste dall'art. 140 c.p.c., è poi necessaria anche ove la notifica della cartella di pagamento sia avvenuta prima della sentenza Corte Cost. n. 3/2010, stante l'efficacia retroattiva delle pronunce additive della Corte costituzionale, tenuto conto del fatto che la notifica non è un rapporto giuridico a sé, rispetto al quale deve valutarsi l'avvenuto consolidamento, ma un atto strumentale all'instaurazione della controversia o al consolidamento dell'obbligo di pagamento in capo al contribuente per omessa impugnazione (**Sez. 6-5, n. 10519/2019, Castorina, Rv. 653681-01**).

Qualora la notifica della cartella di pagamento avvenga, invece, 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 una decisione che afferma un principio innovativo, 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 in questione, supera, pertanto, con riguardo all'ipotesi di notifica eseguita presso la sede della società la tradizionale presunzione di legittimità della notifica eseguita nelle mani di familiare convivente, fondandosi su una attenta lettura del combinato disposto degli artt. 139 e 145 c.p.c.

Con riguardo alla notifica a mezzo posta è stato precisato che, anche in caso di notifica di una cartella di pagamento, il vizio consistente nell'omessa esibizione dell'avviso di ricevimento della raccomandata informativa che va inviata nell'ipotesi di consegna dell'atto a mezzo del

servizio postale non effettuata direttamente al destinatario (nella specie, a familiare convivente), è sanato per raggiungimento dello scopo ove il contribuente abbia conosciuto il contenuto della cartella, trovando applicazione, anche per gli atti impositivi, il principio di cui all'art. 156, comma 3, c.p.c., e non abbia prospettato le ragioni per le quali tale vizio avrebbe comportato una lesione del diritto all'effettività della tutela giurisdizionale ed al giusto processo (Sez. 5, n. 11051/2018, Delli Priscoli, Rv. 648200-02).

Sempre in tema di notificazioni a mezzo posta, è stato ribadito che l'annotazione dell'agente postale sull'avviso di ricevimento, dalla quale risulti il rifiuto senza ulteriore specificazione circa il soggetto (destinatario, oppure persona diversa abilitata a ricevere il plico) che ha in concreto opposto il rifiuto, può legittimamente presumersi riferita al rifiuto di ricevere il plico o di firmare il registro di consegna opposto dal destinatario, con conseguente completezza dell'avviso, e dunque legittimità e validità della notificazione. (Sez. 5, n. 16237/2018, Condello, Rv. 649197-01).

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.

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 esempio, 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).

Poiché 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 1997 (**Sez. 5, n. 02580/2019, Nonno, Rv. 652588-01**).

Estendendo un principio già affermato in riferimento agli atti impositivi, si è anche statuito che la tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei confronti degli stessi la decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto, in materia tributaria, a differenza di quella civile, trova applicazione, anche in detta ipotesi, l'art. 1310, comma 1, c.c., sebbene dettato in tema di prescrizione, in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie (Sez. 6-5, n. 02545/2018, Manzon, Rv. 647191-01).

In tema di avvisi di accertamento si era, infatti, già affermato che, alla stregua della disciplina dettata dal codice civile con riguardo alla solidarietà fra coobbligati, applicabile - in mancanza di specifiche deroghe di legge - anche alla solidarietà tra debitori d'imposta, la notifica solo ad alcuni condebitori spiega, nei loro confronti, tutti gli effetti che gli sono propri, mentre, nei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e gli altri condebitori, cui l'atto impositivo non sia stato notificato o sia stato invalidamente notificato, lo stesso, benché inidoneo a produrre effetti che possano comportare pregiudizio di posizioni soggettive dei contribuenti, quali il decorso dei termini di decadenza per insorgere avverso l'accertamento medesimo, determina pur sempre l'effetto conservativo d'impedire la decadenza per l'Amministrazione dal diritto all'accertamento, consentendole di procedere alla notifica, o alla sua rinnovazione, anche dopo lo spirare del termine all'uopo stabilito» (Sez. 6-5, n. 13248/2017, Mocci, Rv. 644935-01).

La Corte di cassazione ha anche specificato che l'inapplicabilità alla fattispecie del principio civilistico secondo cui in tema di solidarietà tra coobbligati, il comma 1 dell'art. 1310 c.c., dettato in materia di prescrizione, non é 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 quindi 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 anche 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).

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.

4.3. La decadenza ex art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Nelle ipotesi di riscossione a mezzo ruolo il concessionario è tenuto a notificare la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, entro i termini fissati a pena di decadenza dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Tale norma risulta di complessa applicazione in quanto è stata oggetto di numerosi interventi legislativi e di ripetute pronunce del giudice delle leggi.

Il termine di quattro mesi dalla consegna del ruolo al concessionario per la notifica della cartella, di cui al comma 1, introdotto dal d.lgs. n. 46 del 1999 è stato abrogato dal d.lgs. n. 193 del 2001, per poi essere sostituito dai termini più ampi di cui al d.l. 17 giugno 2005, n. 106, conv., con modif., in l. 31 luglio 2005, n. 156, come modificato dal d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in 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 del d.P.R. n. 917 del 1986;

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'art. 36-*ter* del d.P.R. cit.;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'Ufficio.

Particolarmente complessa risulta la disciplina della suddetta decadenza nelle ipotesi in cui la cartella di pagamento da notificare segua il controllo formale cd automatizzato di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973.

L'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, come modif. dal d.lgs. n. 193 del 2001, era stato dichiarato costituzionalmente illegittimo da Corte Cost. n. 280/2005, nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario avrebbe dovuto notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973.

La Consulta aveva ritenuto tale disposizione in contrasto con l'art. 24 Cost., non potendo il contribuente essere assoggettato all'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole considerando che tale procedimento comporta una elementare operazione di verifica meramente formale.

All'esito di tale pronuncia il legislatore è intervenuto con i commi 5-*bis* e 5-*ter* dell'art. 1 del d.l. n. 106 del 2005 introducendo un termine di decadenza, 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 citato comma 5-*ter*) e una «transitoria» (quella di cui al comma 5-*bis* cit.). 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 di decadenza 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.

Con riguardo a tale disciplina transitoria si è così chiarito che i termini di decadenza previsti in via transitoria dall'art. 1, commi 5-*bis* e 5-*ter*, del d.l. n. 105 del 2005, conv. in l. n. 156 del 2005, per la notificazione delle cartelle di pagamento emesse a seguito della liquidazione delle dichiarazioni presentate dagli stessi contribuenti, si applicano, sussistendone i presupposti temporali, anche con riferimento alle cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore della citata legge di conversione ed a prescindere dal rispetto dei termini per l'iscrizione a ruolo e di quelli per la liquidazione dell'imposta mediante procedure automatizzate, in quanto la relativa disciplina è volta a garantire, oltre che l'interesse del contribuente a non essere assoggettato all'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato, anche quello dell'Erario ad evitare che, nella fase transitoria, un termine di decadenza eccessivamente ristretto possa precludere od ostacolare la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate prima dell'entrata in vigore della l. n. 156 cit. e, quindi, pregiudicare la riscossione dei tributi (**Sez. 5, n. 01782/2019, Antezza, Rv. 652713-01**), ed ancora che la disciplina della decadenza di cui all'art. 1, comma 5-*bis*, cit., non costituisce una deroga rispetto a quella prevista dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, trattandosi di una disciplina transitoria che, pertanto, non viola gli artt. 1, comma 1, e 3, comma 3, della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), disposizioni che, peraltro, non hanno una valenza superiore rispetto a quella della legge ordinaria (**Sez. 5, n. 02870/2019, Antezza, Rv. 652275-01**).

Il controllo formale delle dichiarazioni soggiace, dunque, ai termini di decadenza previsti dalla disciplina transitoria di cui all'art. 36, comma 2, del d.lgs. n. 46 del 1999 (come modif. dall'art. 1, comma 5-*ter*, lett. *b*, n. 2, del d.l. n. 106 del 2005, conv., con modif., in l. n. 156 del 2005), e da quella dettata in via generale dall'art. 1, comma 5-*bis*, del detto decreto, aventi entrambe effetto retroattivo, mentre la disciplina «a regime» del nuovo art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, estesa anche alle cartelle di pagamento emesse a seguito di accertamento d'ufficio, riguarda le sole cartelle notificate successivamente all'entrata in vigore della stessa l. n. 156 del 2005 (**Sez. 5, n. 04375/2019, Cavallari, Rv. 652947-01**), con la precisazione che la regola transitoria opera per le dichiarazioni presentate sino dalla data del 4 luglio 2006, di entrata in vigore dell'art. 37, comma 40, del d.l. n. 223 del 226, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, dovendosi escludere che tale norma, nel regolamentare in via generale la materia, abbia inciso in modo retroattivo su tale disciplina transitoria (**Sez. 5, n. 10875/2019, Saija, Rv. 653717-01**).

A titolo esemplificativo ne consegue che in presenza di una dichiarazione presentata nel 2002, in relazione a redditi del 2001, la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 va notificata entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (**Sez. 5, n. 05565/2019, Napolitano, Rv. 652788-01**), mentre in tema di notificazione delle cartelle di pagamento relative ad indennità di fine rapporto e prestazioni pensionistiche di cui, rispettivamente, agli artt. 19 e 20 d.P.R. n. 917 del 1986, la disciplina dettata dall'art. 1, comma 5-*bis*, del d.l. n. 106 del 2005, conv., con modif., in l. n. 156 del 2005, in ordine ai termini di decadenza, ha carattere transitorio ed opera per le dichiarazioni presentate e oggetto di controlli nei periodi temporali ricompresi nella stessa disposizione, mentre l'art. 37, comma 40, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, che ha modificato l'art. 25, comma 1, lett. *a)*, ultima parte del d.P.R. n. 602 del 1973, regola la disciplina a regime, sicché non incide su fattispecie ricadenti sotto l'applicazione della disciplina transitoria, in quanto inerenti a dichiarazioni presentate negli anni da essa considerati (**Sez. 5, n. 13335/2019, Antezza, Rv. 653995-01**).

Fattispecie risalente, poi, quella decisa da **Sez. 5, n. 11794/2019, Delli Priscoli, Rv. 653739-01**, secondo cui il termine per il controllo delle dichiarazioni integrative e la liquidazione delle imposte dovute, inizialmente previsto dall'art. 32, comma 2, della l. n. 413 del 1991, è stato prorogato, per effetto dell'art. 3, comma 1, del d.l. n. 16 del 1993, conv., con modif., in l. n. 75 del 1993, al 20 giugno 1993, per cui il termine di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento, di cui all'art. 17, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 (nel testo vigente prima della

sostituzione operata dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 46 del 1999, a decorrere dal 1° luglio 1999), statuito come decorrente dall'anno 1992, va calcolato non già dal momento in cui il contribuente abbia provveduto agli adempimenti a proprio carico, bensì dalla suddetta nuova scadenza (31 dicembre del quinquennio successivo all'anno di presentazione e, quindi, 31 dicembre 1998); nell'ipotesi di erroneo rimborso di un credito di imposta indicato in dichiarazione, l'Agenzia delle entrate può invece procedere al recupero delle somme indebitamente corrisposte al contribuente, ai sensi dell'art. 43 del d.P.R. n. 602 del 1973, mediante notifica della cartella di pagamento, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di effettuazione del rimborso, anche ove non abbia iscritto a ruolo ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 i relativi importi (**Sez. 5, n. 05261/2019, D'Orazio, Rv. 653031-01**).

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 dunque quella di riattivare il procedimento di riscossione del credito tributario, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni, va redatto, come la cartella, in conformità al modello approvato con d.m. 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, conv., con modif., in l. n. 156 del 2005, 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 la «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 da ultimo ribadita da Sez. 5, n. 02227/2018, Campanile, Rv. 646703-01.

L'intimazione inoltre 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).

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 al modello approvato con d.m., sicché è sufficiente che la motivazione faccia riferimento alla cartella di pagamento in precedenza notificata.

Sez. 5, n. 06531/2018, Di Geronimo, Rv. 647469-01, ha quindi 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.

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 9 aprile 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 sessanta 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 dell'Agenzia delle entrate, 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 20° giorno successivo.

Il preavviso è pertanto l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza della 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, una 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 pertanto 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 P.A., 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 poi 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. 603 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 poi 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.

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).

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 S.C. (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 poi in riferimento al consequenziale fermo amministrativo di beni mobili registrati, che ha natura non già di atto di espropriazione forzata, ma di procedura a questa alternativa, trattandosi di misura puramente afflittiva volta ad indurre il debitore all'adempimento, sicché la sua impugnativa, sostanziandosi in un'azione di accertamento negativo della pretesa creditoria, seguirà la giurisdizione del credito sottostante, e potrà avvenire

o per vizi propri o per far valere vizi degli atti presupposti di cui attraverso lo stesso si è venuti per la prima volta a conoscenza.

Sez. 6-5, n. 08086/2018, Napolitano, Rv. 647723-01, ha infine ritenuto che il preavviso di fermo amministrativo può essere notificato, da parte del concessionario, mediante invio diretto di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in applicazione, stante l'identità di *ratio*, della disciplina stabilita dall'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, per la notifica della cartella di pagamento, che, nella seconda parte, contempla tale modalità di notificazione, affidata al concessionario ed all'ufficio postale, alternativa a quella prevista nella prima parte della stessa disposizione e rimessa ai soggetti ivi indicati: ne deriva che detta notifica si perfeziona con la ricezione dell'atto alla data risultante dall'avviso di ricevimento, nel quale l'ufficiale postale ne garantisce l'esecuzione su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario dell'atto, senza che sia pertanto necessaria un'apposita relata.

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 hanno in particolare rivisto 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., in l. n. 248 del 2006, 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).

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 così 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 tuttavia che, in quanto atto impugnabile innanzi al giudice tributario, se ne presuppone una specifica comunicazione ai contribuente, che l'art. 21 della l. n. 241 del 1990 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 d.P.R. cit., come introdotto dal d.l. 14 maggio 2011, n. 70, conv., con modif., in l. 12 luglio 2011, n. 106), 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 CDFUE, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità (Sez. U, n. 19667/2014, Botta, Rv. 632586-01; conf. **Sez. 5, n. 05577/2019, D'Orazio, Rv. 652721-03**).

Sempre dalla natura di atto solo preordinato all'esecuzione, avente funzione di garanzia e di cautela, si è fatto discendere che il vincolo di destinazione gravante sugli immobili delle aziende territoriali (ATER, ex IACP), non osta all'iscrizione su di essi dell'ipoteca, ex art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, atteso che l'indisponibilità ed impignorabilità di detti immobili, ex artt. 828-830 c.c., assume rilevanza dopo che sia iniziata l'espropriazione forzata con l'effettuazione del pignoramento (Sez. 5, n. 13618/2018, Stalla, Rv. 648675-01).

Come per il preavviso di fermo, la notifica dell'iscrizione ipotecaria può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal penultimo comma dell'art. 26 cit., 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 anche chiarito che in tema di iscrizione ipotecaria per crediti erariali, l'illegittimità del relativo avviso derivante dal superamento della soglia legale di euro ventimila per l'iscrivibilità dell'ipoteca deve essere tempestivamente dedotta dal contribuente con il ricorso introduttivo della lite tributaria, trattandosi di vizio dell'atto riscossivo non rilevabile d'ufficio (Sez. 6-5, n. 22859/2018, Luciotti, Rv. 650815-01, conforme a Sez. 6-5, n. 12699/2017, Manzon, Rv. 644259-01), ed ancora che, ove la parte ne deduca, con il ricorso introduttivo, l'invalidità a causa dell'omessa notifica delle cartelle di pagamento presupposte, e solo con memoria ex art. 32, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, lamenti la nullità del procedimento notificatorio, a seguito della produzione da parte dell'agente della riscossione della relativa documentazione, non si determina una modifica della domanda iniziale o un ampliamento del *thema decidendum*, poiché la successiva deduzione integra una controeccezione in senso lato, rilevabile anche d'ufficio dal giudice (Sez. 5, n. 08470/2018, Fasano, Rv. 647690-01).

CAPITOLO VIII

I RIMBORSI

(di Stefano Pepe)

SOMMARIO: 1. Premessa: presupposti dei rimborsi d'imposta. – 2. Rimborso delle imposte dirette. – 3. Rimborso delle imposte indirette. – 4. Rimborso a seguito di accertamento con adesione. – 5. Rimborso a seguito di somme oggetto di richiesta di condono. – 6. Rimborso a seguito di giudicato. – 7. Sospensione e compensazione – 8. Procedimento. – 8.1 Posizione processuale del contribuente. – 8.2 Deposito dell'istanza ad organo territorialmente incompetente. – 8.3. Impugnazione del provvedimento di diniego. – 8.4. Introduzione in corso di causa di limiti al rimborso in sede amministrativa.

1. Premessa: presupposti 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 esempio, 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, trovando applicazione l'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale opera, oltreché in caso di errore materiale, in quello di inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento e, dunque, in maniera indifferenziata in tutte le ipotesi di ripetibilità del versamento indebito, a prescindere dalla riferibilità dell'errore al versamento, all'*an* od al *quantum* del tributo (**Sez. 5, n. 14608/2019, Cataldi, Rv. 654112-01**).

Ad ulteriore precisazione dell'ambito applicativo dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, la Corte di cassazione ha, poi, precisato che la disciplina del rimborso d'imposta prevista da tale disposizione concerne l'ipotesi in cui il relativo versamento non sia dovuto *ab origine*, mentre, quando il diritto alla restituzione sia sorto solo in data posteriore a quella del pagamento della stessa, trova applicazione l'art. 21, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, avente carattere residuale e di chiusura del sistema e per effetto del quale l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (**Sez. 5, n. 12919/2019, Cataldi, Rv. 653992-01**). Il suindicato principio è stato affermato con riferimento all'ipotesi di esenzione prevista dalla l. n. 206 del 2004 in favore dei superstiti delle vittime del terrorismo e della criminalità organizzata, decorrendo il termine per richiedere la prevista esenzione 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 agli atti di terrorismo ed alle stragi di medesima matrice verificatisi all'estero delle quali siano vittime cittadini italiani.

Nello stesso solco interpretativo si pone **Sez. 5, n. 3096/2019, D'Aquino Rv. 652635-01**, la quale ha precisato che, in materia tributaria, la compensazione è ammessa soltanto nei casi stabiliti dalla legge, non potendo derogarsi al principio secondo cui le operazioni di versamento, riscossione o rimborso, come pure le deduzioni, devono essere regolate da specifiche e inderogabili disposizioni di legge, sicché, ove il contribuente abbia operato una compensazione non consentita, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito indicato dal contribuente a seguito di tale compensazione, anche se sono scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento, atteso che tali termini operano limitatamente al riscontro dei crediti - e non dei debiti - del Fisco, in applicazione del principio *quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum*.

In conclusione, in mancanza di specifiche disposizioni, il contribuente deve attivarsi, secondo quanto previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui è sorto il diritto al rimborso.

La decadenza del contribuente per il mancato rispetto dei termini fissati per chiedere il rimborso del tributo indebitamente versato, essendo

prevista in favore dell'Amministrazione finanziaria ed attenendo a situazione non disponibile, può essere rilevata d'ufficio anche in secondo grado, purché emerga dagli elementi comunque acquisiti agli atti del giudizio; sicché essa è sottratta al regime delle eccezioni nuove, a maggior ragione con riguardo ai tributi armonizzati per i quali il profilo di indisponibilità è maggiormente accentuato, costituendo risorse proprie dell'Unione europea (Sez. 6-5, n. 22399/2017, Conti, Rv. 646011-01).

2. Rimborso delle imposte dirette.

In materia di imposte sui redditi, **Sez. 5, n. 7389/2019, Condello, Rv. 653324-01**, ha precisato che il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, opera limitatamente all'indicazione in dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (e tali da determinare un maggior reddito, o, comunque un maggior debito d'imposta o un minor credito). Rispetto a tale facoltà resta fermo il diritto del contribuente a depositare istanza di rimborso nel termine di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 nei diversi casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta, in ordine ai quali è necessaria un'operazione complementare a quella di liquidazione.

Con specifico riferimento all'ipotesi di versamenti diretti in acconto, la Corte di legittimità (Sez. 6-5, n. 02533/2018, Conti, Rv. 647107-01) ha fissato la decorrenza del termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso, ex art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, dal giorno dei singoli versamenti in acconto, nel caso in cui questi, già all'atto dell'effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, sussistendo, in quest'ipotesi, la possibilità di richiedere il rimborso sin da tale momento, a nulla rilevando la successiva riliquidazione dell'imposta complessivamente dovuta.

Più in generale, sulla questione Sez. 5, n. 12269/2017, Iannello, Rv. 644136-01, ha premesso che il rimborso dell'indebito tributario è soggetto ai termini di decadenza o prescrizione previsti dalle singole leggi di imposta, qualunque sia la ragione dello stesso, quali l'erronea interpretazione o applicazione della legge fiscale, il contrasto con norme di diritto dell'Unione europea, ovvero l'applicazione retroattiva di una norma sopravvenuta. Pertanto, poiché il diritto al rimborso di un tributo non dovuto si qualifica come indebito oggettivo di diritto comune soltanto quando venga espunta dall'ordinamento o non debba essere applicata (per dichiarazione d'incostituzionalità o per contrasto col diritto unionale) l'intera fattispecie del tributo, il regime speciale di decadenza previsto dalla legge d'imposta si applica anche ai casi di mero errore materiale commesso in sede di dichiarazione, con la conseguenza che deve trovare applicazione

l'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973. Nella medesima decisione la Corte regolatrice ha osservato, inoltre, che, ove venga contestato in radice l'obbligo del pagamento del tributo in forza di un regime di esenzione soggettiva, la non debenza si configura anche in relazione al pagamento delle rate di acconto, non trattandosi di determinazione rilevabile soltanto in sede di pagamento del saldo, per cui il suddetto termine di decadenza deve farsi decorrere dai versamenti delle dette rate di acconto.

Per altro verso, occorre considerare che il rimborso può essere effettuato d'ufficio, in virtù dell'art. 41 del d.P.R. n. 602 del 1973, per le sole imposte sui redditi qualora:

emergano errori materiali o duplicazioni, commessi dallo stesso Ufficio, nell'iscrizione di somme nei ruoli, ipotesi nella quale il medesimo provvederà allo sgravio o al rimborso;

l'ammontare della ritenuta d'acconto su redditi che concorrono a formare il reddito complessivo imponibile ai fini delle imposte sui redditi risultanti dai certificati dei sostituti d'imposta o da altra documentazione idonea o dei versamenti diretti sia superiore a quello dell'imposta liquidata ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'Ufficio procede al rimborso senza che il contribuente ne abbia fatto esplicita richiesta in sede di dichiarazione dei redditi. L'art. 42-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973, infatti, stabilisce che in tal caso occorre seguire una particolare procedura automatizzata la quale prevede la formazione per ciascun periodo d'imposta, entro l'anno solare successivo alla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, di liste di rimborso sulla base delle quali l'Amministrazione finanziaria predispone elenchi di rimborso, con l'indicazione dell'ammontare degli interessi calcolati, secondo le modalità stabilite dall'art. 44-*bis* del medesimo decreto, in relazione ad ogni singola partita di rimborso.

Con riferimento al rimborso di somme non dovute a titolo di IRAP, la S.C. (Sez. 6-5, n. 01543/2018, Cirillo E., Rv. 647000-02) ha ritenuto applicabile, in mancanza di una disciplina specifica posta dalla legislazione speciale in materia, la norma generale residuale di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, laddove prevede il termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza, che non esclude tuttavia, una volta maturato il silenzio-rifiuto, la decorrenza del termine decennale di prescrizione ex art. 2946 c.c. Di conseguenza, il decorso della prescrizione, che comincia solo se e quando il diritto può essere fatto valere ex art. 2935 c.c., è sospeso durante il tempo di formazione del silenzio-rifiuto a norma dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, laddove la richiesta al Fisco di un rimborso si intende respinta, a tutti gli effetti di legge, quando siano trascorsi 90 giorni dalla data della sua presentazione, senza che l'Ufficio si sia pronunciato.

Peraltro, in accordo con un diverso indirizzo della recente giurisprudenza della Corte di cassazione, sempre in tema di IRAP, l'istanza di rimborso dell'imposta ritenuta illegittimamente versata va presentata dal contribuente entro il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto l'art. 25 del d.lgs. n. 446 del 1997, istitutivo del tributo, stabilisce che, fino a quando non abbiano effetto eventuali leggi regionali, «*per le attività di controllo e rettifica delle dichiarazioni, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni in materia d'imposte sui redditi*». Inoltre, l'art. 30, nel disciplinare la riscossione dell'imposta dovuta, prevede che quest'ultima «*è riscossa mediante versamento del soggetto passivo da eseguire con le modalità e nei termini stabiliti per le imposte sui redditi*» (comma 2) e che «*la riscossione coattiva avviene mediante ruolo sulla base delle disposizioni che regolano la riscossione coattiva delle imposte sui redditi*» (comma 6) (Sez. 6-5, n. 09935/2017, Solaini, Rv. 643808-01; Sez. 5, n. 23882/2010, Virgilio, Rv. 615727-01).

Quanto alla legittimazione a presentare le istanze di rimborso nell'ipotesi di ritenute a titolo di imposta, la Corte di legittimità ha chiarito che, in tema di misure a sostegno dei soggetti colpiti dal sisma del dicembre 1990 nelle province di Catania, Ragusa e Siracusa, previste dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 - come in seguito precisato 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 modif., del d.l. n. 91 del 2017 - anche il percettore di reddito da lavoro dipendente può esercitare il diritto al rimborso delle somme indebitamente ritenute alla fonte e versate dal datore di lavoro, in virtù della regola generale enunciata dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, che legittima alla presentazione della relativa richiesta anche il cd. sostituito, quale effettivo beneficiario del provvedimento agevolativo (Sez. 6-5, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-02).

3. Rimborso delle imposte indirette.

In materia di IVA poiché il diritto alla restituzione dell'imposta indebitamente versata si fonda non sulla disciplina dettata dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, bensì su quella prevista dagli artt. 30, 38-*bis* e 38-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972, la presentazione della relativa istanza è assoggettata al termine di decadenza biennale ex art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, che decorre dal giorno in cui si è verificato il presupposto del rimborso, ossia dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento che dà diritto alla restituzione del versato (Sez. 5, n. 11652/2017, Luciotti, Rv. 641239-01).

Più in generale, Sez. 5, n. 04150/2018, Crucitti, Rv. 647158-02, ha chiarito che il termine di decadenza biennale, previsto dall'art. 21, comma

2, del d.lgs. n. 546 del 1992, trova applicazione, in mancanza di una disciplina specifica, anche ove una norma interna (nello specifico l'art. 19-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972) sia stata dichiarata incompatibile con il diritto dell'Unione Europea, in quanto detto termine, come affermato dalla stessa Corte di Giustizia, non è contrario ai principi di equivalenza e di effettività, poiché consente ad un soggetto normalmente diligente di far valere i propri diritti. Negli stessi termini si pone **Sez. 5, n. 4377/2019, Venegoni, Rv. 652531-01**, con la quale si è ulteriormente precisato che alla domanda di rimborso o restituzione del credito maturato dal contribuente si applica, ove manchi una disciplina specifica, la norma generale di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, che prevede un termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza, il cui decorso non esclude, tuttavia, l'operare del termine decennale di prescrizione ex art. 2946 c.c. che decorre, una volta maturato il silenzio-rifiuto su detta istanza, ossia dopo novanta giorni dal deposito senza che sia intervenuta una pronuncia dell'Ufficio su di essa.

Sempre in tema di IVA, si è affermata la compensazione, ex art. 56 della l.fall., del relativo credito chiesto a rimborso dal fallito con i debiti erariali, sorti anteriormente alla dichiarazione di fallimento, anche quando il controcredito del fallito divenga liquido od esigibile successivamente, non determinandosi violazione del principio di neutralità dell'imposta poiché la posizione IVA maturata in epoca precedente la dichiarazione di fallimento è differente da quella successiva, ponendosi la coincidenza della partita IVA per le operazioni prefallimentari e postfallimentari come circostanza meramente occasionale, che non muta l'autonomia giuridica delle operazioni facenti capo al fallito, di cui il curatore è avente causa e amministratore del patrimonio, e quelle riferibili alla massa dei creditori, nel cui interesse opera il curatore stesso, quale gestore del patrimonio altrui, con conseguente necessità di redazione, ai sensi dell'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, di due distinte dichiarazioni IVA, aventi ad oggetto le operazioni effettuate dal fallito anteriormente e successivamente al fallimento (**Sez. 5, n. 14620/2019, D'Aquino, Rv. 654072-01**).

In tema di rimborso sulle accise sul gasolio, secondo **Sez. 5, n. 14645/2019, Manzon, Rv. 654114-01**, la modifica apportata al d.P.R. n. 444 del 1997 dalla l. n. 266 del 2005 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 richiesta di rimborso. La Corte di cassazione ha rilevato, infatti, che il d.P.R. n. 277 del 2000, 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 (dal 16 gennaio 1999 all'11 ottobre 2000, data di entrata in vigore), che la scheda carburanti di cui al d.P.R. n. 444 del 1997 tenga luogo della fattura.

Sempre con riferimento a istanze di rimborso relative al pagamento di accise assume altresì rilievo **Sez. 5, n. 5956/2019, Succio, Rv. 652967-01**, secondo cui, nel caso in cui l'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 UE, 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 qualificabile come *self executing*.

4. Rimborso a seguito di accertamento con adesione.

La Corte di cassazione (Sez. 5, n. 13129/2018, De Masi, Rv. 648473-01) si è occupata dell'ammissibilità dell'istanza di rimborso presentata dal contribuente a seguito di accertamento con adesione. In particolare, la S.C. ha ritenuto che, poiché avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto esse costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione che, invece, in conformità alla *ratio* dell'istituto, deve ritenersi intangibile.

5. Rimborso a seguito di somme oggetto di richiesta di condono.

La Corte di legittimità è anche intervenuta sulla possibilità da parte del contribuente di richiedere il rimborso su somme pagate a seguito di condono e successivamente non dovute in quanto richieste con atto di accertamento poi annullato (Sez. 5, n. 30236/2018, Giudicepietro, Rv. 651428-01). In particolare, tale pronuncia ha affermato che, in tema di rimborso d'imposta, la presentazione da parte del contribuente di dichiarazione integrativa volta a regolarizzare le situazioni pregresse ai sensi dell'art. 9 del d.l. n. 70 del 1988, conv. in l. n. 154 del 1988, non esclude la rimborsabilità delle somme versate e non dovute, posto che la riapertura dei termini per effettuare i versamenti non incide sulla successiva possibilità di verifica in ordine alla sussistenza ed all'entità dell'obbligazione tributaria.

6. Rimborso a seguito di giudicato.

Con riferimento alla richiesta di rimborso conseguente a sentenza passata in giudicato, Sez. 5, n. 28367/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651226-01, ha affrontato il tema relativo al procedimento che il contribuente deve avviare al fine di ottenere quanto riconosciutogli nell'ipotesi di inerzia dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, avendo riguardo al disposto dell'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 – per il quale «*se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della C.T.P., con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 alla C.T.P. ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla C.T.R.*» – la Corte di legittimità ha affermato che il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle Commissioni tributarie, regolato dall'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, è ammissibile ogni qual volta debba farsi valere l'inerzia della pubblica Amministrazione rispetto al giudicato, ovvero la difformità dell'atto posto in essere dalla medesima in ottemperanza al giudicato rispetto al contenuto della sentenza da eseguire. Tale giudizio presenta connotati diversi rispetto al corrispondente, e - per taluni versi - concorrente giudizio esecutivo civile, dal quale si differenzia, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nel giudicato, ma di rendere effettivo quel comando, anche, e specialmente, se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo. Conclude la sentenza che, pertanto, la domanda volta ad ottenere, nelle forme del giudizio (tributario) ordinario, anziché in quelle del giudizio di ottemperanza ex art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, il rimborso di quanto corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito da una sentenza passata in giudicato è inammissibile siccome proposta secondo un rito diverso da quello previsto come necessario dalla legge, quindi inidonea a conseguire una pronuncia di merito, configurando detta questione una vicenda *litis ingressus impediens*.

7. Sospensione e compensazione.

La S.C. (Sez. 5, n. 27784/2018, Venegoni Rv. 651081-01) ha affermato che, in tema di rimborsi IVA, l'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, deve essere interpretato nel senso che l'esistenza di carichi fiscali pendenti non giustifica la sospensione degli stessi, in quanto, da un lato, la predetta disposizione normativa, avendo carattere speciale, può trovare applicazione solo rispetto ai procedimenti penali per i reati fiscali in essa richiamati e, da un altro, tale interpretazione è coerente con la

giurisprudenza eurounitaria, per la quale misure conservative adottate dagli Stati nazionali, che incidano sulla restituzione dell'eccedenza d'IVA attraverso meccanismi compensativi/sospensivi, pur non precluse in assoluto ove vengano in rilievo gli interessi finanziari degli Stati nazionali, devono tuttavia rispettare il principio di proporzionalità e non negare radicalmente il diritto alla detrazione, che connota il principio di neutralità dell'imposta. Si pone in continuità con tale principio **Sez. 5, n. 02893/2019, Federici, Rv. 652516-01**, secondo cui l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 (nella formulazione applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 158 del 2015) può sospendere il pagamento del rimborso del credito IVA richiesto dal contribuente, qualora vanti un controcredito derivante da contestazione o da irrogazione di sanzioni, nei limiti della somma risultante dall'atto impositivo, ovvero, in caso di contenzioso, dell'importo accertato in sede giurisdizionale, pur in assenza di giudicato, sicché, ove l'atto impositivo venga annullato in sede giurisdizione, anche mediante una pronuncia non definitiva, dovranno ritenersi caducate le ragioni per il permanere della sospensione.

8. Procedimento.

Come indicato nelle premesse, il d.lgs. n. 546 del 1992 indica i termini entro i quali il contribuente deve presentare l'istanza di rimborso. In argomento occorre segnalare, nella recente giurisprudenza della S.C., Sez. 6-5, n. 12898/2018, Conti, Rv. 648525-01, la quale ha chiarito che l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria invita il contribuente, che ha presentato un'istanza di rimborso, a produrre documentazione non costituisce riconoscimento del debito, ai sensi dell'art. 2944 c.c., né interrompe il decorso della prescrizione, per difetto del requisito dell'univocità. Il Collegio, richiamando principi già affermati dalla giurisprudenza di legittimità (Sez. 5, n. 18929/2011, Sambito, Rv. 618738-01) ha, altresì, precisato che non può essere attribuita efficacia interruttiva alle semplici sollecitazioni che si limitino a contenere manifestazioni prive del carattere di intimazione e di espressa richiesta formale al debitore.

8.1. Posizione processuale del contribuente.

A seguito di un ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. avverso la sentenza di merito che aveva ritenuto che la mera indicazione nella dichiarazione dei redditi del credito chiesto a rimborso fosse sufficiente a dimostrare il diritto vantato dal contribuente, la Corte di legittimità si è occupata della

posizione processuale che il contribuente assume nel processo contro il provvedimento di rigetto dell'istanza di rimborso.

Premesso che nella controversia avente 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, la S.C. ne ha tratto la duplice conseguenza che, da un lato, grava sullo stesso l'onere di allegare e provare i fatti cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato e, da un altro, le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale. La Corte di cassazione ha inoltre precisato che, in relazione a richieste di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini di decadenza operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio *quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum*. A fronte dell'onere probatorio posto a carico del contribuente nel giudizio di impugnazione del provvedimento di diniego dell'istanza di rimborso, non assume rilevanza l'obbligo dello stesso, previsto dall'art. 2220 c.c., di conservare le scritture contabili solo per un periodo di dieci anni, poiché l'onere di conservazione della documentazione ha tenuto distinto da quello della prova in giudizio, che segue le regole generali di cui all'art. 2697 c.c. (Sez. 5, n. 12291/2018, Condello, Rv. 648374-01).

Sez. 5, n. 31626/2018, Condello, Rv. 651628-01, ha affermato che nel processo tributario, quando il contribuente impugni il silenzio-rifiuto formatosi su una istanza di rimborso, deve dimostrare che, in punto di fatto, non sussiste nessuna delle ipotesi che legittimano il rifiuto, e l'Amministrazione finanziaria può, dal canto suo, difendersi a tutto campo, non essendo vincolata ad una specifica motivazione di rigetto, con la conseguenza che le eventuali falle del ricorso introduttivo possono essere eccepite in appello dall'Amministrazione a prescindere dalla preclusione posta dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto, comunque, attengono all'originario *thema decidendum* (sussistenza o insussistenza dei presupposti che legittimano il rifiuto del rimborso), fatto salvo il limite del giudicato.

8.2. Deposito dell'istanza ad organo territorialmente incompetente.

La S.C. (Sez. 6-5, n. 05203/2018, Luciotti, Rv. 647494-01), in tema di rimborso delle imposte sui redditi, disciplinato dall'art. 38, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, ha affermato che la presentazione della relativa istanza ad un organo diverso da quello territorialmente competente a

provvedere costituisce atto idoneo non solo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso, ma anche a determinare la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile dinanzi al giudice tributario, sia perché l'Ufficio non competente (purché non estraneo all'Amministrazione finanziaria) è tenuto a trasmettere l'istanza all'Ufficio competente secondo le regole di collaborazione tra organi della stessa Amministrazione, sia alla luce dell'esigenza di una sollecita definizione dei diritti delle parti, ai sensi dell'art. 111 Cost.

Tale pronuncia – nel superare un precedente indirizzo giurisprudenziale (Sez. 5, n. 04037/2010, D'Alessandro, Rv. 611686-01), che trovava il proprio fondamento in una pronuncia delle Sezioni Unite (Sez. U, n. 11217/1997, Finocchiaro, Rv. 509830-01) la quale, peraltro, faceva riferimento alla previgente disciplina del contenzioso tributario (art. 16, comma 6, del d.P.R. n. 636 del 1972) ed era antecedente sia alla promulgazione dello Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212 del 2000) che alla revisione dell'art. 111 Cost. – si basa sui più recenti principi in materia di collaborazione tra Uffici della P.A. e tra questa ed il contribuente, nonché sul citato precetto costituzionale (sul punto v. anche, in senso conforme, Sez. 5, n. 27117/2016, Esposito A., Rv. 642378-02).

8.3. Impugnazione del provvedimento di diniego.

Poiché l'indicazione in dichiarazione di un credito d'imposta costituisce già istanza di rimborso, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che il corrispondente diritto alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza contenuta nella dichiarazione, su cui si forma il silenzio-rifiuto, impugnabile ex art. 19, comma 1, lett. *g)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro i quali l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente (Sez. 5, n. 10690/2018, Guida, Rv. 647839-01).

8.4. Introduzione in corso di causa di limiti al rimborso in sede amministrativa.

Sez. 6-5, n. 06213/2018, Luciotti, Rv. 647496-01, affrontando il tema della rilevanza dello *ius superveniens* che regolamenti le modalità di rimborso rispetto ad un giudizio in corso volto ad ottenere tale rimborso, ha evidenziato che, in mancanza di disposizioni transitorie, l'introduzione di limiti quantitativi al procedimento di rimborso da parte di una legge sopravvenuta non incide su tali giudizi, in quanto esso non involge il titolo

del diritto alla ripetizione, che si forma nel relativo processo, ma esclusivamente sull'esecuzione del medesimo.

CAPITOLO IX

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

(di Maria Elena Mele)

SOMMARIO: 1. Profili generali. – 2. L'elemento soggettivo. – 3. Responsabili in solido. – 4. Sanzioni irrogabili e regime del cumulo. – 4.1 *Segue*. Recidiva e definizione agevolata. – 5. Cause di non punibilità. – 6. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni. – 6.1. Misure cautelari. – 7. Ravvedimento operoso.

1. Profili generali.

La disciplina delle sanzioni amministrative applicabili in ambito tributario trova fondamento in due provvedimenti normativi adottati in pari data: i coevi d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472, il primo dedicato all'individuazione degli illeciti comportanti l'irrogazione delle sanzioni, il secondo disciplinante i principi generali, ricalcanti in gran parte quelli valevoli in materia penale.

Successivamente, il legislatore delegato ha provveduto alla revisione del sistema sanzionatorio, penale ed amministrativo, con il d.lgs. 24 settembre 2015, n.158, attuativo dell'art. 8, comma 1, della l. 11 marzo 2014, n. 23: la novella, pur apportando alcune rilevanti modifiche, specie in relazione all'entità delle sanzioni ed ai criteri di quantificazione delle stesse, ha lasciato immutati i principi generali disciplinanti la materia.

La successione normativa è particolarmente rilevante nella materia delle sanzioni amministrative, stante l'operatività nella stessa, come in quella penale, del principio di legalità, sancito dall'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui «*Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione ed esclusivamente nei casi considerati dalla legge*» e che nei due commi seguenti regola, in conformità del principio del *favor rei*, il fenomeno della successione delle leggi sanzionatorie nel tempo.

Quanto all'ambito di applicazione del principio, Sez. 5, n. 26178/2018, Triscari, Rv. 651062-01, ne ha riconosciuto l'operatività anche nel caso di modifica normativa riguardante l'applicazione di una sanzione accessoria, quale deve configurarsi la sospensione dell'esercizio dell'attività nell'ipotesi di violazione dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale, prevista dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997. Questa, infatti, ha funzione afflittiva, sicché la modifica normativa

operata dall'art. 1, comma 269, della l. n. 244 del 2007 – il quale prevede che la sanzioni si applica quando nel corso di un quinquennio sono contestate quattro distinte violazioni del suddetto obbligo, anziché tre – è applicabile retroattivamente ai giudizi pendenti.

Pronunciandosi sulla questione della portata del d.lgs. n. 158 del 2015, la Corte di cassazione ha sinora espresso orientamenti non univoci.

Per un verso, infatti, anche di recente, è stato evidenziato che le modifiche apportate da tale decreto, applicabili ai processi in corso in virtù degli artt. 3, comma 3, e 25, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, non operano in maniera generalizzata in virtù del principio del *favor rei*, rendendo la sanzione irrogata illegale, sicché deve escludersi che la mera deduzione, in sede di legittimità, dello *ius superveniens*, senza altra precisazione con riferimento al caso concreto, imponga la cassazione con rinvio della sentenza impugnata, dovendo il contribuente allegare e, se necessario, provare la sussistenza dei fatti costitutivi e/o eventualmente modificativi, ovvero estintivi, necessari per la concreta applicazione di dette norme, atteso che il giudice non può introdurre nella controversia, di sua iniziativa, elementi di fatto diversi da quelli dedotti e dimostrati dalle parti (Sez. 5, n. 17143/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 649398-01; Sez. 5, n. 15828/2018, Federici, Rv. 649191-01; Sez. 5, n. 11434/2018, Greco, Rv. 648071-02, conf. Sez. 5, n. 20141/2016, Luciotti, Rv. 64130101). In applicazione di tale principio, Sez. 5, n. 31062/2018, Condello, Rv. 651772-01, ha annullato *in parte qua* la decisione oggetto di ricorso in quanto nella memoria ex art. 380-*bis* c.p.c. la parte aveva trascritto uno stralcio dell'avviso di accertamento indicante le violazioni accertate e le sanzioni in concreto irrogate, rideterminando l'entità di queste ultime in relazione alla disciplina introdotta dallo *ius superveniens*.

In senso diverso si pongono altre decisioni per le quali, in materia di irrogazione di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, nel rispetto del principio del *favor rei*, trova applicazione il trattamento più favorevole previsto dal d.lgs. n. 158 del 2015, la cui utilizzabilità quale *ius superveniens* è assicurata in pendenza di giudizio dall'art. 32, comma 1 (modif. dall'art. 1, comma 133, della l. 28 dicembre 2015, n. 208), purché vi sia un processo ancora in corso ed il provvedimento impugnato non sia, quindi, divenuto definitivo (Sez. 5, n. 01706/2018, Locatelli, Rv. 646895-01; Sez. 6-5, n. 15978/2017, Cirillo E., Rv. 645042-01).

Su un piano più generale, tuttavia, occorre ricordare che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, a seguito di *ius superveniens* che modifichi l'originaria previsione, pur rimanendo fermo, per le violazioni commesse nella vigenza della precedente normativa, il pregresso regime impositivo sostanziale, in base ai principi del *favor rei* e di legalità,

deve ritenersi applicabile l'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, con il conseguente divieto di assoggettare a sanzione il contribuente per un fatto che non costituisca più elemento normativo della fattispecie sanzionata (Sez. 5, n. 09492/2017, Botta, Rv. 643919-01). In sostanza, il contribuente non può essere più assoggettato alla sanzione irrogatagli con il provvedimento oggetto di controversia in caso di *abolitio criminis*, dovendo lo *ius superveniens* essere applicato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio (e quindi anche in sede di revocazione di una sentenza della Corte di cassazione) purché il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo (Sez. 5, n. 26479/2016, Virgilio, Rv. 642015-02).

Da ultimo **Sez. 5, n. 04927/2019, Saija, Rv. 652950-01**, ha affermato che, poiché l'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, applicabile ai procedimenti in corso alla data del 1° aprile 1998, purché il provvedimento di irrogazione della sanzione non sia divenuto definitivo, ha sancito il principio del *favor rei*, la sanzione meno grave, più favorevole al trasgressore, ha portata retroattiva nei giudizi pendenti. Ha altresì affermato che tale normativa, avendo carattere generale, è applicabile anche alle violazioni in materia di IVA, atteso che il nuovo regime sanzionatorio, introdotto dal d.lgs. n. 471 del 1997, ed entrato in vigore il 1° aprile 1998, prevede una sistematica repressiva meno onerosa rispetto al precedente sistema. In particolare, l'art. 16 ha abrogato, fra l'altro, l'art. 41 del d.P.R. n. 633 del 1972 e l'art. 6, comma 8, ha determinato i margini del *quantum* della pena pecuniaria dovuta in ipotesi di omessa autofatturazione da parte del cessionario o del committente, senza però riproporre, neppure nella riformulazione contenuta nel d.lgs. n. 203 del 1998, il pagamento dell'imposta (avente anch'esso, nel regime dell'abrogato art. 41, natura sanzionatoria).

Sempre in applicazione del principio del *favor rei*, **Sez. 5, n. 02580/2019, Nonno, Rv. 652588-01**, ha statuito che, ove il socio illimitatamente responsabile abbia 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, trova applicazione la legge sopravvenuta più favorevole, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997.

Anche in relazione ai profili concernenti l'intrasmissibilità della sanzione agli eredi, al concorso di persone nell'illecito tributario ed al concorso di più violazioni commesse con una sola azione od omissione, la disciplina ricalca in gran parte quella di matrice penalistica. In questa prospettiva si segnala Sez. 5, n. 09094/2017, Perrino, Rv. 646905-02, secondo cui, a seguito dell'estinzione della società, le sanzioni amministrative a carico di quest'ultima per la violazione di norme tributarie non sono trasmissibili ai soci ed al liquidatore, trovando

applicazione l'art. 8 del d.lgs. n. 472 del 1997, che sancisce l'intrasmissibilità delle stesse agli eredi, in armonia con il principio della responsabilità personale, codificato dall'art. 2, comma 2, del decreto cit., nonché, in materia societaria, con l'art. 7, comma 1, del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, conv., con modif., in l. 24 novembre 2003, n. 326, che ha introdotto la regola della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie.

In relazione al principio dell'intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni previsto dall'art. 8 del d.lgs. n. 472 cit., Sez. 5, n. 25644/2018, Greco, Rv. 650806-01, ne ha esteso l'applicabilità anche alle soprattasse (e alle pene pecuniarie) dal momento che, essendo state queste sostituite dall'art. 26, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 con sanzioni pecuniarie di uguale importo, sono divenute sanzioni a tutti gli effetti, con la conseguenza che anche ad esse deve ritenersi applicabile il nuovo regime delle sanzioni, ivi compreso, per l'appunto, il principio della intrasmissibilità agli eredi.

2. L'elemento soggettivo.

Affinché possa essere integrato un illecito tributario, oltre ad un comportamento, commissivo od omissivo, che viola una norma, deve sussistere l'elemento psicologico, ossia la colpevolezza, integrata dal dolo ovvero dalla colpa.

A quest'ultimo riguardo, peraltro, è consolidato nella giurisprudenza della Corte di legittimità il principio per il quale, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, deve essere interpretato nel senso della sufficienza della coscienza e della volontà, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, lasciando a costui l'onere di provare di aver agito senza colpa (Sez. 5, n. 22890/2006, Magno, Rv. 595873-01, la quale ha quindi escluso la rilevabilità d'ufficio di una presunta carenza dell'elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa).

In proposito Sez. 5, n. 22329/2018, Nonno, Rv. 650506-01, ha ribadito il consolidato orientamento secondo cui, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento), atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso. In applicazione del principio, è stata annullata la sentenza impugnata che, ritenendo necessaria per l'irrogazione della sanzione di cui all'art. 304 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 in materia doganale, la prova

da parte dell'Amministrazione del comportamento doloso della contribuente, aveva ritenuto insussistenti i presupposti per l'applicazione della sanzione stante la difficoltà nella classificazione merceologica della merce da esportare (conf. Sez. 6-5, n. 13356/2018, Luciotti, Rv. 648642-01; Sez. 5, n. 17626/2014, Olivieri, Rv. 632148-01).

La responsabilità del contribuente deve essere esclusa, invece, nel caso in cui egli dimostri la propria buona fede: Sez. 5, n. 27547/2018, Triscari, Rv. 650954-01, in materia di IVA, ha affermato che l'indebita fruizione, da parte del cessionario di beni mobili, del regime del «margine» previsto dagli artt. 36 e 37 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, conv., con modif., in l. 22 marzo 1995, n. 85, per avere il cedente operato nell'ambito della propria attività d'impresa e aver dunque avuto la possibilità di detrarre l'IVA assolta sugli acquisti, comporta l'applicazione, nei confronti del cessionario, anche delle sanzioni amministrative, salvo che egli non dimostri la propria buona fede, la quale può ravvisarsi ove lo stesso non fosse consapevole che il proprio acquisto si iscriveva nel contesto di un'evasione dell'imposta, pur avendo utilizzato la necessaria diligenza per verificare le caratteristiche degli acquisti.

Analogamente, Sez. 5, n. 19381/2018, Delli Priscoli, Rv. 650050-01, ha ritenuto che, al fine di escludere l'applicazione delle sanzioni comminate per la tardiva trasmissione telematica delle dichiarazioni dei contribuenti ad un soggetto che svolga professionalmente tale compito, lo stesso è tenuto a dimostrare di aver esercitato la propria attività con la diligenza di cui all'art. 1176, comma 2, c.c., con la conseguente irrilevanza sia di disguidi tecnici (nella specie i cd. «errori bloccanti»), sia di circostanze ampiamente prevedibili che possono essere efficacemente prevenute con l'anticipata individuazione di un eventuale sostituto, quali la malattia, l'infortunio o l'indisposizione di un dipendente o di un qualsiasi collaboratore.

Da ultimo, la S.C. ha ribadito che, ai fini della esclusione di responsabilità per difetto dell'elemento soggettivo, grava sul contribuente, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, la prova dell'assenza assoluta di colpa, con conseguente esclusione della rilevabilità d'ufficio, occorrendo a tal fine che dimostrati di versare in stato di ignoranza incolpevole, non superabile con l'uso dell'ordinaria diligenza. In applicazione del principio, la Corte ha ritenuto che, in tema di «condono tombale», le operazioni di *compliance* tributaria affidate a professionista rimasto inadempiente fossero comunque addebitabili al contribuente per *culpa in vigilando* (**Sez. 5, 12901/2019, Succio, Rv. 653863-01**).

3. Responsabilità in solido.

È opportuno segnalare, in primo luogo, che le sanzioni amministrative, pur se di norma riferite alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, ex art. 2 del d.lgs. n. 472 del 1997, possono essere irrogate anche nei confronti dell'ente – dotato o meno di personalità giuridica – nel cui interesse l'illecito è stato commesso. In tal senso depone espressamente l'art. 11 del d.lgs. n. 472 cit., in base al quale l'ente è obbligato, in solido con l'autore della violazione, al pagamento della sanzione.

La tematica è stata recentemente affrontata dalla Corte di cassazione, in una fattispecie nella quale l'irrogazione delle sanzioni era relativa ad una condotta che si assumeva posta in essere dal legale rappresentante di una cooperativa con dolo, tant'è che ne era scaturito anche un procedimento penale a carico dello stesso, e che tuttavia aveva determinato un vantaggio patrimoniale anche per l'ente (in termini di omessa fatturazione di cessione di beni – sottratti a terzi dal legale rappresentante della cooperativa – e successivamente da quest'ultima rivenduti).

In particolare, la S.C. ha confermato la responsabilità della cooperativa per le sanzioni tributarie, partendo dal presupposto che, in virtù del principio di immedesimazione organica, la società risponde civilmente degli illeciti commessi dall'organo amministrativo nell'esercizio delle sue funzioni, ancorché l'atto dannoso sia stato compiuto dall'organo medesimo con dolo o con abuso di potere, ovvero esso non rientri nella competenza degli amministratori, ma dell'assemblea, richiedendosi unicamente che l'atto stesso sia esplicazione dell'attività della società, in quanto tenda al conseguimento dei fini istituzionali di questa. Ne consegue che, in tema di sanzioni tributarie, la commissione di un illecito da parte del legale rappresentante di un ente non interrompe, per ciò solo, il rapporto organico e non esclude, di per sé che del fatto del rappresentante possa rispondere l'ente medesimo, ad eccezione che per quanto concerne la responsabilità penale, avente natura strettamente personale (Sez. 5, n. 12675/2018, Greco, Rv. 649082-01).

L'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, conv. in l. n. 326 del 2003, stabilisce che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica, anche quando sia gestita da un amministratore di fatto. Tuttavia, tale principio non opera nell'ipotesi di società artificiosamente costituita, poiché in tal caso la persona giuridica è una mera *fictio* creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicché non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente (**Sez. 5-6, n. 10975/2019, Luciotti, Rv. 653682-01**).

L'art. 14, commi 1, 2 e 3, del d.lgs. n. 472 del 1997, introduce misure antielusive a tutela dei crediti tributari prevedendo una disciplina speciale in tema di cessione di azienda quanto ai rapporti tributari, regolando diversamente gli effetti della cessione sui debiti del cedente rispetto alla normativa codicistica e prevedendo la responsabilità, solidale e sussidiaria, del cessionario per i debiti tributari gravanti sul cedente.

Secondo quanto ribadito in proposito da Sez. 5, n. 31610/2018, De Masi, Rv. Rv. 652106-01, l'art. 14 cit., è norma speciale rispetto all'art. 2560, comma 2, c.c., che, per evitare che sia dispersa la garanzia patrimoniale del contribuente in pregiudizio dell'interesse pubblico, prevede la responsabilità solidale e sussidiaria del cessionario anche in relazione alle imposte ed alle sanzioni riferibili alle violazioni commesse dal cedente nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché alle imposte ed alle sanzioni già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore, sempre che risultino dagli atti dell'Ufficio, limitandone il *quantum* entro il valore della cessione (nello stesso senso, Sez. 6-5, n. 11972/2015, Conti, non massimata; Sez. 5, n. 05979/2014, Olivieri, Rv. 630640-01).

Nell'affermare il medesimo principio, Sez. 6-5, n. 09219/2017, Mocci, Rv. 643953-01, aveva già chiarito che, in base ad un criterio incentivante volto a premiare la diligenza nell'assumere, prima della conclusione del negozio traslativo, informazioni sulla posizione debitoria del cedente, la responsabilità del cessionario ha carattere sussidiario, con *beneficium excussionis*, ed è limitata nel *quantum* (entro il valore della cessione) e nell'oggetto, con riferimento alle imposte e sanzioni relative a violazioni commesse dal cedente nel triennio prima del contratto ovvero anche anteriormente, se già irrogate o contestate nel triennio, ovvero entro i limiti del debito risultante, alla data del contratto, dagli atti degli uffici finanziari e degli enti preposti all'accertamento dei tributi. Sez. 5, n. 17264/2017, Tricomi L., Rv. 644899-0,1 aveva, inoltre, precisato che la mancata richiesta del certificato di debenza da parte del cessionario non comporta un'estensione della sua responsabilità rispetto a quella delineata dal combinato disposto dei commi 1 e 2 della citata norma, ma gli impedisce di avvalersi dell'eventuale effetto liberatorio anticipato.

4. Sanzioni irrogabili e regime del cumulo.

Con riguardo all'entità delle sanzioni irrogabili, nel semestre in rassegna sono intervenute due pronunce con cui la S.C. ha chiarito i criteri di determinazione delle sanzioni ed ha sottolineato la necessità di adeguarle alle specifiche circostanze del caso concreto.

In particolare **Sez. 5, n. 04927/2019, Saija, Rv. 652950-02**, ha affermato che l'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 va interpretato

nel senso che, per la determinazione della sanzione, deve farsi riferimento ai parametri normativi della gravità della violazione, dell'opera successivamente svolta dall'agente per eliminare o attenuarne le conseguenze, della personalità dello stesso (da desumersi, ai sensi del comma 2 dell'art. 7 cit., anche dai suoi precedenti in ambito fiscale) e, infine, delle sue condizioni economico-sociali, sicché la gravità della violazione può essere desunta anche dalla gravità condotta dell'agente. In applicazione del principio, la Corte ha ritenuto legittima l'applicazione della sanzione in misura superiore al minimo edittale in ragione della rilevanza penale della condotta dell'agente, in quanto espressione di un disvalore normativo maggiore rispetto alle violazioni non sanzionate penalmente.

Con riguardo alla sanzione di cui all'art. 6, comma 6, del d.lgs. cit., per **Sez. 5, n. 01830/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652460-02**, alla stregua dei principi affermati dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, la mancanza di evasione o di detrazione fiscalmente illegittime è influente ai fini della determinazione della correlata sanzione, potendo assumere rilievo in relazione al parametro della proporzionalità. Per tale ragione, la S.C. ha disapplicato, per contrasto con il diritto unionale, l'art. 6, comma 6, cit., laddove stabilisce l'entità della sanzione per illegittima detrazione d'imposta nella misura pari allo stesso ammontare della detrazione (illegittimamente) compiuta, senza prevedere la possibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni singolo caso, dovendosi prevedere la possibilità di elevare progressivamente l'entità della sanzione al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione d'imposta.

Sempre con riguardo all'entità delle sanzioni irrogabili, occorre tenere conto, da un lato, dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, per il quale il ritardato od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale è sanzionato nella misura del 30% di ogni importo non versato e, da un altro, dell'art. 12, comma, del d.lgs. n. 472 del 1997, che attribuisce rilevanza al cd. cumulo giuridico (nelle differenti ipotesi di concorso formale, concorso materiale, progressione e continuazione).

Nella giurisprudenza della S.C., tuttavia, la questione del rapporto tra tali disposizioni normative non ha ricevuto soluzioni univoche.

Più in particolare, secondo una prima impostazione, deve essere esclusa l'applicazione del cumulo giuridico ex art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 nell'ipotesi di tardivo versamento dell'imposta, in ragione del carattere intrinsecamente dannoso della *mora debendi* (Sez. 5, n. 05897/2013, Perrino, Rv. 625953-01), nonché di omesso versamento della stessa (Sez. 5, n. 10357/2015, Bruschetta, Rv. 635590-01). Nell'affermare tale tesi, è stato osservato, da parte di una più recente decisione della Corte di legittimità, che la sfera applicativa della progressione tributaria è limitata

alle violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile ovvero sulla liquidazione anche periodica del tributo ex art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, mentre i pagamenti omessi o tardivi riguardano imposte già compiutamente liquidate, ipotesi di ben maggiore gravità in quanto causativa di un sicuro *deficit* di cassa. Per la Cassazione appare coerente con tale rilievo l'autonomia *quoad poenam* di ciascun tardivo od omesso versamento d'imposta, per il quale la legge, derogando alla generale applicazione degli istituti di *favor rei,* commina una distinta sanzione proporzionale, nella misura del 30% di «*ogni importo non versato*» (art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997) ed ha conseguente affermato il principio per il quale le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento (Sez. 5, n. 01540/2017, Carbone, Rv. 642457-01). Tale interpretazione è stata da ultimo riaffermata da **Sez. 5, n. 8148/2019, Ranaldi, Rv. 653340-01.**

Un'altra tesi si fonda sul carattere generale del disposto dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, quale attuazione del principio del *favor rei* diretto a mitigare il rigore del cumulo materiale ed assume, di contro, che l'art. 13 del decreto cit. si limiterebbe ad identificare l'entità della sanzione in caso di tardivi od omessi versamenti, senza tuttavia escludere il beneficio del cumulo giuridico. In motivazione, non si è trascurato di osservare, a sostegno dell'orientamento suffragato, che la nuova nozione di progressione di cui all'art. 12 del d.l.gs. n. 472 del 1997 costituisce in sintesi un superamento delle previgenti figure sotto diversi e rilevanti profili, ossia quello dell'obbligatorietà (si chiarisce che la concessione del beneficio non è facoltativa per gli Uffici); quello dell'elemento psicologico (non essendo richiesta una «medesima risoluzione»); quello temporale (non essendo limitata allo stesso periodo di imposta); quello oggettivo (applicandosi alla generalità dei tributi ed anche tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo) (Sez. 5, n. 21570/2016, La Torre, Rv. 641490-01).

In due pronunce coeve, la Corte di cassazione ha esaminato le sanzioni previste dall'art. 59, comma 1, lett. *c)*, del d.lgs. n. 504 del 1995 ed i rapporti con la sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997. Quanto alla prima previsione, **Sez. 5, n. 15201/2019, D'Aquino, Rv 654012-01**, ha chiarito che essa colpisce le condotte, attive o omissive, di irregolare od omessa registrazione o dichiarazione, ovvero comportamenti

ostruzionistici commessi dal contribuente, in sede di verifica, idonei ad incidere sull'accertamento del tributo, e si applica a prescindere dalla sussistenza di fatti costituenti reati conseguenti al verificarsi delle medesime condotte. **Sez. 5, n. 15202/2019, D'Aquino, Rv. 654150-01**, ha a sua volta affermato che tale sanzione attiene ad una fattispecie di pericolo riguardante condotte del contribuente in grado di incidere, *a priori*, sulla fase dell'accertamento del tributo, mentre quella di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 concerne una fattispecie di danno che colpisce, *a posteriori*, nella fase della riscossione, l'inadempimento dell'obbligazione tributaria. Conseguentemente, la contestuale irrogazione delle due sanzioni non viola i principi di proporzionalità e ragionevolezza, attesa la loro diversità sia sul piano strutturale che sotto il profilo offensivo.

4.1 *Segue*. Recidiva e definizione agevolata.

Nel periodo di rassegna, la S.C. ha significativamente delineato i rapporti tra i succitati istituti del cumulo giuridico e della continuazione e la recidiva, la quale ricorre, ai sensi dell'art. 7, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997, nel caso di commissione, nei tre anni precedenti, di altra violazione della stessa indole.

Sez. 5, n. 13742/2019, Castorina, Rv. 654117-02, ha affermato che, poiché la recidiva postula un accertamento definitivo della violazione antecedente della stessa indole per effetto di una pronuncia giurisdizionale ovvero della mancata impugnazione della contestazione, essa è di conseguenza compatibile, ricorrendone i presupposti, con l'istituto del cumulo giuridico.

Secondo **Sez. 5, n. 13329/2019, Castorina, Rv. 653866-01**, l'astratta compatibilità tra la recidiva e la continuazione (prevista dall'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997), impone di individuare il fondamento della recidiva, applicabile obbligatoriamente per effetto del d.lgs. n. 158 del 2015, nella reiterazione di una violazione della stessa indole contestata e definitivamente accertata dal giudice tributario, ovvero divenuta definitiva per mancata impugnazione della contestazione della violazione.

È, altresì, dibattuto nella giurisprudenza della Corte di legittimità l'ambito applicativo dell'istituto della definizione agevolata delle sanzioni.

Invero, secondo una tesi di carattere restrittivo, lo stesso non si applica in caso di omesso o ritardato pagamento dei tributi, che sarebbe ravvisabile anche ove sia stata effettuata compensazione in misura superiore a quella consentita, tanto ove la sanzione sia stata irrogata unitamente all'avviso di accertamento, quanto se sia stata irrogata con un distinto ed autonomo atto, come si desume dall'art. 17, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 472 del 1997 (Sez. 5, n. 27315/2016, Locatelli, Rv. 642385-01).

Secondo un diverso orientamento, invece, in tema di violazioni di norme tributarie, ove l'Amministrazione provveda ad irrogare sanzioni con atto di contestazione ex art. 16 del d.lgs. n. 472 del 1997 per il superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili (comportamento equivalente al mancato o ritardato versamento di parte del tributo alle scadenze previste) è ammessa la definizione agevolata, con conseguente estinzione dell'illecito, ai sensi del comma 3 del medesimo articolo, non potendo trovare applicazione le preclusioni collegate a diverse modalità procedurali (Sez. 5, n. 18682/2016, Marulli, Rv. 641122-01).

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'incertezza normativa oggettiva, Sez. 5, n. 18718/2018, Guida, Rv. 649622-01, escludendola nell'ipotesi di mera ignoranza, ne ha specificato il tratto dell'inevitabililità, dovendo ricadere sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della disposizione tributaria, anche all'esito del procedimento di interpretazione della stessa da parte del giudice di tal che non sia possibile pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. Ha inoltre confermato che grava sul contribuente l'onere di allegare la ricorrenza degli elementi che giustificano l'esclusione della punibilità.

Su tale nozione la Corte è intervenuta più volte nel semestre in rassegna al fine chiarirne e precisarne la portata.

Secondo **Sez. 6-5, n. 17195/2019, Luciotti**, **in corso di massimazione**, ricorre l'obiettiva incertezza ricorre quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione. In tal caso, il giudice può dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni irrogate in conseguenza della violazione di una norma dovuta ad un errore di interpretazione. La medesima pronuncia ha ribadito che è onere del contribuente allegare la sussistenza di tali circostanze, dovendo escludersi che il giudice tributario di merito possa riconoscere d'ufficio

l'applicabilità dell'esimente, o che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto.

Si è, inoltre, chiarito che l'obiettiva incertezza è caratterizzata dalla impossibilità di individuare in modo univoco, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, situazione che può essere desunta dal giudice mediante la rilevazione di una serie di «fatti-indice» (**Sez. 5, n. 10313/2019, Zoso, Rv. 653716-01**).

Ancora **Sez. 5, n. 03108/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652716-01**, ha precisato che sussiste l'incertezza normativa oggettiva quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, bensì al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione. In applicazione di tale principio, la Corte ha escluso che, in assenza di dubbi interpretativi in giurisprudenza, vi fosse incertezza normativa sulla debenza dell'imposta prevista dall'art. 62 del d.lgs. n. 504 del 1992 (in relazione all'acquisto, nel 2004, di oli lubrificanti per uso diverso da quello di carburante o di combustibile), trattandosi di norma che è sempre stata vigente, ancorché da disapplicare perché in contrasto con le direttive n. 92/81/CEE e n. 92/82/CEE fino al 31 dicembre 2003, e poi divenuta compatibile con il diritto unionale a partire dal 1° gennaio 2004, a seguito dell'entrata in vigore della direttiva n. 2003/96/CE.

La S.C. ha, altresì, affermato l'irrilevanza delle oscillazioni della giurisprudenza di merito ai fini della sussistenza dell'oggettiva incertezza normativa, dovendo essa escludersi allorché la giurisprudenza di legittimità - alla quale soltanto spetta assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge - ai sensi dell'art. 65 del r.d. 30 gennaio 1941, n. 12, sia consolidata (**Sez. 5, n. 03431/2019, Mondini, Rv. 652523-01**).

Infine, è stato ribadito il principio, già affermato da Sez. 5, n. 5934/2015, Iofrida G., Rv. 635008-01, secondo il quale la tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, sancita dall'art. 10, commi 1 e 2, della l. n. 212 del 2000, costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. ed, in materia di tributi armonizzati, in quelli dell'ordinamento unionale, sicché deve ritenersi che la situazione di incertezza interpretativa, ingenerata da risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria, anche se non influisce sulla debenza dell'imposta, deve essere

valutata ai fini dell'esclusione dell'applicazione delle sanzioni (**Sez. 5, n. 00370/2019, Succio, Rv. 652305-01**).

La Corte di cassazione è poi intervenuta nuovamente a chiarire i presupposti per la sussistenza dell'ipotesi del fatto del terzo, individuando le condizioni per la sua rilevanza, nonché la consistenza dell'onere della prova gravante sul contribuente. Sez. 5, n. 28359/2018, Nonno, Rv. 651225-01, ha affermato che l'esimente in parola si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo imputabile esclusivamente ad un soggetto terzo (di regola l'intermediario cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di provvedere ai pagamenti), purché il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi dell'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, nemmeno sotto il profilo della *culpa in vigilando*.

Sez. 5, n. 1942/2018, D'Orazio, Rv. 649886-01, pone sul contribuente l'onere di dimostrare di aver vigilato sull'operato del professionista e di provarne il comportamento fraudolento finalizzato a mascherare il proprio inadempimento, mediante la falsificazione di modelli F24 ovvero di altre modalità di difficile riconoscibilità da parte del mandante. La S.C. ha ritenuto insufficiente a tal fine la mera presentazione di una denuncia nei confronti del commercialista, senza neppure allegare le modalità con le quali avrebbe celato il proprio comportamento fraudolento.

Altra ipotesi di non punibilità è prevista dall'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, concernente i fatti commessi per causa di forza maggiore.

In ordine alla individuazione dei presupposti di tale fattispecie Sez. 6-5, n. 28063/2018, Solaini, Rv. 651116-01, ha escluso la ricorrenza in via automatica dell'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità dell'azienda, dal momento che la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi, dovendo la sussistenza di tali elementi essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice (nello stesso senso si erano già pronunciate Sez. 5, n. 07850/2018, Manzon, Rv. 647720-01, nonché Sez. 5, n. 22153/2017, Cinque, Rv. 645636-01).

Tale principio è stato riaffermato, da ultimo, da **Sez. 5, n. 08175/2019, Antezza, Rv. 653523-01**, con riguardo all'esistenza di una situazione di illiquidità o di crisi aziendale la quale non costituisce, di per

sé, forza maggiore, ai fini dell'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997.

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

Per **Sez. 5, n. 00901/2019, Condello, Rv. 652459-01**, non sono formali a quelle trasgressioni che, pur non incidendo sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta, come quelle di carattere sostanziale, comportano comunque un pregiudizio all'attività di accertamento, dovendosi identificare come violazioni meramente formali quelle irrilevanti anche sotto tale profilo (in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva qualificato in termini di violazione formale l'inoltro da parte del contribuente di risposte a richieste di informazioni finanziarie ad un indirizzo di posta elettronico errato).

Già Sez. 5, n. 27598/2018, Lombardo, Rv. 650964-01 (conf. Sez. 6-5, 14158/2018, Luciotti, Rv. 648751-01), aveva precisato che la violazione riveste carattere meramente formale, come tale non punibile, ove non pregiudichi l'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incida sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento della stessa. Da tale affermazione aveva tratto la natura sostanziale della violazione consistente nella mancata emissione di autofattura (nella specie, relativa a prestazioni di servizi di consulenza pubblicitaria da parte di una società inglese), difettando entrambi i suddetti requisiti di non punibilità.

Sez. 5, n. 1830/2019, Fuochi Tunarelli, Rv. 652460-01, ha annesso carattere sostanziale all'illegittimo computo di imposta in detrazione e, in caso di operazioni inesistenti, alla liquidazione operata, sanzionati dall'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997, in quanto, pur non determinando in concreto l'omesso versamento dell'IVA od un'indebita detrazione, tale violazione arreca un pregiudizio alle azioni di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria che deve valutare la correttezza delle operazioni e la loro effettività.

In materia di IVA, per Sez. 5, n. 21101/2018, De Masi, Rv. 649940-01, ove non sia istituito il registro delle fatture, ha natura sostanziale l'omessa annotazione delle fatture nel registro dei corrispettivi delle operazioni di cessione eseguite atteso 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 (in applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto che l'omessa annotazione delle fatture emesse dal contribuente a fronte dell'erogazione di carburante dietro presentazione di buoni-benzina, in mancanza del relativo registro, in quello dei

corrispettivi, delle fatture, costituisce una violazione sostanziale, non potendo verificarsi la corrispondenza tra le operazioni di rivendita indicate nelle fatture recanti importi cumulativi senza indicazione della specifica causale).

Non riveste carattere meramente formale neppure la violazione afferente la tardiva trasmissione in via telematica delle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti da parte del professionista incaricato in quanto il rispetto dei relativi termini si correla all'esigenza di permettere un efficace controllo su tali dichiarazioni in conformità tanto al principio di buon andamento e di imparzialità dell'Amministrazione, quanto ai principi dell'equilibrio del bilancio e della capacità contributiva, essendo volto ad evitare errori nella quantificazione delle imposte dovute (Sez. 5, n. 19381/2018, Delli Priscoli, Rv. 650050-02).

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, anche l'errata utilizzazione della compensazione in sede di liquidazione periodica, in assenza dei relativi presupposti, non integra una violazione meramente formale, neppure ove il credito d'imposta risulti dovuto in sede di dichiarazione annuale e liquidazione finale, poiché comporta il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determina il ritardato incasso erariale, con conseguente deficit di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale, per cui tale condotta è sanzionabile ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997 (Sez. 5, n. 16504/2016, Sabato, Rv. 640780-01). Dando seguito a tale orientamento, Sez. 5, n. 30220/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651557-01, in fattispecie relativa ad agevolazioni previste per il settore dell'autotrasporto dall'art. 1 del d.l. 26 settembre 2000, n. 265, conv., con modif., in l. 23 novembre 2000, n. 343, ha affermato che, ove il contribuente abbia effettuato la compensazione del credito di imposta in costanza di silenzio-assenso dell'Amministrazione, che lo abbia tuttavia in seguito annullato perché formatosi in difetto 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.

6. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni.

Su un piano generale, l'art. 17 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede, per l'irrogazione delle sanzioni, l'applicazione, nei limiti della compatibilità, delle stesse regole procedimentali stabilite per il tributo cui si collegano (Sez. 5, n. 03347/2017, Novik, Rv. 643209-01, la quale ha ritenuto che, di

conseguenza, non vi è ragione per differenziare i termini per la notifica delle rispettive cartelle di pagamento).

È stato peraltro precisato che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'irrogazione della sanzione amministrativa non è assoggettata al termine dilatorio di sessanta giorni, previsto dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 per gli atti di natura impositiva, trovando, invece, applicazione la disciplina speciale di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 472 del 1997, ove sono indicate le peculiari modalità con le quali viene garantito il principio del contraddittorio rafforzato (Sez. 6-5, n. 11391/2017, Mocci, Rv. 644169-01).

Con specifico riguardo alla irrogazione della sanzione accessoria della sospensione dell'esercizio dell'attività prevista dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, da ultimo si sono ritenute irrilevanti le modalità di contestazione delle infrazioni, in quanto detta disposizione normativa è volta a sanzionare la condotta illecita rappresentata dalla quadrupla violazione dell'obbligo di emettere lo scontrino fiscale commessa nel corso di un quinquennio, a prescindere da come sia stata effettuata la contestazione in ciascuna ipotesi (**Sez. 5, n. 00739/2019, Penta, Rv. 652262-01**).

Inoltre, come ha affermato Sez. 5, n. 12748/2018, De Masi, Rv. 648663-01, la procedura di irrogazione delle sanzioni, contemplata dall'art. 16 del d.lgs. cit., prevede la notifica al trasgressore ed agli eventuali coobbligati, dell'atto di contestazione, da parte dell'ufficio o dell'ente competente ed, entro il termine di proposizione del ricorso, il trasgressore ed i soggetti obbligati in solido possono decidere (comma 3) di addivenire alla definizione agevolata della controversia, pagando un importo pari ad un quarto (a decorrere dal 1° dicembre 2011, un terzo) della misura indicata, ed in tale modo viene esclusa anche l'irrogazione di sanzioni accessorie, così come possono decidere (comma 4) di presentare deduzioni difensive all'atto di contestazione delle sanzioni, al fine di provocare un provvedimento dell'Ufficio o dell'Ente competente, che può accogliere le deduzioni, o irrogare le sanzioni con atto motivato anche in merito al mancato accoglimento delle deduzioni medesime, e l'atto di irrogazione può essere impugnato, ai sensi dell'art. 18 d.lgs. cit., con ricorso alle Commissioni tributarie.

Pertanto, la presentazione di deduzioni e la definizione agevolata sono alternative tra di loro, in quanto si tratta di forme procedimentali finalizzate ad un diverso esito: nel primo caso, infatti, il contribuente sollecita l'Amministrazione a rivedere le sanzioni contestate ed all'emissione di un successivo provvedimento autonomamente impugnato; nel caso di definizione agevolata, invece, si rinuncia a contestare la pretesa sanzionatoria in cambio di una riduzione

dell'ammontare dovuto. Proprio in virtù dell'autonomia tra le predette facoltà riconosciute al contribuente, la Corte di legittimità ha escluso che, qualora il contribuente abbia depositato le proprie deduzioni e successivamente aderito alla definizione agevolata, l'eventuale causa di decadenza dalla definizione agevolata faccia venir meno l'obbligo per l'Agenzia delle entrate di pronunciarsi sulle deduzioni difensive del contribuente, che non possono ritenersi rinunciate. Ne consegue che, in tale ipotesi, se l'ente riscossore non provvede a rispondere alle deduzioni del contribuente, difetta un titolo per la riscossione delle sanzioni.

Riguardo al termine entro cui può essere effettuato il pagamento in misura ridotta, **Sez. 5, n. 00745/2019, Billi, Rv. 652263-01**, ha ritenuto legittimo quello effettuato in misura ridotta ai sensi dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 entro il termine per la proposizione del ricorso, comprensivo del periodo di sospensione feriale, atteso che la *ratio* di detta disposizione è quella di riconoscere al contribuente la facoltà di scegliere se pagare ovvero se contestare giudizialmente la pretesa fino all'ultimo giorno utile per presentare ricorso.

6.1. Misure cautelari.

Nell'ambito della disciplina delle sanzioni amministrative concernenti illeciti di natura tributaria, l'art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 stabilisce che, quando vi è fondato timore di perdere la garanzia del credito, l'Ufficio finanziario o l'Ente possono chiedere, con istanza motivata, l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo dei loro beni.

La norma prosegue affermando che – salvi i casi di particolare urgenza, nei quali il presidente della commissione tributaria può provvedere con decreto suscettibile di successiva conferma – la commissione tributaria decide sulle istanze di sequestro conservativo con sentenza.

In considerazione della natura tipicamente cautelare della decisione concernente il sequestro conservativo, si è discusso in ordine ai rimedi esperibili avverso tale provvedimento.

Sulla questione, la Corte di cassazione, ribadendo di recente un principio già affermato in precedenza, ha affermato che il provvedimento mediante il quale la C.T.P. decide sull'istanza di concessione del sequestro conservativo formulata dall'Amministrazione, in quanto espressamente qualificato come sentenza dall'art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1998, è soggetto ai mezzi di impugnazione previsti per le sentenze, ossia l'appello ed il successivo ricorso per cassazione; e ciò ancorché si tratti di provvedimento che non assume la stabilità tipica di un vero e proprio giudicato, in quanto

destinato a perdere efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda di merito (Sez. 5, n. 13148/2018, De Masi, Rv. 648744-01).

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 si ravveda e proceda spontaneamente alla regolarizzazione della propria posizione. Detta disposizione, in sostanza, consente 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.

Con riguardo all'ipotesi prevista dalla lett. *a)* – la quale stabilisce che, sempreché 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, la sanzione è ridotta ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione – Sez. 5, n. 31608/2018, De Masi, Rv. 652056-01, ha confermato che essa trova applicazione esclusivamente in caso di omesso pagamento del tributo, purché il contribuente effettui l'integrale versamento dell'imposta e della sanzione entro il termine ivi sancito, non comprendendo, invece, il mero tardivo pagamento del tributo stesso, che, ove effettuato nel rispetto dei termini di legge, costituisce di per sé una modalità del ravvedimento operoso (nello stesso senso si era già espressa Sez. 5, n. 08296/2014, Tricomi L., Rv. 630145-01).

Sez. 5, n. 22330/2018, Nonno, Rv. 650394-01, ha escluso l'ammissibilità del ravvedimento operoso parziale. A tale conclusione la Corte di legittimità è addivenuta sul rilievo per cui il predetto art. 13 pone come condizioni di perfezionamento della fattispecie tanto la regolarizzazione dell'obbligo tributario, quanto il versamento integrale della sanzione, nella prevista misura ridotta, con il pagamento degli interessi legali, salvo il differimento di trenta giorni laddove la liquidazione debba essere eseguita dall'Amministrazione finanziaria.

Tale pronuncia ha confermato l'orientamento già espresso da Sez. 6-5, n. 19017/2015, Caracciolo, Rv. 636561-01, la quale aveva precisato che la tesi contraria si risolverebbe nell'attribuzione di rilevanza ad un qualunque pagamento, ancorché incompleto, della pur ridotta sanzione di legge, ciò che contrasta con la previsione specifica, a tenore della quale il

ravvedimento in ogni caso «si perfeziona» con l'esecuzione di tutti pagamenti previsti (carico tributario, interessi e sanzione, così come appositamente determinata), salvo, appunto, il suddetto differimento.

CAPITOLO X

I CONDONI

(di Maria Elena Mele)

SOMMARIO: 1. *Ratio* dell'istituto. – 2. La «pendenza della lite»: profili applicativi. – 2.1. *Segue.* Profili processuali – 3. Il cd. «condono tombale». – 4. Il cd. «condono di condono» – 5. La successione delle norme applicabili.

1. *Ratio* dell'istituto.

Sul delicato e dibattuto tema della *ratio* del condono fiscale si è recentemente pronunciata la S.C., soffermandosi sulle ragioni ad esso sottese e sui limiti applicativi delle disposizioni in materia. Si è chiarito, in particolare, che lo scopo dell'istituto è quello di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, in omaggio ai principi di parità del bilancio di cui all'art. 81 Cost. e di ragionevole durata del processo sancito dall'art. 111 Cost., nel rispetto, peraltro, delle previsioni costituzionali di cui agli artt. 3 e 53. Ne deriva che le norme in tema di condono sono di stretta interpretazione, in quanto derogano al principio di uguaglianza nel trattamento dei cittadini davanti al Fisco (Sez. 5, n. 01317/2018, Delli Priscoli, Rv. 646808-01).

Tuttavia, già nella giurisprudenza anteriore al periodo preso in esame dalla presente rassegna, si è affermato, in linea con l'orientamento sviluppatosi in seno alla Corte Costituzionale, che il condono, traducendosi in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, ha come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01), e che la relativa disciplina risponde all'esigenza di conseguire risorse per lo Stato entro i termini perentori connessi alla redazione del bilancio statale (Sez. 5, n. 26767/2013, Bruschetta, Rv. 629404-01).

2. La «pendenza della lite»: profili applicativi.

Tra le fattispecie di definizioni agevolate occorre considerare la chiusura delle liti fiscali pendenti ad una certa data: strumento inserito nell'ambito dei provvedimenti di condono al fine di ridurre il numero di controversie incardinate presso le Commissioni tributarie e di acquisire

immediatamente almeno una parte delle somme accertate dagli Uffici fiscali.

Sul concetto di «*pendenza della lite*», quale condizione per il ricorso alla definizione agevolata, la giurisprudenza di legittimità ha sottolineato che l'art. 39, comma 12, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv. in l. 15 luglio 2011, n. 111, nel consentire la definizione delle «*liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle Commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio*», ha riguardo alle sole controversie decise mediante una pronuncia ancora impugnabile con i mezzi ordinari di gravame, ma non anche a quelle definite dalla Corte di cassazione, atteso che la pendenza del termine per la revocazione non impedisce, a norma dell'art. 391-*bis* c.p.c., il passaggio in giudicato della sentenza impugnata con ricorso per cassazione respinto, senza che rilevi il disposto di cui all'art. 324 c.p.c., il cui riferimento alla sentenza soggetta a revocazione ai sensi dell'art. 395, nn. 4 e 5, c.p.c. riguarda esclusivamente quella pronunciata dal giudice di merito (Sez. 5 n. 13306/2016, Zoso, Rv. 640146-01).

Del resto, per la S.C., qualora si consentisse di applicare le norme in tema di condono anche per debiti nei confronti dell'Erario derivanti da sentenze già passate in giudicato, si sacrificherebbero eccessivamente principi di rilievo costituzionale quali l'eguaglianza dei cittadini dinanzi al Fisco, la ragionevolezza ed il dovere di ciascun cittadino di contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (Sez. 5, n. 13135/2018, Delli Priscoli, Rv. 648475-01).

È stato da ultimo ribadito il principio, già affermato da Sez. U, n. 00643/2015, Cappabianca, Rv. 634058-01, secondo il quale il presupposto della lite pendente sussiste in presenza di un'iniziativa giudiziaria del contribuente non dichiarata già inammissibile con sentenza definitiva, che sia potenzialmente idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo, indipendentemente dal preventivo riscontro della ritualità e fondatezza del ricorso (**Sez. 5, n. 02859/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652332-01**).

Si era già chiarito, tuttavia, che la formale pendenza della lite non osta al diniego dell'istanza di condono nelle ipotesi di abuso del processo, caratterizzate dall'intento di sfruttare in modo fittizio e strumentale il mezzo processuale, al solo scopo di conseguire i vantaggi della sopravvenuta o preannunciata normativa di condono (Sez. 5, n. 18445/2016, Virgilio, Rv. 641057-01: fattispecie nella quale è stato escluso l'abuso essendo stato il ricorso introduttivo notificato nei termini, antecedentemente alla l. 7 dicembre 2002, n. 289, ancorché dichiarato inammissibile, perché non depositato, con provvedimento reclamato).

Quanto all'ambito applicativo dell'istituto, la giurisprudenza di legittimità (Sez. 5, n. 01571/2015, Cirillo E., Rv. 634348-01) ha da tempo precisato che non è configurabile una «lite pendente» se la controversia investe atti meramente liquidatori e tale criterio interpretativo ha orientato, anche nel periodo in rassegna, le pronunce della S.C. in alcune fattispecie concrete.

Si è affermato, quindi, che in tema di condono fiscale, l'art. 16 della l. n. 289 del 2002, consentendo la definizione agevolata delle sole liti aventi ad oggetto un atto impositivo comunque denominato, non si applica alle controversie comunque riguardanti la cartella, emessa ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, con cui l'Amministrazione finanziaria richiede il pagamento di versamenti omessi e delle conseguenti sanzioni, poiché tale atto non ha natura impositiva, derivando, per quanto attiene ai versamenti, da una mera liquidazione dei tributi già esposti dal contribuente e, con riferimento alle sanzioni, da un riscontro puramente formale dell'omissione, senza alcuna autonomia e discrezionalità da parte dell'Amministrazione (Sez. 5, n. 28064/2018, Solaini, Rv. 651117-01).

Principio del tutto analogo è stato affermato da **Sez. 5, n. 07099/2019, Crucitti, Rv. 653041-01**, con riguardo all'ambito applicativo della cd. «pace fiscale» introdotta dall'art. 6 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, conv. in l. 17 dicembre 2018, n. 136, applicabile ai soli giudizi aventi ad oggetto atti impositivi e non anche quelli di impugnazione della cartella di pagamento emessa ex art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 che non si fonda su un accertamento discrezionale dell'Amministrazione, ma, avendo riguardo ai versamenti effettuati, su una mera liquidazione dei tributi già esposti dal contribuente nella dichiarazione.

Per contro, secondo Sez. 5, n. 32132/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651785-01, qualora la cartella esattoriale emessa ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 non sia preceduta - come di regola - da un atto di accertamento, le relative controversie rientrano nel concetto di lite pendente, con possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011. Ciò in quanto detta cartella, essendo il primo e unico atto portato a conoscenza del contribuente con cui si rende nota la pretesa fiscale, è impugnabile non solo per vizi propri della stessa, ma anche per questioni che attengono direttamente al merito della pretesa fiscale ed ha, quindi, natura di atto impositivo.

Detto principio si pone in linea di continuità con quanto precedentemente affermato da Sez. 5, n. 23269/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650738-01 e che è stato ribadito da ultimo da **Sez. 5, n. 03759/2019, Saija, Rv. 652343-01**, la quale ha precisato che,

diversamente, l'istanza di definizione della lite pendente non è 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.

Si è affermato, inoltre, che la controversia concernente la deducibilità di passività non dichiarate entro il termine di cui all'art. 23, comma 4, del d.lgs. n. 346 del 1990 rientra nel concetto normativo di «lite pendente» definibile ai sensi dall'art. 16 della l. n. 289 del 2002, atteso che la stessa non ha ad oggetto la mera liquidazione dell'imposta di successione (Sez. 5, n. 23724/2018, Zoso, Rv. 650693-01).

Riguardo, poi, al presupposto temporale delle pendenze definibili, la Corte di cassazione ha chiarito, in ordine alla previsione di cui all'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011 (nella formulazione antecedente alle modificazioni apportate dal d.l. 29 dicembre 2011, n. 216, conv. in l. 24 febbraio 2012, n. 14) che, in tema di condizioni per l'accesso al condono fiscale, il requisito della pendenza della lite, pur ancorato temporalmente alla data del 1° maggio 2011, va interpretato nel senso che la controversia di cui si chiede la definizione agevolata deve essere ancora pendente alla data del 6 luglio 2011, nella quale soltanto, invero, è entrato in vigore il detto d.l. n. 98 del 2011 (Sez. 5, n. 05969/2018, Napolitano, Rv. 647470-01, ha ritenuto non condonabile una lite che era stata definita con sentenza passata in giudicato nella data del 16 maggio 2011).

Con riferimento alla definizione agevolata delle controversie tributarie ai sensi dell'art. 11 del d.l. n. 50 del 2017, conv. in l. n. 96 del 2017, **Sez. 6-5, n. 11913/2019, La Torre, Rv. 654139-01**, ai fini dell'accesso al beneficio, ha reputato necessaria la domanda del contribuente, trattandosi di scelta insindacabile dell'interessato. Diversamente, ai fini della proposizione del ricorso, la sospensione semestrale dei termini di impugnazione (in via principale o incidentale), ovvero per riassumere la causa a seguito di rinvio, prevista dal comma 9 dell'art. 11 cit., opera automaticamente, purché la lite rientri tra quelle definibili e il termine spiri tra il 24 aprile 2017 e il 30 settembre 2017.

In relazione alla definizione del contenzioso tributario ai sensi dell'art. 3, comma 2-*bis*, del d.l. 25 marzo 2010, n. 40, conv., con modif., in l. 22 maggio 2010, n. 73 – disposizione che, al fine di contenere la durata dei processi tributari nei tempi ragionevoli, previsti ai sensi della CEDU e delle libertà fondamentali, con chiara finalità deflattiva prevede che «*le controversie tributarie pendenti che originano da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, da oltre dieci anni, per le quali risulti soccombente l'Amministrazione finanziaria dello Stato nei primi due gradi di giudizio, sono definite con le seguenti modalità: a) le controversie*

tributarie pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale, con esclusione di quelle aventi ad oggetto istanze di rimborso, sono automaticamente definite con decreto assunto dal presidente del collegio o da altro componente delegato» - la S.C. ha affrontato la questione relativa alla possibilità di ritenere ancora pendente il giudizio che, alla data dell'entrata in vigore della legge di conversione, sia stato già deciso da detta Commissione, quando contro la sentenza, non impugnata, sia comunque ancora esperibile il ricorso per cassazione.

Sez. 5, n. 01105/2019, Venegoni, Rv. 652501-01 (conf. Sez. 6-5, n. 13926/2012, Caracciolo, Rv. 623687-01, espressamente richiamata), ha affermato che l'art. 3, comma 2-*bis*, lett. *a)*, cit., si applica anche all'ipotesi appena descritta, poiché, da un lato, non può operare la diversa disciplina, prevista dall'art. 3, comma 2-*bis*, lett. *b)*, cit., riguardante la definizione delle controversie pendenti davanti alla Corte di cassazione, considerato che, non essendo stato proposto il gravame, manca una «*competente segreteria o cancelleria*» alla quale presentare l'istanza di definizione, e, dall'altro, l'individuazione del luogo di pendenza della lite serve solo per consentire l'attività amministrativo-esecutiva, correlata alla definizione automatica della lite. Questa può dunque ritenersi ancora pendente in capo al giudice *a quo* finché perduri il termine per proporre gli ordinari mezzi di impugnazione.

Tale decisione si pone in consapevole contrasto con Sez. 5, n. 00560/2017, Izzo, Rv. 642450-01, la quale ha escluso che, ai fini dell'applicazione dell'art. 3, comma 2-*bis*, del decreto cit., possano ritenersi pendenti davanti alla Commissione tributaria centrale le cause che, alla data di entrata in vigore della menzionata legge di conversione, siano state già decise, anche se non siano già decorsi i termini per l'impugnazione, perché, con la pubblicazione della sentenza, cessa la pendenza della lite e la Commissione perde il potere di emanare il decreto di estinzione.

Occorre segnalare, inoltre, due pronunce nelle quali la S.C. ha affrontato la questione della sorte delle spese del giudizio in caso di definizione *ope legis* della pendenza tributaria.

Segnatamente, con riferimento alla definizione agevolata ex art. 6, comma 2, del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193 (conv., con modif., nella l. 1° dicembre 2017, n. 225) - la cui operatività è subordinata alla rinuncia del contribuente ai giudizi pendenti aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione - la Cassazione ha puntualizzato che, ove il contribuente rinunci al ricorso durante il procedimento di legittimità, non trova applicazione la regola generale di cui all'art. 391, comma 2, c.p.c., poiché la condanna alle spese del medesimo contrasterebbe con la *ratio* della definizione agevolata, dissuadendolo ad aderire alla stessa, mediante la previsione di oneri ulteriori rispetto a quelli contemplati dalla legge, sicché, anche se l'Amministrazione finanziaria non accetta la rinuncia, deve essere

disposta la compensazione delle spese (Sez. 5, n. 10198/2018, Nonno, Rv. 647968-01).

Con riguardo alla definizione automatica del contenzioso tributario ai sensi dell'art. 3, comma 2-*bis*, d.l. n. 40 del 2010 sopra richiamato, si è affermato che le liti fiscali pendenti contemplate dalla predetta disposizione, come interpretata autenticamente dall'art. 29, comma 16-*bis*, del d.l. 29 dicembre 2011, n. 216, conv., con modif., in l. 24 febbraio 2012, n. 14, sono definibili automaticamente con decreto presidenziale dinanzi alla Commissione tributaria centrale nelle ipotesi di soccombenza, anche parziale, dell'Amministrazione finanziaria nel primo grado di giudizio: in detta ipotesi, le relative spese restano a carico della parte che le ha anticipate, ex art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, nella formulazione applicabile *ratione temporis* (Sez. 5, n. 04166/2018, Bernazzani, Rv. 647462-01).

2.1. *Segue*. Profili processuali.

La S.C. ha affrontato anche alcune interessanti questioni di carattere processuale.

Segnatamente, in ordine agli effetti della definizione della lite fiscale pendente da parte di uno dei coobbligati al pagamento dell'imposta, con specifico riferimento alla possibile cessazione della materia del contendere, si è precisato che, ai sensi dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002, l'efficacia del condono in favore dei coobbligati in solido presuppone l'esistenza di una lite fiscale pendente sul medesimo rapporto tributario, sicché la norma non può trovare applicazione anche nei confronti del coobbligato solidale dipendente, in quanto non è ipotizzabile alcuna controversia pendente sul rapporto tributario che quest'ultimo possa definire (Sez. 5, n. 30371/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651615-01: principio affermato con riferimento all'obbligazione autonoma dell'assicuratore quale garante).

La pronuncia di cessazione della materia del contendere per intervenuto condono spiega invece efficacia anche nei confronti dei coeredi rimasti estranei al giudizio in quanto non ha carattere meramente processuale, ma valore sostanziale di accertamento dell'avvenuta definizione dell'originaria pretesa tributaria (**Sez. 5, n. 00058/2019, Botta, Rv. 652036-01**).

Si è chiarito, inoltre, che, in tema di adesione del contribuente alla definizione agevolata ex art. 11 del d.l. n. 50 del 2017 conv., con modif., dalla l. n. 96 del 2017, poiché la sospensione del giudizio opera su istanza di parte al solo fine di riscontrare l'effettiva definizione della lite, il pagamento del dovuto da parte del contribuente equivale all'integrazione di tale condizione e consente al giudice, pertanto, di dichiarare d'ufficio la

cessazione della materia del contendere, con conseguente estinzione del processo (Sez. 5, n. 31021/2018, Stalla, Rv 651568-01).

Circa la natura dell'ordinanza con la quale il giudice, ai sensi dell'art. 34 della l. n. 413 del 1991, pronunci l'estinzione del giudizio per sopravvenuta carenza di interesse a seguito di condono fiscale, essa ha contenuto decisorio ed è suscettibile di passare in giudicato. Ne consegue, quale precipitato logico, che ove intervenga una successiva pronuncia che sia passata in giudicato tra le parti sullo stesso oggetto, la quale, rigettando l'impugnazione del contribuente, abbia statuito che gli atti di accertamento dei tributi oggetto di sanatoria fiscale siano divenuti definitivi prima della promulgazione della normativa sul condono, si verifica un contrasto tra giudicati, da risolversi in base al criterio temporale in favore dell'ultima pronuncia adottata (Sez. 5, n. 26437/2018, Fracanzani, Rv. 651401-01).

Da ultimo, con riferimento all'individuazione del giudice competente sull'impugnazione del provvedimento di diniego di definizione agevolata di una lite pendente, Sez. 5, n. 31049/2018, Fanticini, Rv. 651648-01, ha affermato che in tema di definizione agevolata delle liti fiscali pendenti, è ammesso ricorso immediato per cassazione contro il provvedimento di diniego della relativa domanda ove riferita a controversie pendenti in fase di legittimità, atteso che l'art. 16 della l. n. 289 del 2002 e l'art. 39 del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011, attribuiscono la relativa competenza, con pienezza di sindacato, all'organo giurisdizionale dinanzi al quale pende la lite.

3. Il cd. «condono tombale».

Una delle più rilevanti forme di condono fiscale è rappresentata dalla definizione automatica di annualità pregresse, meglio nota come cd. «condono tombale», che si caratterizza per il fatto di rendere definitiva l'obbligazione tributaria per i periodi oggetto di definizione, comportando la preclusione nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati di ogni accertamento tributario per gli anni condonati.

La S.C. ha precisato che l'effetto estintivo dell'obbligazione di pagamento ai sensi dell'art. 9-*bis* della l. n. 289 del 2002 è ricollegato all'integrale versamento del dovuto che comprende necessariamente, oltre al residuo importo a titolo di imposta, anche quello di eventuali sanzioni calcolate sull'intera obbligazione tributaria originaria (**Sez. 5-6, n. 02251/2019, La Torre, Rv. 652281-01**).

In ordine, poi, agli effetti della domanda di condono cd. tombale, **Sez. 5, n. 02180/2019, Triscari, Rv. 652272-01**, ha chiarito che la domanda presentata dall'imprenditore individuale non determina l'estensione degli effetti sananti alla società di fatto che abbia omesso la presentazione della dichiarazione, a ciò ostando la differente qualificazione

ed il diverso trattamento fiscale dei redditi rispettivamente prodotti nonché l'art. 9, comma 14, lett. *c)*, della l. n. 289 del 2002, che esclude l'applicabilità del condono nell'ipotesi di omessa presentazione di tutte le dichiarazioni relative al settore di riferimento della definizione.

Ancora con riguardo alla estensione degli effetti, **Sez. 5, n. 00716/2019, Leuzzi, Rv. 652304-01** (in continuità con Sez. 5, n. 11456/2002, Monaci, Rv. 556518-01), ha affermato che il condono cd. tombale ottenuto ai sensi dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002 per l'IVA non rileva ai fini della determinazione delle imposte ulteriori, delle quali non preclude l'autonomo accertamento, trattandosi di istituto, da un lato, diretto all'individuazione di valori reddituali meramente virtuali cui è commisurato il pagamento dei singoli tributi, e, da un altro, suscettibile di incidere solo sull'imponibile in base al quale è quantificata l'imposta lorda oggetto di definizione automatica.

Era sorto un contrasto giurisprudenziale sull'ambito applicativo di tale istituto che, segnatamente, si incentrava sull'effetto preclusivo del condono tombale stabilito dalla combinazione dei commi 9 e 10 dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002, riguardasse soltanto i debiti del contribuente verso il Fisco, o se invece interessasse l'intera situazione tributaria del contribuente, quindi anche i crediti vantati nei confronti del Fisco, con particolare riguardo a quelli da agevolazioni.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno composto il contrasto chiarendo 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 - elide in tutto o in parte, per sua natura, il debito tributario, ma non opera sui crediti che il contribuente vanti nei confronti del Fisco, che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01).

Nella richiamata pronuncia si evidenzia che, secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, il condono incide sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti, in quanto si traduce in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, non già in quella dell'accertamento dell'imponibile. La preclusione di ogni accertamento tributario nei confronti del dichiarante non può che concernere, quindi, il solo debito tributario, perché estenderla anche ai crediti contrasterebbe con le suddette finalità del condono.

In tale prospettiva, l'agevolazione che si risolva nel riconoscimento di un credito d'imposta non incide sulla determinazione dell'imponibile in quanto è 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. Pertanto, poiché l'atto di recupero incide direttamente sull'imposta e non sull'imponibile, l'agevolazione è estranea all'ambito applicativo del condono tombale.

Si segnala, inoltre, che, con riferimento alla definizione automatica prevista dall'art. 16 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, conv., con modif., in l. 7 agosto 1992, n. 516, la Corte di cassazione si è pronunciata sulle conseguenze della dichiarazione d'illegittimità costituzionale di tale disposizione, nella parte in cui consentiva la notifica di accertamenti in rettifica o d'ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, anziché fino all'entrata in vigore del d.l., precisando che tale dichiarazione non determina automaticamente l'invalidità degli avvisi di accertamento notificati dopo la predetta data, né quella dell'iscrizione a ruolo e delle cartelle esattoriali formate e notificate sulla base della dichiarazione integrativa (cd. condono automatico o tombale) presentata dal contribuente in riferimento all'imponibile accertato dall'Ufficio, stante l'irrevocabilità della dichiarazione stessa (Sez. 5, n. 3172/2018, Federici, Rv. 646934-01).

Con riguardo alla definizione automatica prevista dall'art. art. 9, comma 1, l. n. 289 del 2002, la S.C. ha ribadito, in continuità con precedenti arresti giurisprudenziali (Sez. 5, n. 21190/2014, Cigna, Rv. 632569-01), che non possono essere oggetto di siffatta definizione automatica delle imposte i redditi soggetti a tassazione separata, ferma restando la possibilità per il contribuente di avvalersi della dichiarazione integrativa di cui all'art. 8 della l. cit., sicché, in relazione a tali redditi, l'Amministrazione finanziaria può procedere ad accertamento, il quale resta precluso dal comma 10 dell'art. 9 cit. solo in caso di perfezionamento della procedura definitoria (Sez. 5, n. 27600/2018, Zoso, Rv. 650965-01).

Da ultimo si è affermato che la definizione automatica dei redditi di impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi, prevista dall'art. 7 della l. n. 289 del 2002, presuppone l'assenza di qualsivoglia attività accertativa da parte dell'Amministrazione, sicché è preclusa nel caso di notifica di un processo verbale di constatazione «con esito positivo», la cui mancata definizione ai sensi dell'art. 15 della l. n. 289 del 2002, come richiamato dalla lett. *c)* del comma 3 dell'art. 7 cit., costituisce causa ostativa qualunque sia l'importo oggetto della contestazione (**Sez. 5, n. 14945/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 654142-01**).

4. Il cd. «condono di condono».

Dalla *ratio* del condono, nei termini già delineati, discende l'inammissibilità del cd. «condono di condono». Secondo la S.C., infatti,

qualora si consentisse l'applicazione delle norme in tema di condono anche per debiti nei confronti dell'Erario derivanti da precedenti condoni, si sacrificherebbero eccessivamente i principi di uguaglianza dinanzi al Fisco, ragionevolezza e certezza del diritto nonché di doverosità di contribuzione alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva di ciascuno, oltretutto in rapporto ad un contributo alle esigenze finanziarie dello Stato assai limitato (in ragione dell'esiguità della somma recuperata dal Fisco, siccome falcidiata da un doppio condono) e di ragionevole durata dei processi (a causa del contenzioso relativo all'ammissibilità del «condono di condono»).

Ne consegue, che attesa la natura restrittiva ed eccezionale della disciplina relativa al condono fiscale, come tale non estensibile analogicamente, ed in difetto di un'esplicita disposizione legislativa, non è ammissibile il cd. «condono di condono», giacché, in caso contrario, il contribuente potrebbe irragionevolmente fruire per due volte, con riguardo alla stessa imposta, di un atto clemenziale dettato da contingenti ed eccezionali esigenze finanziarie e di carico giudiziario, così determinandosi un *vulnus* al principio di parità di trattamento di fronte al Fisco, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., sia per l'esiguo contributo alle esigenze finanziarie dello Stato, sia per il contenzioso che ne deriverebbe, con conseguenti ricadute sul funzionamento del sistema giudiziario (Sez. 5, n. 14993/2018, Delli Priscoli, Rv. 648778-01: fattispecie nella quale è stata esclusa la condonabilità dei ritardati od omessi pagamenti relativi al condono di cui all'art. 9-*bis* della l. n. 289 del 2002, relativamente ad un debito con il Fisco maturato a seguito di condono in relazione allo stesso art. 9-*bis*, escludendo altresì l'applicazione della speciale proroga di cui all'art. 1, comma 2, del d.l. 24 giugno 2003, n. 143, conv. in l. 1° agosto 2003, n. 212).

Sotto altro profilo, la natura eccezionale delle norme che disciplinano i condoni tributari preclude una loro integrazione, per via interpretativa, con le norme generali dell'ordinamento tributario o con quelle dettate per altre forme di condono.

Ne discende, secondo Sez. 5, n. 27822/2018, Federici, Rv. 651541-02, che alla definizione agevolata prevista dall'art. 9-*bis* della l. n. 289 del 2002, la quale ha come presupposto l'integrale pagamento nei termini e modi ivi previsti, sono inapplicabili le disposizioni di diverso tenore, più favorevoli al contribuente, di cui agli artt. 8, 9, 15 e 16 della l. cit., sicché l'omesso versamento delle rate successive alla prima entro le date indicate determina - in mancanza di espresse contrarie previsioni - l'inefficacia integrale della predetta definizione agevolata.

5. La successione delle norme applicabili.

Il tema della successione delle norme assume, in generale, grande rilievo in ambito tributario, involgendo problematiche concernenti il momento di inizio e di cessazione della loro obbligatorietà, nonché l'individuazione dei rapporti giuridici ai quali esse si applicano nei periodi intercorrenti in quel lasso temporale.

La materia è regolata da un sistema organico di principi generali tra i quali, per quanto di specifico interesse in materia condonistica, il principio di irretroattività ed il principio dello *jus superveniens* favorevole al contribuente.

In rapporto al primo, che in materia tributaria trova fondamento non solo nell'art. 11 disp. prel. c.c., ma anche nell'art. 3 della l. 27 luglio 2000, n. 212 (a mente del quale, escluse le norme di interpretazione autentica, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo), è ormai consolidata la giurisprudenza di legittimità nel ritenere che le norme di cui allo Statuto del contribuente - emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario - pur essendo in taluni casi idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria, e potendo costituire, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie, non hanno, tuttavia, rango superiore alla legge ordinaria. Di conseguenza tali disposizioni non possono in alcun caso fungere da norme parametro di costituzionalità né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le norme stesse. Ne discende che la legge ordinaria ben può derogare al principio di irretroattività sancito dall'art. 3 dello Statuto del contribuente - come è derogabile dalla stessa legge ordinaria il disposto dell'art. 11 disp. prel. c.c., che sancisce il medesimo principio - purché la retroattività sia espressamente prevista dalla norma derogatoria (Sez. 5, n. 05853/2012, Valitutti, Rv. 622278-01).

Costituisce applicazione del menzionato principio una recente pronuncia in tema di condono ex art. 8, comma 2, della l. n. 289 del 2002.

Secondo la Corte di cassazione, infatti, la l. 21 febbraio 2003, n. 27, è applicabile anche ai rapporti tributari definiti prima della sua entrata in vigore per l'avvenuto adempimento, da parte del contribuente, di tutte le condizioni previste dall'art. 8, comma 2, della l. n. 289 del 2002, in tema di condono relativo all'imposta unica sulle scommesse, poiché, introducendo, in sede di conversione del d.l. n. 282 del 2002, l'art. 5-*ter* il quale stabilisce l'abrogazione del suddetto art. 8, comma 2 «*con effetto dal 1° gennaio 2003*», e quindi da epoca anteriore alla sua entrata in vigore, deroga espressamente al principio di irretroattività sancito dall'art. 3 della l. n. 212 del 2000 cit., non essendo necessaria a tal fine l'espressa qualificazione

della disposizione come regola eccezionalmente retroattiva, né l'efficacia retroattiva è preclusa alle leggi di conversione, atteso quanto previsto dall'art. 15, comma 5, della l. 23 agosto 1988, n. 400 (Sez. 5, n. 11520/2018, Zoso, Rv. 648366-01).

In relazione al principio dello *ius superveniens* favorevole al contribuente, invece, la Corte di cassazione si è pronunciata, nel periodo in rassegna, sulla questione relativa alla definizione automatica della posizione fiscale per gli anni agli anni 1990, 1991 e 1992, prevista dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, a favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa. Si è chiarito che essa può avvenire con due modalità: in favore di chi non ha ancora pagato, mediante il pagamento solo del 10% del dovuto (da effettuarsi entro il 16 marzo 2003); in favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso del 90% di quanto versato al medesimo titolo. Ciò per effetto dell'intervento normativo citato, cui va riconosciuto il carattere di *jus superveniens* favorevole al contribuente, tale da rendere quanto già versato non dovuto *ex post*, in coerenza con l'interpretazione costituzionalmente orientata della legge e, in particolare, con i principi di ragionevolezza e di uguaglianza, da ritenere tanto più accentuati in quanto riferiti a vittime di calamità naturali (Sez. 5, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-01).

CAPITOLO XI

LE AGEVOLAZIONI

(di Eleonora Reggiani)

SOMMARIO: 1. Definizione. – 2. Interventi normativi di carattere generale. – 3. Principi costituzionali di riferimento. – 4. Delimitazione dell'ambito di osservazione. – 5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta. – 5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale. – 5.2. Credito d'imposta e «condono tombale». – 5.3. Il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive. – 5.4. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica – 5.5. Gli incentivi fiscali per il commercio. – 5.6. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese. – 5.7. Il credito d'imposta per l'attività di ricerca e di sviluppo. – 5.7.1. *Segue*. L'introduzione del tetto massimo al credito di imposta fruibile. – 5.8. Il credito d'imposta per incremento occupazionale. – 5.9. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate. – 5.10. Il credito d'imposta per gli esercenti attività di trasporto. – 5.11. Il credito d'imposta per l'acquisto di gasolio e di gas di petrolio liquefatto ad uso riscaldamento. – 6. Agevolazioni nella forma di esenzioni ovvero di riduzioni dell'imposta o della base imponibile. – 6.1. Alcune esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. – 6.2. Esenzioni e riduzioni di imposta in favore dello Stato, degli Enti pubblici territoriali e di altri Enti. – 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. *Segue*. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore. – 6.8. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia. – 6.9. Le agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina. – 6.10. L'esenzione dalle tasse automobilistiche per determinate categorie di veicoli. – 6.11. Le agevolazioni fiscali per l'industria nel Mezzogiorno. – 6.12. La detassazione del reddito d'impresa (e di lavoro autonomo) reinvestito e le sorti della *dual income tax*. – 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. – 7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali. – 7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia. – 7.2. Le ulteriori misure in favore dei soggetti colpiti dall'eruzione dell'Etna del 2001 e del 2002. – 7.3. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise. – 7.4. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994. – 7.5. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi. – 8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA. – 9. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese. – 10. Il recupero degli aiuti di Stato.

1. Definizione.

Le agevolazioni fiscali costituiscono «deroghe» in favore del contribuente alle regole di determinazione e applicazione dei tributi. Ciò che caratterizza tali misure, distinguendole da altre figure simili (come le sovvenzioni, i contributi in conto capitale, i contributi in conto interessi,

ecc.), è che il beneficio non consiste in un afflusso diretto di danaro in favore dei destinatari, bensì in una riduzione di costi che, nello specifico, si sostanzia in un risparmio fiscale.

Sia che si tratti di un'esenzione o di un'esclusione d'imposta, di una detrazione o di una deduzione, di un credito d'imposta o di un *bonus* fiscale, l'effetto che si produce è quello di una riduzione dell'imposta dovuta, che, di regola (ma non sempre), è a favore di colui al quale l'agevolazione è diretta.

La definizione sopra riportata è tuttavia insufficiente a cogliere la caratteristica principale delle agevolazioni tributarie, dal momento che vi sono anche «deroghe» alle regole di determinazione e applicazione dei tributi che non costituiscono agevolazioni, ma servono per adeguare il prelievo alla capacità contributiva sottostante (così, ad esempio, devono essere intese molte deduzioni e detrazioni nell'ambito delle imposte sui redditi).

Le agevolazioni fiscali, in questo modo, surrogano veri e propri finanziamenti pubblici, i quali possono essere proficuamente attribuiti, adattando la via tributaria a fini extrafiscali.

È estremamente difficile tracciare un discrimine netto tra extrafiscalità e fiscalità o, se si vuole, tra extrafiscalità esterna e extrafiscalità interna alla disciplina dei tributi, soprattutto perché il legislatore non è rigoroso nella disciplina delle fattispecie e, spesso, è l'interprete che deve affidarsi ad elementi sintomatici della natura agevolativa (individuati, ad esempio, nella *sedes* legislativa, nel far parte di un complesso organico di misure ispirate ad esigenze comuni e coinvolgenti più tributi, nella presenza di limiti temporali o territoriali estranei ai tributi interessati), con risultati inevitabilmente incerti, anche perché spesso vengono adattati a funzioni diverse istituti strutturalmente identici.

Si pensi ai crediti di imposta. Alcuni sono sicuramente agevolazioni fiscali (ad esempio, quelli spettanti ai datori di lavoro che aumentano il numero dei dipendenti a tempo indeterminato nelle regioni del Mezzogiorno, in virtù dell'art. 2 del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, conv., con modif., in l. 12 luglio 2011, n. 106, o quelli previsti in favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo, ai sensi dell'art. 1 della l. 27 dicembre 2006, n. 296), ma altri, con altrettanta certezza, non possono essere considerati tali (ad esempio, quelli che riguardano i redditi prodotti all'estero ai sensi dell'art. 165 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o che discendono dalle dichiarazioni dei redditi e IVA, in conseguenza delle normali regole di determinazione di questi tributi).

Come ritenuto in dottrina, il criterio funzionale, pur con la relatività dei risultati cui conduce, è comunque il solo in grado di accomunare le

diverse agevolazioni fiscali, intese in senso proprio, distinguendole da istituti simili, che, invece, attengono alla disciplina dei singoli tributi.

Si tratta, dunque, di un *genus* ampio, cui deve essere ricondotta una pluralità di *species* dalle caratteristiche eterogenee (esenzioni, crediti d'imposta, regimi fiscali sostitutivi, dilazioni di pagamento, ecc.). Ovviamente tale distinzione non ha un rilievo solo descrittivo, perché si riverbera sui principi e sulle regole di riferimento.

2. Interventi normativi di carattere generale.

Il legislatore ha tentato più volte di operare una revisione organica delle agevolazioni fiscali, a ciò delegando il Governo.

Il primo tentativo è stato esperito in seno alla riforma tributaria degli anni '70 del secolo scorso, con riferimento ai tributi allora introdotti o modificati, in relazione ai quali l'art. 9 della l. 9 ottobre 1971, n. 825, fissava il criterio generale «*di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione*», insieme a criteri ulteriori, tra i quali quello di sostituire esenzioni, agevolazioni fiscali e regimi fiscali sostitutivi di tipo agevolativo con «*la concessione di contributi, anche sotto forma di buoni di imposta, commisurati a parametri da determinare senza riferimento all'imponibile*», e quello di ridurre la tassazione per taluni soggetti e fattispecie imponibili.

È stato, così, adottato il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (v. *infra*), che ha messo ordine in gran parte dei regimi fiscali di favore all'epoca esistenti (ma non in tutti), anche se, con interventi successivi, il legislatore ha continuato a prevedere agevolazioni fiscali, senza seguire alcun principio di unificazione. I risultati, piuttosto modesti, ai quali è pervenuto il detto d.P.R., sono giustificati dal fatto che si tratta di un testo normativo, adottato presupponendo la successiva elaborazione di una legge organica sugli incentivi, la quale, però, non ha mai visto la luce.

Vi è poi stato un secondo tentativo di introdurre una disciplina unitaria con l'art. 17 della l. 29 dicembre 1990, n. 408 (come modif. dall'art. 9 della l. 30 dicembre 1991, n. 413), che ha delegato il Governo ad adottare «*uno o più decreti legislativi concernenti la revisione e la modifica delle disposizioni di legge esistenti in materia di esenzioni, di agevolazioni tributarie e di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, ivi comprese le disposizioni recanti agevolazioni o regimi agevolativi riconducibili a caratteristiche strutturali dei tributi, che costituiscono comunque deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività della imposizione*», nel rispetto di principi e criteri direttivi determinati, quali, essenzialmente, la sostituzione delle agevolazioni in essere con crediti e buoni d'imposta, la temporaneità degli interventi, la predeterminazione della loro incidenza economica, l'individuazione di ambiti di intervento meritevoli.

La delega, però, non è stata attuata.

L'insuccesso di tali tentativi è stato dalla dottrina spiegato con il confuso quadro normativo che ha accostato misure differenti (le agevolazioni proprie o spese fiscali e quelle improprie o strutturali), oltre che con le correlate deficienze disciplinari, circa gli interventi richiesti, anche se, poi, il legislatore tributario, nell'introdurre nuove agevolazioni fiscali, sembra avere gradualmente tenuto presente le avvertite esigenze di temporaneità degli interventi, di preferenza per le figure dei crediti d'imposta, di predeterminazione dell'incidenza finanziaria.

In una posizione a sé stante si colloca il d.lgs. 31 marzo 1998, n. 123, il quale – in applicazione della delega di cui alla l. 15 marzo 1997, n. 59 – ha individuato i principi che regolano i procedimenti amministrativi concernenti gli interventi di sostegno pubblico per lo sviluppo delle attività produttive, ivi compresi gli incentivi, i contributi, le agevolazioni, le sovvenzioni e i benefici di qualsiasi genere e, per l'appunto, tra le tipologie di intervento, ha previsto il credito di imposta e il *bonus* fiscale. Il predetto decreto, pur con il limite di avere ad oggetto le sole attività produttive, ha il pregio di fissare procedure uniche (automatica, valutativa, negoziale) per l'attribuzione dei vari benefici che attengono all'area della spesa pubblica e dell'intervento dello Stato nell'economia, anche se di esso non sembrano aver tenuto conto molti interventi normativi in tema di agevolazioni fiscali, che, provenendo da fonti di pari grado, risultano avervi derogato.

Come disposizione di carattere generale, deve essere, infine, ricordata l'inclusione del diniego e della revoca di agevolazioni tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie *ex* art. 19, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, previsione innovativa rispetto al previgente catalogo di atti impugnabili (di cui all'art. 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), ma sostanzialmente in linea con le importanti conclusioni, alle quali era già pervenuta la giurisprudenza di legittimità, che aveva riconosciuto al contribuente una tutela distinta e anticipata, rispetto a quella ottenibile avverso il successivo o i successivi provvedimenti impositivi, affermando che gli atti (comunque denominati), con cui si accerti da parte dell'Amministrazione tributaria la non spettanza di una data agevolazione, in quanto prodromici alla formazione del titolo di riscossione del tributo, rientrano nella categoria giuridica degli avvisi di accertamento e sono quindi suscettibili di impugnazione (cfr. Sez. 1, n. 11006/1990, Cicala, Rv. 469755-01).

3. Principi costituzionali di riferimento.

L'utilizzo delle agevolazioni fiscali per raggiungere finalità extratributarie, in alternativa ad altri strumenti di intervento pubblico,

impone una riconsiderazione dei principi e delle regole che governano il diritto tributario, in ragione della specificità di tale fenomeno.

Innanzi tutto, occorre valutare l'incidenza delle stesse sul principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Secondo una prima impostazione interpretativa tale principio è un necessario *tertium comparationis* nella valutazione della legittimità costituzionale delle agevolazioni (rispetto alla normale disciplina tributaria), potendosi queste ultime giustificare solo in assenza di capacità contributiva o in presenza di una capacità contributiva attenuata. Per altri, invece, le vere e proprie agevolazioni non concorrono a definire il presupposto o la disciplina del tributo, sicché, ai fini della valutazione di costituzionalità delle disposizioni che le prevedono, è preferibile escludere ogni rilevanza della capacità contributiva (presupposta dalle norme agevolative come da quelle impositive) e considerare altri principi costituzionali (in relazione alle finalità fiscali perseguite dal legislatore) che eventualmente rilevino e, soprattutto, al principio di uguaglianza (nelle specificazioni della coerenza e della ragionevolezza dei diversi interventi pubblici), di cui all'art. 3 Cost.

Senza dubbio occorre, invece, fare sempre riferimento al principio della riserva di legge *ex* art. 23 Cost., sia pure con alcune precisazioni.

Com'è noto, infatti, la riserva di legge non riguarda la materia tributaria *tout court* bensì le prestazioni patrimoniali imposte, nelle quali non sono comprese le agevolazioni fiscali (che, invece, si collocano sul versante della spesa pubblica), ma devono essere ugualmente ricondotte all'art. 23 Cost. ove incidano (derogando alla disciplina ordinaria) sulle caratteristiche delle prestazioni tributarie oggetto di riserva.

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

Ne consegue che le prime (che, poi, sono le più frequenti) spettano *ex lege* o, tutt'al più, sono attribuite dall'Amministrazione nell'esercizio di potestà amministrative vincolate, mentre per le seconde si aprono spazi a discrezionalità amministrative (si pensi a quelle frequenti, in ordine a sospensioni della riscossione e rateazioni dei pagamenti) ed a fonti normative secondarie, anche delegate.

In proposito, assume rilievo Sez. 5, n. 15482/2018, Balsamo, Rv. 649188-01, pronunciata con riferimento ad una fattispecie nella quale erano state introdotte, mediante circolari ministeriali, cause di revoca dell'agevolazione prevista dall'art. 8 della l. 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria 2001).

In tale statuizione, la S.C. ha evidenziato che la previsione di adempimenti, prescritti a pena di revoca del beneficio concesso, non può trovare adeguata fonte normativa in una circolare, in applicazione del consolidato principio della giurisprudenza di legittimità in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute. Di fronte alle norme tributarie, l'Amministrazione ed il contribuente si trovano, infatti, su un piano di parità, per cui la cd. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici e non costituisce fonte del diritto. Gli atti ministeriali possono, dunque, dettare agli uffici subordinati criteri di comportamento nella concreta applicazione di norme di legge, ma non possono imporre ai contribuenti nessun adempimento non previsto dalla legge né attribuire all'inadempimento del contribuente alle prescrizioni imposte un effetto non previsto dalla legge e, men che meno, istituire cause di revoca dell'agevolazione fiscale, non previste in una norma di legge (conf. Sez. 5, n. 21154/2008, D'Alonzo, Rv. 604728-01; più di recente, Sez. 5, n. 27782/2018, Venegoni, Rv. 650971-01).

Si devono inoltre considerare i principi derivanti dall'art. 117 Cost., in combinato disposto con gli artt. 107, 108 e 109 TFUE (già 87, 88 e 89 TCE), in tema degli aiuti di Stato.

Le agevolazioni fiscali costituiscono, infatti, gli aiuti maggiormente utilizzati dagli Stati, non solo in funzione «protezionistica» dei contribuenti nazionali, ma anche – vista la diffusione della cd. concorrenza fiscale tra Stati – in funzione di incentivo degli investimenti stranieri nei propri territori. All'utilizzo di tali forme di aiuto, qualora siano posti a favore di imprese (intese nel significato attribuito dall'Unione), pone significativi limiti l'ordinamento dell'Unione europea, nell'ottica della salvaguardia della concorrenza.

4. Delimitazione dell'ambito di osservazione.

Il presente contributo ha quale oggetto specifico le decisioni adottate dalla Corte di cassazione nel periodo di riferimento in materia di agevolazioni fiscali, intese nel significato proprio sopra illustrato e, dunque, introdotte per finalità estranee alla disciplina del tributo al quale si riferiscono.

Stante l'eterogeneità delle previsioni normative che regolano tali figure, in termini sia funzionali (con riferimento allo specifico fine che si vuole raggiungere) che strutturali (con riferimento alle modalità con cui detto fine viene raggiunto), le pronunce in rassegna vengono distinte in base agli effetti prodotti.

Verranno dunque illustrate prima le statuizioni che hanno esaminato agevolazioni attuate nella forma del credito d'imposta, poi quelle che hanno riguardato specifiche esenzioni ovvero riduzioni dell'imposta o della base imponibile e, infine, quelle che hanno interessato le agevolazioni in favore di vittime di calamità naturali, anche in relazione al problema della compatibilità o meno con la disciplina dell'Unione europea in tema di aiuti di Stato, al cui recupero è dedicato un ultimo paragrafo.

5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta.

La Corte di legittimità ha adottato numerose pronunce con riferimento a tale categoria di agevolazioni.

A parte alcune decisioni che riguardano, in generale, tutte le agevolazioni attuate nella forma del credito d'imposta, vengono di seguito illustrate quelle che, nel periodo in rassegna ed in precedenza ove correlate ad esse, hanno esaminato specifiche misure agevolative.

5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale.

L'art. 25, comma 2, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ha previsto un tetto massimo dei crediti di imposta che ogni anno possono essere compensati.

Sez. 5, n. 10708/2019, D'Orazio, Rv. 653659-01, conformandosi ad una giurisprudenza ormai consolidata, ha affermato che il superamento del tetto in questione equivale al mancato versamento (per la parte eccedente) di parte del tributo alla scadenza prevista ed è sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, come accade in ogni altro caso in cui viene operata la compensazione in assenza dei presupposti di legge (conf., Sez. 5, n. 08247/2018, Luciotti, Rv. 647559-01 e Sez. 5, n. 18080/2017, Fuochi Tinarelli, Rv. 645020-01). Anche Sez. 5, n. 31706/2018, Nonno, Rv. 651629, in tema di IVA, ha ritenuto che il superamento del limite massimo dei crediti di imposta compensabili equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, precisando che, ove il contribuente voglia validamente beneficiare del ravvedimento operoso, di cui al menzionato art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, deve necessariamente corrispondere, oltre alla sanzione indicata dalla predetta disposizione, anche l'eccedenza d'imposta non compensabile.

Sez. 5, n. 30220/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651557-01, ha poi chiarito che, nei casi in cui sulla compensazione del credito di imposta effettuata dal contribuente si formi il silenzio-assenso, poi annullato dall'Amministrazione per mancanza dei requisiti di legge, è legittima l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del

1997, perché l'errata utilizzazione della compensazione in sede di liquidazione periodica comporta il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste (la pronuncia è stata adottata con riferimento alle agevolazioni previste dall'art. 1 del d.l. 26 settembre 2000, n. 265, conv., con modif., in l. 23 novembre 2000, n. 343, in favore delle imprese che svolgono attività di autotrasporto, su cui v. *infra*).

5.2. Credito d'imposta e «condono tombale».

Com'è noto, l'art. 9 della l. 27 dicembre 2002 n. 289, istitutivo del cd. «condono tombale», al comma 1 ha consentito ai contribuenti di presentare una specifica dichiarazione dettagliatamente disciplinata, al fine di chiedere la definizione automatica riguardante tutte le imposte e tutti i periodi d'imposta per i quali i termini di presentazione delle relative dichiarazioni fossero scaduti il 31 ottobre 2002. Al successivo comma 9, il medesimo articolo ha precisato che la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla menzionata dichiarazione, con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni. Inoltre, al comma 10, lo stesso articolo ha espressamente stabilito che il perfezionamento della procedura descritta comporta la preclusione di ogni accertamento tributario nei confronti del dichiarante e dei coobbligati.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione sono state di recente chiamate a risolvere il contrasto, insorto tra le sezioni semplici, in ordine alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di contestare i crediti d'imposta indicati dal contribuente nella sopra descritta dichiarazione, anche quando la procedura di definizione automatica è oramai definita. Nella pronuncia adottata (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01), le Corte di legittimità ha affermato che, in caso di condono tombale, l'Erario può ugualmente accertare i crediti da agevolazione esposti dal contribuente nella dichiarazione, in quanto il condono – avendo come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso (e non già l'accertamento dell'imponibile) – elide, per sua natura, in tutto o in parte il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente può vantare nei confronti del Fisco, che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio.

In motivazione, la S.C. ha richiamato le motivazioni contenute nella pronuncia della Corte Costituzionale n. 340/2005, la quale ha dichiarato manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 41, 42 e 53 Cost., sollevate anche nei confronti dell'art. 9, commi 9 e 10, della l. n. 289 del 2002, per le parti riguardanti gli effetti del condono, rilevando che la preclusione di ogni accertamento

tributario, derivante dal perfezionamento del procedimento di condono, non può che concernere il solo debito tributario. Estenderla anche ai crediti, ha precisato la Corte di legittimità, in mancanza di qualsiasi potere decisorio da parte dell'Ufficio, colliderebbe in maniera frontale con le finalità del condono, indirizzate a reperire risorse di bilancio e non già a perseguire finalità transattive e di compensazione di ragioni di credito e di debito.

La Corte di cassazione ha così evidenziato che la definitività della liquidazione riguarda l'imposta lorda, rendendo definitivo l'imponibile, in base al quale l'imposta lorda si quantifica, escludendone qualsivoglia accertamento successivo, come pure si evince dall'art. 9, comma 9, della l. n. 289 del 2002, che si riferisce, quanto alla definitività, alla spettanza delle deduzioni (che costituiscono somme sottratte dalla base imponibile, su cui si calcola l'imposta lorda) e delle esclusioni (che concorrono, con la norma base, a definire l'ambito applicativo dell'imposta). In questo contesto, ha aggiunto la S.C., le agevolazioni che diventano definitive con il «condono tombale» non possono che essere, al pari delle deduzioni cui sono accomunate, quelle che incidono sulla determinazione dell'imponibile, ad esempio prevedendone un sistema forfetario di determinazione. Di contro, l'agevolazione, che si risolve nel riconoscimento di un credito d'imposta, non incide sulla determinazione dell'imponibile, essendo destinata ad operare come fattore di compensazione, nel senso che neutralizza, in tutto o in parte, estinguendolo, l'obbligo di versamento scaturente dalla liquidazione dell'imposta operata sull'imponibile indicato nella dichiarazione.

Il percorso logico, appena riportato, seguito dalla decisione a Sezioni Unite richiamata, è stato ribadito da Sez. 5, n. 32257/2018, Cavallari, Rv. 652177-01, per la quale il condono tombale, disciplinato dall'art. 9 della l. n. 289 del 2002, elide i debiti del contribuente, ma non opera sugli eventuali crediti di quest'ultimo, perché si traduce in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, in una prospettiva di recupero di risorse e di riduzione del contenzioso, che rende definitivo l'imponibile sulla base del quale viene calcolata l'imposta lorda, risultante dalla dichiarazione con la quale è formulata la richiesta di definizione, sicché, una volta conclusa la procedura di condono, le agevolazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile non possono più essere oggetto di accertamento tributario, mentre le agevolazioni che hanno effetto diretto sull'imposta, quali i crediti di imposta, destinati ad operare come fattori di compensazione, non rientrano nell'ambito di applicazione del condono e restano soggetti all'eventuale contestazione da parte del Fisco.

5.3. Il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive.

Come noto, l'art. 2, commi da 210 a 213, della l. 23 febbraio 1996, n. 662, ha previsto, in favore delle iniziative produttive, intraprese in determinate aree, a decorrere dalla data del 1° gennaio 1997, un particolare credito d'imposta per l'anno di inizio di attività e per i due anni successivi (in specifiche aree, per i cinque anni successivi), ma l'art. 3, comma 11, della l. 23 dicembre 1998, n. 448, ha abrogato, con decorrenza dal 1° gennaio 1999, le predette disposizioni.

Sez. 5, n. 11077/2018, Crucitti, Rv. 648063- 01, ha in proposito precisato che, a seguito di tale abrogazione, il contribuente ha mantenuto il diritto di pagare l'IRPEF e l'IRAP in misura ridotta per effetto del credito d'imposta riconosciuto esclusivamente per gli anni 1997 e 1998, e non anche per gli anni d'imposta successivi, fin dal 1999, perché il relativo credito d'imposta è stato abrogato.

La Corte di cassazione ha infatti affermato, richiamando pronunce adottate in casi analoghi dalla Corte costituzionale e dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, che il credito d'imposta in questione, pur sorto per tutte le annualità successive alla prima in forza dell'originaria legge istitutiva, è stato successivamente, e legittimamente, abrogato in via retroattiva dalla l. n. 448 del 1998, senza che il contribuente possa vantare alcun legittimo affidamento in forza della l. n. 212 del 2000, perché le disposizioni contenute in quest'ultima legge, pur contenendo norme di principio, non sono di rango superiore alla legge ordinaria e non possono fungere da parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione di altre norme in asserito contrasto con esse.

5.4. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica.

La giurisprudenza della Corte di legittimità si è di recente pronunciata anche sull'agevolazione di cui all'art. 5 della l. 27 dicembre 1997, n. 449, che ha previsto, in favore delle piccole e medie imprese, al fine di potenziarne l'attività di ricerca (anche mediante l'avvio di nuovi progetti), un credito d'imposta, spettante in presenza di determinate condizioni, rimettendo la determinazione delle modalità di attuazione ad uno o più decreti ministeriali.

Occorre in primo luogo considerare che il Ministro dell'economia, di concerto con il Ministro dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica, ha adottato la richiamata disciplina attuativa, prevedendo, all'art. 6 del d.m. 22 luglio 1998, n. 275, che il credito deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta, nel corso del quale il beneficio è concesso.

In proposito, Sez. 5, n. 11070/2018, Locatelli, Rv. 648362-01 ha affermato che l'indicazione del credito d'imposta di cui all'art. 5 della l. n. 449 del 1997 – da effettuarsi, come evidenziato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso – integra un atto negoziale, volto a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio, in ragione dell'affermazione della rispondenza dell'attività svolta alle finalità perseguite dal legislatore, sicché il contribuente che abbia omesso tale indicazione non può invocare il principio di generale emendabilità della dichiarazione fiscale, che opera solo in caso di mera esternazione di scienza, e non può, in ogni caso, superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze previste dalla legge.

Sez. 5, n. 31052/2018, Castorina, Rv. 651910-01, ha inoltre ribadito il medesimo principio, precisando che non può attribuirsi efficacia retroattiva al d.l. 30 dicembre 2016, n. 244, conv., con modif., in l. 27 febbraio 2017, n. 19, il quale, modificando l'art. 2, commi 8 e 8 *bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ha unificato il termine per le dichiarazioni integrative, siano esse favorevoli o sfavorevoli al contribuente, individuandolo in quello del quarto anno successivo alla dichiarazione.

Già Sez. 5, n. 30172/2017, Iannello, Rv. 646301-01, aveva affermato lo stesso principio utilizzando i medesimi argomenti.

Le pronunce richiamate hanno, in particolare, evidenziato che la sanzione della decadenza prevista dall'art. 6 del d.m. n. 275 del 1998 è ispirata alla *ratio* di definire, entro un tempo determinato, l'onere finanziario derivante dal riconoscimento dei crediti d'imposta, altrimenti suscettibile di rimanere sospeso a tempo indefinito, di talché, dovendo ritenersi il termine previsto come perentorio, al mancato tempestivo esercizio del diritto deve conseguire l'estinzione dello stesso.

Nel suffragare tale tesi, le predette pronunce si sono anche ricondotte a Sez. U, n. 13378/2016, Iacobellis, Rv. 640206-01, la quale, affermato il principio secondo cui, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione, il contribuente può sempre opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, in motivazione ha precisato che «*il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite della dichiarazione destinata a rimanere irretrattabile per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nel d.m. 22 luglio 1998 n. 275 all'art. 6*».

Tale orientamento si pone in consapevole contrasto con quanto statuito da Sez. 5, n. 26550/2016, Carbone, Rv. 642365-01, la quale, richiamando anch'essa il principio generale espresso dalla citata decisione delle Sezioni Unite, ha invece affermato che la decadenza prevista dall'art. 6 del medesimo n. 275 del 1998 ha natura esclusivamente formale, non

riguardando gli elementi costitutivi del diritto sostanziale, fissati dall'art. 5 della l. n. 449 del 1997, sicché, incidendo esclusivamente sul piano amministrativo, non impedisce al contribuente di opporre il credito d'imposta in sede giudiziaria, ove egli potrà, e dovrà, provare la sussistenza degli elementi costitutivi del credito d'imposta.

Occorre tuttavia considerare che la decisione da ultimo richiamata (Sez. 5, n. 26550/2016, Carbone, Rv. 642365-01), costituisce il tentativo di operare un ripensamento rispetto ad un precedente, consolidato, orientamento della giurisprudenza di legittimità (v., tra le altre, Sez. 5, n. 22673/2014, Virgilio, Rv. 632760-01 e Sez. 5, n. 19868/2012, Terrusi, Rv. 624203-01, richiamate nella motivazione della decisione), che tuttavia, allo stato, non risulta avere trovato seguito, tenuto conto che, come le pronunce ad essa precedenti, anche quelle successive, hanno ritenuto che la decadenza per omissione, ai sensi dell'art. 6 del d.m. n. 275 del 1998, preclude l'emendabilità della dichiarazione dei redditi.

5.5. Gli incentivi fiscali per il commercio.

Il credito d'imposta, previsto all'art. 11 della l. n. 449 del 1997, è correlato all'acquisto di determinati beni strumentali all'opera di piccole e medie imprese commerciali, ed è finalizzato a promuovere una riqualificazione distributiva.

L'art. 11, comma 3, della l. cit. richiama, tra le altre, la disciplina prevista dall'art. 11 della l. 5 ottobre 1991, n. 317, ove, al comma 3, è stabilito che il credito d'imposta deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso il beneficio ed al quale deve essere allegata la comunicazione di cui all'art. 10, comma 3, della l. cit.

Sez. 5, n. 00610/2018, Perrino, Rv. 646892-01, nel ribadire che il credito d'imposta in questione deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione relativa al periodo nel corso del quale il beneficio è accordato, ha aggiunto che detta indicazione costituisce dichiarazione di volontà e non di scienza, sicché, in caso di omissione, non opera il principio della generale emendabilità delle dichiarazioni fiscali, perché le dichiarazioni di volontà sono irretrattabili, anche in caso di errore, a meno che il contribuente non dimostri, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli art. 1427 ss. c.c., l'essenzialità ed obiettiva riconoscibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La pronuncia si pone sulla stessa linea della giurisprudenza appena illustrata, relativa al diverso credito d'imposta disciplinato dall'art. 5 della l. n. 449 del 1997, impiegando gli stessi argomenti, sopra illustrati, a sostegno della tesi sostenuta.

5.6. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese.

Ai sensi dell'art. 24, comma 32, della l. n. 449 del 1997, il provvedimento di revoca delle agevolazioni, disposte dai Ministeri competenti in materia di incentivi all'impresa, costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo degli importi corrispondenti ad interessi e sanzioni. L'art. 3, comma 8, della l. 23 luglio 2009, n. 99, costituente una norma di interpretazione autentica, ha poi precisato che la menzionata iscrizione a ruolo è possibile nei confronti di tutti gli obbligati, quindi anche nei confronti dei soggetti che hanno prestato garanzia fideiussoria per l'ottenimento delle agevolazioni.

Sez. 1, n. 00650/2018, Valitutti, Rv. 646850-01, ha evidenziato che le disposizioni appena richiamate trovano applicazione anche in presenza di forme di garanzia diverse da quella fideiussoria (e compresa la garanzia a prima richiesta), tenuto conto che eventuali eccezioni costituirebbero violazione del principio di eguaglianza. In motivazione si legge che il tenore letterale dell'art. 3, comma 8, della l. n. 99 del 2009 – nella parte in cui chiarisce che il provvedimento di revoca delle agevolazioni costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo degli importi corrisposti e dei relativi accessori nei confronti di «tutti» gli obbligati – rende palese l'intento del legislatore di consentire allo Stato il recupero degli aiuti erogati indebitamente, e successivamente revocati, nei confronti di tutti i soggetti coinvolti nel rapporto obbligatorio, posto che la norma non mira a distinguere la garanzia fideiussoria dalle altre garanzie, ma precisa, in modo tale da risolvere ogni dubbio interpretativo, che può essere escussa anche la garanzia fideiussoria.

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

L'art. 1, comma 280, della l. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), ha previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009, potesse essere attribuito alle imprese un credito d'imposta nella misura del 10% (in particolari ipotesi, anche superiore) dei costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo, in conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia.

Tale disposizione è stata successivamente abrogata, ma ha continuato ad applicarsi per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, anche se l'art. 29 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, conv., con modif., in l. 28 gennaio 2009, n. 2, ha previsto un tetto massimo per tali crediti d'imposta e ha individuato una procedura di selezione delle imprese destinate a fruire del beneficio fiscale.

In particolare, per la fruizione del credito d'mposta, a decorrere dal 2009, le imprese hanno dovuto prenotarsi, inoltrando un formulario all'Agenzia delle entrate (entro 30 giorni dal provvedimento di approvazione di tale formulario da parte del Direttore della medesima Agenzia), la quale ha dovuto esaminare le domande secondo l'ordine cronologico di arrivo e comunicare il nulla-osta ai soli fini della copertura finanziaria.

In data 21 aprile 2008, il direttore dell'Agenzia delle entrate ha stabilito che i formulari (si ribadisce, per i progetti d'investimento in attività di ricerca e sviluppo già avviati alla data del 28 novembre 2008) dovessero essere presentati, a pena di decadenza dal contributo, dalle ore 10,00 del 6 maggio 2009 (cd. *click day*) alle ore 24 del 5 giugno 2009.

Occorre precisare che, per i crediti d'imposta maturati negli anni 2007, 2008 e 2009, dei quali non è stata autorizzata la fruizione da parte dell'Agenzia delle entrate per esaurimento dei fondi disponibili, l'art. 2, comma 236, della l. 23 dicembre 2009, n. 191, ha, comunque, autorizzato un ulteriore stanziamento, con determinati limiti, per ciascuno dei due anni 2010 e 2011.

Proprio con riguardo al nulla-osta alla fruizione del credito d'imposta in questione, introdotto dall'art. 29 del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, Sez. 5, n. 07629/2018, Guida, Rv. 647701-01, ha precisato che si tratta di un atto vincolato all'esistenza o al difetto della copertura finanziaria, sicché sull'Amministrazione finanziaria non incombe l'onere di motivare compiutamente la propria decisione, che non integra, peraltro, l'esercizio di potestà impositiva, atteso che, a fronte della domanda di rimborso, la posizione di creditore è assunta dal contribuente, e non dall'Erario.

Anche Sez. 5, n. 05733/2018, Venegoni, Rv. 647279-02, ha affermato che il diniego dell'agevolazione di cui alla l. n. 296 del 2006, in tema di credito di imposta per spese di ricerca e sviluppo, è un atto vincolato, perché viene emesso all'esito di un procedimento interamente telematico, nel quale la domanda viene elaborata mediante assegnazione automatica dei fondi, fino ad esaurimento delle risorse, in base ad un criterio meramente cronologico. Tale pronuncia ha quindi aggiunto che si tratta di un atto disciplinato dall'art. 21-*octies* della l. 7 agosto 1990, n. 241, il quale esclude la nullità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, quando, per la natura vincolata dello stesso, quest'ultimo non avrebbe potuto avere un contenuto diverso da quello in concreto assunto.

5.7.1. *Segue*. L'introduzione del tetto massimo al credito di imposta fruibile.

Con riguardo all'introduzione del tetto massimo al credito d'imposta fruibile per le spese di ricerca e di sviluppo, Sez. 5, n. 05733/2018, Venegoni, Rv. 647279-01, ha inoltre evidenziato che la relativa previsione, contenuta nell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, non contrasta con il principio di legittimo affidamento, anche con riferimento ai crediti maturati prima della sua entrata in vigore, perché, come affermato dalla Corte costituzionale e dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, detto principio arretra quando l'intervento normativo è giustificato dalla esigenza di salvaguardia di principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, tra i quali rientra la finalità, propria del menzionato decreto, di mantenere il bilancio dello Stato nel rispetto dei limiti approvati anche in sede europea.

Per quanto riguarda il richiamo alle statuizioni della Corte costituzionale, occorre considerare che la S.C., nel procedimento definito con la pronuncia in esame, aveva sollevato in via incidentale la questione di costituzionalità dell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008, con riferimento all'art. 3 Cost., proprio in relazione al trattamento normativo dei crediti già maturati nel 2007 e 2008, anteriormente all'entrata in vigore del suddetto d.l. n. 185 del 2008, per violazione del principio dell'affidamento dei privati nei confronti della P.A. La Consulta ha, tuttavia, dichiarato la questione infondata (Corte Cost. n. 149/2017).

La Corte di cassazione ha riportato in motivazione gli argomenti della Corte costituzionale, la quale, rinviando a numerosi precedenti, ha affermato che l'intervento retroattivo del legislatore può incidere sull'affidamento dei cittadini purché: 1) trovi giustificazione in «*principi, diritti e beni di rilievo costituzionale*» e dunque abbia una «*causa normativa adeguata*», quale può essere un interesse pubblico sopravvenuto o una «*inderogabile esigenza*»; 2) sia comunque rispettoso del principio di ragionevolezza, inteso, anche, come proporzionalità.

Come evidenziato, la medesima Corte di cassazione ha quindi ritenuto che, nella specie, l'intervento normativo fosse giustificato dal fine di salvaguardare «principi, diritti e beni di rilievo costituzionale», riconducibili alla necessità di mantenere il bilancio dello Stato nel rispetto dei parametri approvati anche in sede europea, precisando che tale intervento consente di tutelare la suddetta esigenza e, nel contempo, di creare, per il tramite dell'agevolazione fiscale, disponibilità finanziarie per rilanciare l'economia e tutelare i lavoratori e le famiglie, a fronte di una situazione di eccezionale crisi internazionale generalizzata.

La stessa Corte di cassazione, nella pronuncia richiamata, ha, peraltro, rilevato che anche la Corte di giustizia dell'Unione europea, in qualche occasione, ha ammesso che l'applicazione del principio del legittimo affidamento potesse arrestarsi a fronte ad interventi legislativi, in presenza situazioni particolari ed a determinate condizioni, in quanto tale principio non si traduce nell'aspettativa di intangibilità di una normativa, in quei settori in cui è necessario, e di conseguenza ragionevolmente prevedibile, che le norme in vigore vengano continuamente adeguate alle variazioni della congiuntura economica (CGUE 23 novembre 1999, C-149/96), sicché gli operatori economici non possono legittimamente confidare nella conservazione di una situazione esistente, che tuttavia può, invece, essere modificata nell'ambito del potere discrezionale delle istituzioni comunitarie (tra le altre, CGCE, 14 febbraio 1990, causa C-350/88).

5.8. Il credito d'imposta per incremento occupazionale.

L'art. 4 della l. n. 449 del 1997 ha previsto tale beneficio in favore delle piccole e medie imprese, situate in determinate aree, che, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 1997 ed il 31 dicembre 2000, assumessero nuovi dipendenti a tempo pieno e indeterminato, stabilendo tuttavia, tra le altre condizioni, che il livello di occupazione raggiunto a seguito delle nuove assunzioni non dovesse subire riduzioni nel corso del periodo agevolato.

A tal proposito, Sez. 5, n. 27878/2018, Stalla, Rv. 651095-01, ha precisato che la revoca del beneficio, connessa alla riduzione del livello occupazionale raggiunto, opera in modo obiettivo, cioè anche se tale riduzione sia indipendente dalla volontà del datore di lavoro (ad esempio, per il recesso del lavoratore) e salvo che si verifichi la reintegrazione da parte dell'impresa del precedente livello degli occupati, senza che sulla legittimità dell'atto incida la contraria previsione di cui alla circolare del Ministero delle finanze n. 219/E del 1998, emanata ai sensi dell'art. 4, comma 6, della l. n. 449 del 1997, che non ha la stessa valenza normativa.

Anche l'art. 7 della l. n. 388 del 2000 ha previsto un credito d'imposta dettagliatamente disciplinato in favore dei datori di lavoro, che, salvo alcune eccezioni ed alla presenza di determinate condizioni, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2000 ed il 31 dicembre 2003, incrementassero il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, precisando, al comma 11, che, ai fini di tale agevolazione, i soci lavoratori di società cooperative dovessero essere equiparati ai lavoratori dipendenti.

La giurisprudenza di legittimità si è pronunciata più volte proprio sulla portata di tale ultima statuizione.

In particolare, Sez. 5, n. 01149/2018, Iannello, Rv. 646893-01, ha affermato che l'equiparazione, ai sensi dell'art. 7, comma 11, della l. n. 388 del 2000, dei soci lavoratori di società cooperative ai lavoratori dipendenti vale tanto ai fini di cui al comma l del detto articolo (in forza del quale, ai datori di lavoro, che nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2000 e il 31 dicembre 2003 incrementano il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, è concesso un credito di imposta), in modo da favorire l'assunzione da parte delle cooperative, quanto rispetto al comma 5, lett. *b)*, della medesima disposizione (a mente della quale, il credito d'imposta di cui al comma l spetta a condizione che i nuovi assunti non abbiano svolto attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato da almeno 24 mesi), allo scopo di agevolare l'occupazione di soggetti privi di un precedente rapporto lavorativo.

In altri termini, il credito d'imposta spetta se vengono assunti da società cooperative nuovi soci lavoratori, ma non se vengono assunti come lavoratori dipendenti soggetti che, nei 24 mesi precedenti, avevano già svolto attività lavorativa quali soci lavoratori di società cooperative.

Nello stesso senso si pone Sez. 5, n. 06491/2018, Aceto, Rv. 647488-01, nella parte in cui ha ribadito che il credito d'imposta ex art. 7 della l. n. 388 del 2000 non spetta qualora la società cooperativa assuma i soci lavoratori, poiché questi ultimi, ai fini delle agevolazioni previste, sono espressamente equiparati ai lavoratori dipendenti, in coerenza con la *ratio* del beneficio, volto a favorire un aumento effettivo dell'occupazione, mediante l'impiego di soggetti che (tra l'altro) non abbiano svolto alcuna attività di lavoro subordinato negli ultimi 24 mesi.

Tali decisioni risultano in linea con l'orientamento già espresso dalla Corte di legittimità in precedenti pronunce.

Si consideri, ad esempio, Sez. 5, n. 23766/2013, Ferro, Rv. 628462-01, ove si è affermato che il credito d'imposta concesso, ai sensi dell'art. 7, comma 1, della l. n. 388 del 2000, ai datori di lavoro che, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2000 e il 31 dicembre 2003, abbiano incrementato il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, trova applicazione solo quando i nuovi assunti non abbiano comunque svolto attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato da almeno 24 mesi, aggiungendo che, a tal fine è irrilevante, trattandosi di agevolazione fiscale da interpretare in senso restrittivo, ogni apprezzamento sulla durata effettiva del rapporto comunque espletato dal soggetto che si intende assumere (nella specie, si è trattato di un lavoratore che non aveva superato il periodo di prova).

Di recente poi, **Sez. 5, n. 00933/2019, Cavallari, Rv. 652310-01,** nel ribadire che il credito d'imposta in esame prevede, quale condizione per la fruizione del beneficio, che il nuovo assunto non abbia prestato

attività lavorativa a tempo indeterminato nei 24 mesi precedenti, ha anche precisato che, con riferimento all'attività lavorativa precedente, non assume alcun rilievo, ai fini della concessione dell'agevolazione, distinguere tra lavoro a tempo parziale e lavoro a tempo pieno, quando il contratto di lavoro sia comunque a tempo indeterminato.

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

L'art. 8 della stessa l. n. 388 del 2000 ha previsto un credito d'imposta in favore di determinate categorie di imprese, che effettuano 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, nel periodo indicato dalla legge, hanno effettuato nuovi investimenti per beni, materiali e immateriali, nuovi e fiscalmente ammortizzabili e cioè per beni strumentali all'esercizio dell'impresa (nell'enunciare il principio, la S.C. ha annullato la decisione di merito che aveva escluso il credito d'imposta per spese di pubblicità inerenti l'attività d'impresa).

Sez. 5, n. 27859/2018, Varrone, Rv. 651413-01, ha inoltre chiarito 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 affermato 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).

Occorre inoltre considerare che alcune circolari ministeriali (n. 41/E del 2001, § 4, e n. 38/E del 2002, § 2.1) hanno previsto l'obbligo di

apporre, sulle fatture relative alle spese sostenute per gli investimenti sopra indicati, la dicitura «bene acquistato con il credito d'imposta di cui all'art. 8 della l. 23 dicembre 2000 n. 388».

Come evidenziato, tuttavia, Sez. 5, n. 15482/2018, Balsamo, Rv. 649188-01, ha affermato che la previsione di adempimenti, prescritti a pena di revoca dei benefici, non può trovare adeguata fonte normativa in una circolare, in applicazione del consolidato principio, in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute. Nella medesima pronuncia, la S.C. ha aggiunto che il rinvio operato dall'art. 8 della l. cit. a d.m., per disciplinare lo svolgimento delle verifiche necessarie e garantire la corretta applicazione dell'agevolazione, non fornisce alcun fondamento alla prassi di introdurre, a mezzo di circolare, una causa di revoca dell'agevolazione non contemplata dalla legge (nello stesso senso, v., più di recente, Sez. 5, n. 27782/2018, Venegoni, Rv. 650971-01).

5.10. Il credito d'imposta per gli esercenti attività di trasporto.

L'art. 1 del d.l. n. 265 del 2000, conv., con modif., in l. n. 343 del 2000, ha previsto, in favore di alcune categorie di esercenti l'attività di trasporto, ed in presenza di determinate condizioni, la riduzione dell'accisa sul gasolio per autotrazione, da richiedere mediante presentazione di un'apposita dichiarazione, ai sensi dell'art. 4, comma 3, 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.

Confermando un orientamento già espresso anche con riferimento ad altre tipologie di agevolazioni, Sez. 5, n. 29130/2018, Grasso Gia., Rv. 651605-01, ha precisato che il doppio termine appena descritto, deve ritenersi perentorio, con la conseguenza che, una volta spirato, la dichiarazione già presentata non può più essere ritrattata, perché il principio della generale emendabilità della stessa incontra il limite delle eventuali decadenze previste dalla legge (così anche Sez. 5, n. 05413/2018, Tedesco, Rv. 647250-01 e Sez. 5, n. 06937/2017, Bruschetta, Rv. 643311-01).

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, l0atto 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**).

Con riferimento alle modalità con le quali richiedere 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.

Infine, **Sez. 5, n. 12909/2019, Nonno, Rv. 653989-01**, ha evidenziato che, poiché il regolamento di cui al d.P.R. n. 277 del 2000 individua la competenza dell'attuale Agenzia delle dogane a ricevere le dichiarazioni dei contribuenti relative alle agevolazioni sugli oli minerali, a controllarne la verificità, ad istruire la pratica ed a determinare il credito spettante, è affidato alla stessa Agenzia, in attuazione dei propri poteri di controllo, l'accertamento delle violazioni della disciplina delle suddette agevolazioni, anche in forza della previsione generale di cui all'art. 63, comma 1, del d.lgs. n. 300 del 1999.

5.11. Il credito d'imposta per l'acquisto di gasolio e di gas di petrolio liquefatto ad uso 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.

A tal proposito, **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.

6. Agevolazioni nella forma di esenzioni ovvero di riduzioni dell'imposta o della base imponibile.

Vengono di seguito esaminate le pronunce adottate dalla S.C. nel periodo in rassegna e quelle precedenti ad esse connesse, relative a forme di agevolazione tra loro molto diverse, accomunate, tuttavia, dall'effetto di comportare esenzioni o riduzioni d'imposta o della base imponibile.

6.1. Alcune esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Occorre prima di tutto richiamare l'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 601 del 1973, il quale stabilisce che le pensioni di guerra di ogni tipo e denominazione e le relative indennità accessorie, gli assegni connessi alle pensioni privilegiate ordinarie, le pensioni connesse alle decorazioni dell'Ordine militare d'Italia e i soprassoldi, connessi alle medaglie al valore militare sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Con sentenza n. 387/1989, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma appena richiamata, nella parte in

cui non estende l'esenzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche alle pensioni privilegiate ordinarie tabellari spettanti ai militari di leva.

Sulla questione Sez. 5, n. 23535/2018, Giudicepietro, Rv. 650340-01, ha precisato che le pensioni privilegiate ordinarie, erogate ai militari per infermità, lesioni o menomazioni riportate in servizio, corrisposte nei casi in cui gli eventi abbiano riguardato un militare non di leva (nella specie, un finanziere), sono soggette per l'intero ammontare ad IRPEF, ai sensi dell'art. 46, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (ed, a partire dal 1° gennaio 1988, ai sensi dell'art. 46, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986), mancando un'espressa previsione di deroga al principio dell'assoggettabilità ad imposizione, disposta invece dall'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 601 del 1973 per le pensioni di guerra e, per effetto della declaratoria di incostituzionalità di tale norma (a seguito di Corte Cost. n. 387/1989), anche per le pensioni privilegiate ordinarie attribuite ai militari per fatti invalidanti, ma solo se connessi alla prestazione del servizio di leva, in ragione della obbligatorietà del rapporto di servizio, cui le menomazioni sono connesse, e del carattere non reddituale, ma risarcitorio, dell'erogazione stessa.

Sez. 6-5, n. 32038/2018, Cricenti, Rv. 652168-01, ha poi ribadito che, a seguito della richiamata sentenza della Corte costituzionale, devono ritenersi esenti dalla imposta sul reddito delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 601 del 1973, le pensioni privilegiate ordinarie militari, attribuite per fatti invalidanti, purché connesse alla prestazione del servizio di leva. La Corte di cassazione ha evidenziato, a riguardo, che alla prestazione di un servizio obbligatorio, alla quale ogni cittadino è soggetto in forza del precetto dell'art. 52 Cost., non può essere equiparata, ai fini sopra indicati, la ferma volontaria, in quanto, per affermare la natura risarcitoria del trattamento pensionistico, spettante al militare di leva, vittima dell'evento invalidante, è determinante il rilievo dell'obbligatorietà del servizio, prestato dal cittadino nell'interesse della collettività, sicchè, quando ricorre la diversa ipotesi del servizio volontario, tale natura risarcitoria deve essere negata, senza che tale soluzione comporti profili di illegittimità costituzionale, attesa la diversità dei presupposti di fatto delle due situazioni.

Occorre considerare, inoltre, che l'art. 3, comma 3, della l. 3 agosto 2004 n. 206, prevede che anche le pensioni maturate in favore delle vittime del terrorismo e delle stragi di tal matrice (o dei loro familiari che ne abbiano diritto) sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. Inizialmente le disposizioni hanno riguardato solo eventi che si sono verificati nel territorio nazionale, ma poi l'art. 2, comma 106, della l. 3 agosto 2004 n. 244 (che ha modificato l'art. 15, comma 2, della l. cit.) ha esteso, con effetto dal 1° gennaio 2003, l'agevolazione agli atti di

terrorismo ed alle stragi di medesima matrice, verificatisi all'estero a partire dal 1961, che hanno coinvolto cittadini italiani, residenti in Italia al momento del fatto.

Proprio con riferimento al diritto alla restituzione dell'imposta già versata, che deriva da quest'ultima disposizione, **Sez. 5, n. 12919/2019, Cataldi, Rv. 653992-01**, ha precisato che la disciplina del rimborso di cui all'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 si applica solo ove l'imposta non sia dovuta *ab origine,* mentre, quando il diritto alla restituzione sorge dopo il pagamento, opera l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, avente carattere residuale e di chiusura del sistema, che richiede la presentazione dell'istanza di rimborso entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Nel caso di specie, pertanto, ha precisato la S.C., il menzionato termine biennale per chiedere la restituzione dell'imposta non più dovuta decorre dal 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore della l. n. 244 del 2007, che ha esteso, con effetto dal 1° gennaio 2003, l'agevolazione sopra descritta agli eventi verificatisi all'estero, in cui vi siano state vittime italiane.

Sempre in tema di esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche è opportuno considerate, perché oggetto di recenti statuizioni del giudice di legittimità, l'art. 37, comma 3, della Convenzione di Vienna del 18 aprile 1961 sulle relazioni diplomatiche, resa esecutiva in Italia con la l. 9 agosto 1967 n. 804, la quale prevede l'esenzione dalle imposte sui redditi di lavoro dipendente per il personale delle missioni diplomatiche degli stati aderenti, che non siano cittadini dello Stato accreditario e che non abbiano ivi la residenza permanente.

Sul punto, **Sez. 5, n. 07265/2019, Guida, Rv. 653511-01**, ha precisato che tale disposizione disciplina esclusivamente i rapporti tributari relativi ai due Stati tra i quali intercorre la relazione diplomatica, senza riconoscere un'esenzione totale e generalizzata dall'obbligazione fiscale a favore del personale delle missioni diplomatiche e, in applicazione del principio enunciato, ha escluso l'operatività dell'esenzione nei confronti di un cittadino italiano, residente in Italia, facente parte del personale amministrativo dell'Ambasciata di uno Stato straniero presso un altro Stato straniero, non appartenendo quest'ultimo né allo Stato accreditante né a quello accreditario.

6.2. Esenzioni e riduzioni di imposta in favore dello Stato, degli Enti pubblici territoriali e di altri Enti. 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 piu 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) del d.P.R. n. 917 del 1986 (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, la giurisprudenza della Corte di legittimità ha negli anni esaminato più volte la questione relativa all'applicabilità di tale forma di agevolazione alle fondazioni bancarie, assumendo un orientamento oramai consolidato. Di recente, Sez. 5, n. 16229/2018, D'Orazio, Rv. 649231-01, ha evidenziato che gli enti di gestione delle partecipazioni bancarie, risultanti dal conferimento delle aziende di credito in apposite società per azioni, gravati dall'obbligo di detenzione e conservazione della maggioranza del relativo capitale, ai sensi della l. 30 luglio 1990, n. 218 (ed in base all'art. 12 del d.lgs. 20 novembre 1990, n. 356), a causa del particolare vincolo genetico che le unisce alle aziende scorporate, non possono essere assimilati alle persone giuridiche di cui all'art. 10-*bis* della l. 29 dicembre 1962, n. 1745 (che perseguono esclusivamente scopi di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica), ai fini della esenzione dal versamento della ritenuta d'acconto sugli utili, né agli

enti ed istituti di interesse generale (aventi scopi esclusivamente culturali) di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, ai fini del riconoscimento della riduzione a metà dell'aliquota sull'imposta sul reddito. La disciplina agevolativa non può infatti trovare applicazione, né in via analogica (trattandosi di disposizioni eccezionali), né in via estensiva, dovendo individuarsi la relativa *ratio* nella esclusività e tipicità del fine sociale, previsto per ciascun ente, individuato in maniera tassativa, quale già esistente al momento dell'entrata in vigore delle predette norme.

La Corte di legittimità ha inoltre 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), del d.P.R. n. 917 del 1986, 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 ne conferma numerose precedenti conformi (v. già Sez. U, n. 01576/2009, Merone, Rv. 606191-01, e, più di recente, Sez. 5, n. 11648/2017, Tricomi L., Rv. 644108-01).

Sempre con riferimento all'ambito di applicazione del beneficio in esame, occorre ricordare Sez. 5, n. 33244/2018, D'Orazio, Rv. 652119-01, la quale ha chiarito che l'agevolazione della riduzione alla metà dell'IRPEG prevista, per gli «enti ospedalieri», dall'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, 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.

6.3. Le agevolazioni in favore della cooperazione.

L'art. 10 del d.P.R. n. 601 del 1973 (nel testo attualmente vigente), ha previsto che sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi, i redditi conseguiti da società cooperative agricole e dai loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti, per almeno un quarto, dai terreni dei soci, nonché mediante la manipolazione, la conservazione, la valorizzazione, la trasformazione e l'alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci. Anche i redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi, con la precisazione che sono considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del d.P.R. 2 ottobre 1968, n. 1639, o la pesca in acque interne.

I successivi articoli 11, 12 e 13 del d.P.R. n. 601 del 1973 hanno introdotto altre forme di agevolazione in favore della cooperazione.

In particolare, l'art. 11 del d.P.R. citato, nel testo ancora in vigore, ha stabilito, al comma 1, che i redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e dai loro consorzi sono esenti dalla imposta sul reddito delle persone giuridiche e dalla imposta locale sui redditi, quando l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci, che prestano la loro opera con carattere di continuità (comprese, entro certi limiti, le somme erogate a titolo di integrazione delle retribuzioni), non è inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi, tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, aggiungendo che, se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al 50% ma non al 25% dell'ammontare complessivo degli altri costi, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e quella locale sui redditi sono ridotte alla metà. Al successivo comma 3, lo stesso articolo ha poi previsto che, nella determinazione del reddito delle società cooperative di produzione e

lavoro e dei loro consorzi sono ammesse in deduzione le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del 20%

L'art. 14 del medesimo decreto, ha poi precisato che le agevolazioni previste dagli artt. 10, 11, 12 e 13 si applicano alle società cooperative e ai loro consorzi, che siano disciplinati dai princìpi della mutualità, specificando quando tale requisito deve ritenersi esistente, aggiungendo che, comunque, i presupposti di applicabilità di tali agevolazioni sono accertati dall'Amministrazione finanziaria, sentiti il Ministero del lavoro o gli altri organi di vigilanza.

In proposito, assume fondamentale rilevanza Sez. 5, n. 26179/2018, Gori, Rv. 651212-01, la quale ha affermato che il procedimento di verifica dei presupposti di applicabilità delle agevolazioni appena descritto, che prevede, come obbligatorio, il preventivo parere degli organi di vigilanza, attiene ai soli requisiti soggettivi dell'ente, individuati dal menzionato art. 14 del d.P.R. n. 601 del 1973, ma non attiene alle condizioni stabilite dal precedente art. 10, relative alla natura ed alle modalità di svolgimento della sua attività produttiva, di modo che, sotto questo profilo, nessun limite incontra l'ordinario potere di accertamento spettante all'Amministrazione finanziaria, la cui attività, al riguardo, va ritenuta legittima, indipendentemente dall'esistenza o meno del suddetto parere.

Con particolare riferimento alle agevolazioni previste per le cooperative agricole, non si può peraltro trascurare Sez. 5, n. 19351/2018, Crucitti, Rv. 650045-01, la quale ha evidenziato che tali cooperative possono beneficiare dell'esenzione dall'IRES anche per le attività agricole connesse, ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 601 del 1973 (nella formulazione modificata dall'art. 2, comma 8, della l. 24 dicembre 2003, n. 350), purché le stesse siano svolte prevalentemente nei confronti dei soci e non di terzi.

In tema di benefici in favore delle cooperative di produzione e lavoro, invece, Sez. 5, n. 19589/2018, Giudicepietro, Rv. 649856-01, ha chiarito che l'art. 11 del d.P.R. n. 601 del 1973 deve essere interpretato nel senso che anche i costi indeducibili vanno considerati tra quelli complessivi ai fini della valutazione del rapporto percentuale con il costo del lavoro (nella specie determinato in base alla disciplina previgente), in quanto la norma esclude dal relativo computo i soli costi per l'acquisto delle materie prime.

6.4. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine.

L'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973 stabilisce, inoltre, che le operazioni effettuate da aziende ed istituti di credito, relative ai finanziamenti a medio e a lungo termine, e tutti i provvedimenti, atti,

contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, analiticamente indicati nel medesimo articolo, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle stesse sulle concessioni governative (con alcune eccezioni, per le imposte relative agli atti giudiziari e alle cambiali), con la precisazione che si considerano a medio e lungo termine le operazioni di finanziamento la cui durata contrattuale sia stabilita in più di diciotto mesi.

Nel valutare l'ambito operativo della descritta agevolazione, come rilevato da Sez. U, n. 19106/2018, D'Ascola, Rv. 649754-01, si deve considerare la sentenza della Corte costituzionale n. 242/2017, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione richiamata, nella parte in cui esclude l'applicazione dell'agevolazione in questione alle analoghe operazioni effettuate dagli intermediari finanziari.

In prospettiva occorre considerare anche **Sez. 5, n. 01957/2019, Balsamo, Rv. 652324-01**, la quale ha precisato che l'esenzione in questione si applica non solo alle operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine, ma anche a tutti gli atti e a tutte le formalità ad esse connesse, comprese le cessioni di credito, con le annotazioni della trasmissione dei relativi vincoli ipotecari, effettuate da banche o intermediari finanziari.

Recenti pronunce della S.C. sull'argomento hanno inoltre esaminato il tema della durata minima del finanziamento ai fini dell'ottenimento dell'agevolazione.

In particolare, Sez. 5, n. 07649/2018, Delli Priscoli, Rv. 647558-01, ha affermato che, ai fini dell'agevolazione prevista dall'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973, è necessaria l'assunzione di un vincolo negoziale della durata minima di diciotto mesi stabilita dalla legge, indipendentemente dal successivo evolversi del rapporto contrattuale, sicché la possibilità di fruire del beneficio deve essere valutata considerando la causa concreta del contratto (o, nell'ipotesi di negozi collegati, l'operazione economica complessiva), in conformità all'art. 53 Cost., tenuto conto che sarebbe irragionevole trattare in maniera fiscalmente diversa situazioni simili dal punto di vista socio-economico (ad esempio, il mutuo garantito da ipoteca, privo di clausole che attribuiscono il recesso ed il medesimo contratto che consente espressamente la risoluzione per grave inadempimento o il recesso per giusta causa), ovvero prevedere un identico regime impositivo per situazioni tra loro diverse (come il mutuo garantito da ipoteca, privo di clausole che consentano il recesso, ed il mutuo che, invece, ammette il recesso *ad nutum*).

Coerente con tale impostazione è Sez. 5, n. 09506/2018, Stalla, Rv. 647832-01, ove si afferma che l'agevolazione prevista dall'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973, per le operazioni di finanziamento a medio ed a lungo

termine, opera anche nell'ipotesi in cui il contratto preveda la facoltà dell'istituto erogante di recedere per giusta causa, anche prima della scadenza del termine di 18 mesi contemplato da detta disposizione, poiché in tale ipotesi la cessazione anticipata del rapporto si correla a circostanze di fatto obiettivamente accertabili e sottoponibili a vaglio giudiziale che non implicano, pertanto, una degradazione della durata del rapporto ad elemento variabile in funzione dell'interesse della banca.

6.5. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare.

L'art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973, ha, inoltre, stabilito che gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della l. 22 ottobre 1971, n. 865, e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali, aggiungendo che le stesse agevolazioni si applicano anche agli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi nonché agli atti e contratti relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della medesima legge.

Occorre precisare che, ai sensi dell'art. 1, comma 58, della l. 28 dicembre 2015, n. 208, tale disposizione deve essere interpretata nel senso che l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali si applicano agli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al Titolo III della l. n. 865 del 1971, indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali.

Con riferimento agli atti ed ai contratti relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale, di cui al Titolo IV della l. n. 865 del 1971, occorre peraltro segnalare una importante pronuncia della S.C., riguardante, in particolare, l'applicabilità dell'agevolazione con riferimento all'atto di assegnazione al socio di un alloggio per civile abitazione, edificato in cooperativa ai sensi della l. n. 865 del 1971, effettuata prima del quinquennio dall'ultimazione dell'immobile.

La questione è sorta perché, nella specie, l'assegnazione è senza dubbio soggetta ad IVA, in applicazione dell'art. 2, comma 2, n. 6, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non potendo qualificarsi esente ai sensi dell'art. 10, n. 8-*bis*, dello stesso decreto.

Sez. 6-5, n. 08094/2018, Napolitano, Rv. 647725-01, ha affermato che l'art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973, non indica tra i beneficiari i contribuenti soggetti ad imposizione IVA, pur essendo successivo al d.P.R. n. 633 del 1972, istitutivo di detta imposta, sicché, trattandosi di norma che, per sua natura, è insuscettibile di interpretazione estensiva, non trova applicazione nell'ipotesi di assegnazione, che rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA e che, come tale, deve essere

considerata fuori dall'ambito dell'edilizia sovvenzionata e dei relativi benefici di cui al d.P.R. n. 601 del 1973.

6.6. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero.

L'art. 5 della l. 22 aprile 1982, n. 168, recante misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa, ha previsto che, nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli artt. 27 ss. della l. 5 agosto 1978, n. 457, ai trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, si applicano le imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa, aggiungendo che, nello stesso ambito, le permute sono esenti dall'imposta sull'incremento del valore sugli immobili e sono soggette alle imposte di registro, catastale e ipotecaria in misura fissa.

In relazione a tali agevolazioni, Sez. 5, n. 27904/2018, Mondini, Rv. 650977-01, ha rilevato che le stesse sono subordinate alla contemporanea presenza di due condizioni di carattere generale, consistenti nell'essere gli immobili trasferiti già inseriti in un piano di recupero del patrimonio edilizio (di iniziativa pubblica o privata, purché convenzionato), ai sensi dell'art. 27 e ss. della l. n. 457 del 1978, e nella realizzazione degli interventi di recupero da parte dei loro acquirenti. Ne consegue che i benefici possono essere riconosciuti – considerata anche la natura delle norme agevolatrici, di stretta interpretazione – solo se la ristrutturazione sia eseguita in attuazione del piano indicato all'atto del trasferimento e non quando l'immobile, incluso nelle zone di recupero, sia restaurato o addirittura alienato dopo la scadenza del termine per l'esecuzione del piano, ormai inefficace per la parte in cui non ha avuto attuazione.

Come precisato da Sez. 5, n. 18676/2016, Botta, Rv. 641121-01, infatti, i benefici fiscali previsti dall'art. 5 della l. n. 168 del 1982, 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 ed il decorso del triennio.

Peraltro, i benefici in questione non devono essere confusi con quelli previsti dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000 e dalle disposizioni normative successive, riguardanti il trasferimento di immobili

compresi in piani particolareggiati (su cui v. *infra*), tenuto conto che, come precisato da Sez. 5, n. 02397/2017, Campanile, Rv. 642535-01, l'art. 5 della l. n. 168 del 1982, nel prevedere l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per gli atti di trasferimento di immobili compresi nei piani di recupero di cui all'art. 27 della l. n. 457 del 1978, pone una norma di natura eccezionale, da interpretarsi restrittivamente, sicché l'equipollenza tra piano di recupero e piano particolareggiato non può intendersi generalizzata, ma deve essere limitata, come stabilito dall'art. 34 della l. n. 457 del 1978, solo ai piani particolareggiati già approvati alla data di entrata in vigore della legge e finalizzati al risanamento del piano edilizio esistente.

6.7. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati.

L'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000 ha previsto che «*I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1% e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento*».

L'art. 36, comma 15, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., in l. 4 agosto 2006, n. 248, ha, poi, abrogato la norma appena richiamata, «*ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione*».

Successivamente, l'art. 1, comma 306, della l. 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007), ha modificato la disposizione da ultimo menzionata, ampliando le ipotesi di permanenza dell'agevolazione, fino a quando l'art. 1 della l. 24 dicembre 2007, n. 244 (cd. finanziaria 2008), ai commi 25-28, ha totalmente riscritto la disciplina, con effetto dal 1° gennaio 2008.

In relazione a tale successione di norme, Sez. 5, n. 03536/2018, De Masi, Rv. 647090-01, ha precisato che l'art. 1, commi 25-28, della l. n. 244 del 2007, pur abrogando l'art. 36, comma 15, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, che aveva, a sua volta, abrogato l'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, non ha ripristinato la disciplina dettata da tale norma, in quanto ha modificato le tariffe allegate al richiamato d.P.R. n. 131 del 1986 ed al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale), prevedendo una nuova regolamentazione, per la quale le agevolazioni fiscali relative ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici

particolareggiati, non volti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale convenzionata pubblica, sono ridotte, poiché le imposte devono essere corrisposte non più in misura fissa ma proporzionale, anche se resta, comunque, ferma la *ratio* della disciplina originaria, volta a diminuire per l'acquirente il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area. Tuttora, infatti, tali agevolazioni spettano nell'ipotesi di piano particolareggiato di iniziativa privata, anche prima della stipula della convenzione di lottizzazione, purché l'edificazione, che detta stipula presuppone, intervenga entro cinque anni.

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 della l. n. 212 del 2000, volto ad assicurare al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa nel giudizio di impugnazione, senza che l'Ufficio accertatore possa integrare il contenuto della motivazione in corso di causa (fattispecie nella quale la S.C. ha annullato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, con il quale erano state revocate le agevolazioni fiscali concesse ai sensi dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, in quanto in tale avviso era indicato, quale motivo della revoca, soltanto che l'area oggetto della compravendita, al momento dell'acquisto, non era compresa in un piano urbanistico particolareggiato, e solo nel corso del giudizio di impugnazione di tale atto l'Amministrazione finanziaria aveva integrato la motivazione, deducendo l'insussistenza dei presupposti del regime agevolativo in ragione dell'avvenuta realizzazione delle opere di urbanizzazione del terreno).

6.7.1. *Segue*. 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.

In motivazione, la Corte di cassazione ha prima di tutto richiamato una precedente statuizione, adottata con riferimento ad un'altra (similare) ipotesi di agevolazione fiscale, ove ha affermato la manifesta infondatezza

della questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 1 del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, conv., con modif., in l. 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui è prevista l'applicazione delle imposte ordinarie anche nel caso in cui il mancato riacquisto di altro immobile destinato ad abitazione principale, entro un anno dalla vendita infraquinquennale dell'immobile precedentemente acquistato con i benefici fiscali, sia dovuto a causa di forza maggiore, perché l'applicazione dell'ordinario regime tributario «*non ha natura sanzionatoria di una condotta dell'acquirente dell'immobile – solo rispetto alla quale potrebbe assumere significato esimente la forza maggiore – ma consegue alla sopravvenuta mancanza di causa del beneficio invocato all'atto dell'acquisto, essendo venuta meno la finalità abitativa*» (Sez. 5, n. 02552/2003, Oddo, Rv. 560597-01). La S.C. ha quindi ritenuto che lo stesso principio potesse essere applicato alla fattispecie esaminata, nella quale l'operatività del regime impositivo ordinario, in luogo di quello agevolatorio, consegue alla «*sopravvenuta – conclamata – mancanza di causa per la concessione del beneficio, destinato a ridurre i costi sostenibili per l'edificazione, non essendosi verificata la destinazione edificatoria del terreno entro il termine previsto dalla legge*».

In altre parole, la Corte di legittimità ha affermato che, essendo l'agevolazione giustificata dalla finalità di ridurre i costi di edificazione, se le opere non vengono realizzate nel termine fissato dalla legge, il beneficio fiscale non ha più ragione d'essere e deve essere revocato, senza che abbia alcun rilievo il fatto che la mancata edificazione sia stata determinata da forza maggiore, perché l'applicazione del regime impositivo ordinario, in luogo di quello beneficiato, non è una sanzione rivolta alla condotta del contribuente, ma la conseguenza della obiettiva sopravvenuta mancanza della causa, per la quale l'agevolazione era stata applicata.

Tale assunto è confermato dal successivo richiamo, sempre in motivazione, ad un altro precedente (Sez. 5, n. 18040/2016, Meloni, Rv. 641505-01), ove la medesima Corte di legittimità ha evidenziato che la disposizione agevolativa, ispirata alla *ratio* di diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione, connesso all'acquisto dell'area, è di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 disp. prel. c.c., e pertanto, in caso di mancata edificazione nel quinquennio, anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente, non può non comportare la revoca del beneficio usufruito (v. però *infra* la statuizione completa).

Nell'applicare alla fattispecie concreta i principi enunciati, la S.C. ha, quindi, ritenuto incensurabile l'affermazione della decisione impugnata, nella parte in cui ha sostenuto che la revoca delle agevolazioni non ha natura sanzionatoria della condotta del contribuente – in relazione alla quale avrebbe rilievo l'esimente della causa di forza maggiore – ma deriva dal fatto che è venuta meno la condizione sospensiva del pagamento

dell'imposta in misura normale, stante la sopravvenuta mancanza dei requisiti per applicare la norma agevolata.

Per completezza, occorre precisare che la medesima Corte di cassazione ha, infine, aggiunto che non può, in ogni caso, attribuirsi efficacia esimente alla condotta del comune – che, come dedotto dai ricorrenti, aveva bloccato l'intera lottizzazione – perché la forza maggiore è soltanto quella imprevedibile e sopravvenuta, che non dipende in alcun modo da un comportamento, direttamente o indirettamente, addebitabile al contribuente. In tale modo, la S.C. ha introdotto un'argomentazione ulteriore, evidentemente gradata, posto che, come evidenziato, a sostegno della decisione vi è comunque l'affermazione della irrilevanza dell'intervento della forza maggiore come elemento idoneo ad impedire la revoca del beneficio.

L'*iter* argomentativo seguito nella sentenza in esame è analogo a quello di Sez. 6-5, n. 24573/2014, Caracciolo, Rv. 633583-01. Anche in quest'ultima decisione, la S.C. ha richiamato il medesimo precedente, relativo ad altra ipotesi di agevolazione fiscale, ove è stata espressamente esclusa la rilevanza, quale esimente, della forza maggiore (Sez. 5, n. 02552/2003, Oddo, Rv. 560597-01) e ha ritenuto di poter applicare lo stesso principio all'agevolazione in questione, spiegando, con le stesse parole della sentenza illustrata, che l'operatività dell'ordinario regime fiscale – al posto di quello agevolato – consegue alla sopravvenuta conclamata mancanza di causa per la concessione del beneficio, in ragione della mancata realizzazione della destinazione edificatoria nel termine previsto dalla legge. In questo caso, però, la Corte di cassazione ha aggiunto, quale ulteriore argomento, con riferimento alla fattispecie esaminata, la considerazione secondo la quale, comunque, in astratto non poteva darsi rilievo al sopravvenuto mutamento di destinazione edificatoria dell'area, perché la nuova destinazione, effettuata in epoca successiva alla compravendita, non impediva in modo assoluto e generalizzato l'intento edificatorio ma manteneva la possibilità di edificare, sia pure per finalità diverse, perché la "forza maggiore" deve essere impediente in termini assoluti e con riferimento alla finalità prevista dalla legge, non già con riferimento alla finalità soggettiva del privato.

Si rinvengono, invece, numerose statuizioni della S.C. che, sempre con riferimento all'agevolazione prevista dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, hanno attribuito, in linea di principio, rilevanza certa alla forza maggiore, ai fini dell'esclusione della revoca del beneficio fiscale, dopo averne descritto le caratteristiche – a volte esaltando alcuni aspetti, a volte sottolineandone altri – e non sempre pervenendo a soluzioni convergenti con riferimento alle fattispecie concrete.

In alcune pronunce la causa di forza maggiore, idonea ad impedire la decadenza dall'agevolazione in esame, è descritta come caratterizzata dai requisiti di non imputabilità al contribuente, necessità e imprevedibilità.

In questo senso, v., di recente, Sez. 5, n. 02383/2018, Fasano, Rv. 646928-01, mediante la quale, dopo avere affermato che la *ratio* dell'agevolazione è quella di diminuire il costo di prima edificazione, quale 'contropartita' per l'adempimento delle prescrizioni che scaturiscono dagli oneri contemplati dalla pianificazione urbanistica, la S.C. ha precisato che, trattandosi di disposizione eccezionale, la relativa previsione è di stretta interpretazione, per cui «*non può spettare qualora l'edificazione sul terreno non sia realizzabile entro il quinquennio, anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente, ove la stessa non integri forza maggiore che, dovendo essere caratterizzata da non imputabilità, necessità ed imprevedibilità, non è integrata da un successivo provvedimento di destinazione dell'area a verde pubblico, mancando il requisito dell'imprevedibilità, atteso che il perseguimento dell'interesse pubblico è da ritenersi immanente nell'attività amministrativa*».

In motivazione, la Corte di cassazione ha sottolineato che, nell'ambito delle proprie valutazioni discrezionali, la P.A. ben può modificare in ogni momento l'assetto urbanistico del territorio, al fine di perseguire l'interesse pubblico, sicché, ove ritenga di destinare a verde pubblico un'area in un primo momento resa edificabile, tale scelta non può ritenersi imprevedibile, perché la relativa esigenza è immanente nell'attività amministrativa. La pronuncia assume in questa sede rilievo soprattutto per la parte in cui esclude la riconducibilità alla nozione di forza maggiore dell'attività della P.A. che, nel perseguimento dell'interesse pubblico, influisce sulla possibilità di edificare.

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.

Anche in questo caso, infatti, in motivazione, la S.C. ha evidenziato che la causa di forza maggiore, idonea ad impedire la decadenza dalle agevolazioni fiscali, deve essere caratterizzata dai requisiti di non imputabilità al contribuente, necessità e imprevedibilità.

In altre decisioni la forza maggiore che esclude la revoca del beneficio fiscale è 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 applicazione di tale principio, la S.C. ha escluso la forza maggiore nell'ipotesi di mancata edificazione dovuta a sequestro penale dell'immobile per il reato di smaltimento illecito di rifiuti, attesa la colpa dell'acquirente per omessa vigilanza sulla natura dei rifiuti conferiti nell'area).

In altre pronunce viene, invece, esaltata la natura imprevedibile ed inevitabile della forza maggiore, che impedisce la revoca del beneficio. Il riferimento è, di recente, 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 (nella specie, la riprogettazione, la revisione del piano regolatore generale e gli atti collegati, con la conseguente necessità di rinnovo delle concessioni edilizie).

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 ben vedere, queste ultime due pronunce non si pongono in linea con alcuni dei precedenti già citati, ove, in fattispecie analoghe a quelle appena riportate, la S.C. ha escluso che l'attività funzionale della P.A., che incide sull'edificabilità dell'area trasferita, possa essere considerata forza maggiore (v. *supra*).

Le medesime pronunce, peraltro, esaminano fattispecie molto simili a quella valutata nella decisione in esame (ove è stata operata la sospensione ad opera del Comune di tutta la lottizzazione), pervenendo, tuttavia, a conclusioni opposte.

In conclusione, dall'esame della giurisprudenza riportata, emerge la presenza di diversi orientamenti, tra loro discordanti, non solo con

riferimento alla questione della rilevanza o meno della forza maggiore, quale evento impeditivo della decadenza dal beneficio previsto dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, ma anche in relazione all'individuazione di ciò che può essere definito come tale.

6.8. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia.

L'art. 44 del d.l. 15 marzo 1965, n. 124, recante interventi per la ripresa dell'economia nazionale, conv., con modif., in l. 13 maggio 1965, n. 431 (poi abrogato dall'art. 1 del d.lgs. 13 dicembre 2010, n. 212), ha introdotto un'aliquota fissa agevolata per la registrazione dei trasferimenti a titolo oneroso di aree destinate alle costruzioni edilizie di carattere civile o anche industriale, ma ha previsto un termine entro il quale le opere dovevano essere effettuate.

L'art. 1 del d.l. 11 dicembre 1967, n. 1150, conv., con modif., in l. 7 febbraio 1968, n. 26, ha disposto, con riferimento all'agevolazione in questione, che la costruzione degli edifici sulle aree acquistate con i benefici sopradescritti dovesse essere ultimata entro il 31 dicembre 1973, a pena di decadenza dalle agevolazioni concesse.

L'art. 6 dello stesso d.l. n. 1150 del 1967, conv., con modif., in l. n. 26 del 1968, ha, inoltre, stabilito, sempre con riguardo alla medesima agevolazione, che i contribuenti ammessi alla fruizione della stessa, in via provvisoria, dovevano presentare all'Ufficio presso il quale l'atto era stato registrato, entro un anno dall'ultimazione dei lavori, una denuncia corredata da documentazione attestante l'adempimento degli obblighi previsti per ottenere la conferma dell'agevolazione medesima, aggiungendo che tale denuncia doveva essere presentata anche se le opere non erano ultimate e che, in quest'ultima ipotesi, l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero dei tributi nella misura ordinaria si sarebbe prescritta con il decorso di tre anni dalla data di presentazione della denuncia.

La Corte di legittimità si è pronunciata proprio sul computo di tale termine. In particolare, Sez. 5, n. 03543/2018, De Masi, Rv. 647271-01, ha ritenuto applicabile anche alle agevolazioni previste dall'art. 44 del d.l. n. 124 del 1965, conv. in l. n. 431 del 1965, il regime di proroga previsto dall'art. 1 del d.l. 22 dicembre 1981, n. 790, conv., con modif., in l. 23 febbraio 1982, n. 47 – norma che, malgrado l'intitolazione del provvedimento che la contiene, è stata ritenuta operante nell'intero territorio nazionale – sicché il termine perentorio annuale per la presentazione della denuncia, dalla quale risulti l'adempimento degli obblighi richiesti per la conferma delle agevolazioni fruite in via provvisoria in sede di registrazione dell'atto di trasferimento immobiliare, non decorre dalla data di ultimazione dei lavori, come previsto dall'art. 6

del d.l. n. 1150 del 1967, conv., con modif., in l. n. 26 del 1968, bensì dal 31 dicembre 1985, ovvero dalla scadenza del detto regime di proroga, con la conseguenza che soltanto dal 31 dicembre 1986 inizia a decorrere il termine triennale entro il quale l'Ufficio può disconoscere il diritto del contribuente al beneficio.

6.9. Le agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina.

L'art. 1 della l. 6 agosto 1954, n. 604, recante modificazioni alle norme relative alle agevolazioni tributarie in favore della piccola proprietà contadina, ha introdotto l'esenzione dell'imposta di bollo, oltre alla riduzione dell'imposta di registro e di quella ipotecaria, per determinati atti – quali la compravendita, la permuta, la concessione di enfiteusi, ed altri – posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, quando ricorrono i requisiti e le condizioni, stabiliti dal successivo art. 2, con la precisazione che le menzionate agevolazioni operano anche per gli acquisti a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo, quando vengano effettuati contestualmente ad uno degli atti sopra indicati, per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia.

In forza dell'art. 3 della l. n. 604 del 1954 cit., il riconoscimento dell'agevolazione presuppone che l'acquirente produca, unitamente all'atto presentato alla registrazione, un certificato del competente ispettorato provinciale agrario, attestante la sussistenza dei richiamati requisiti dell'agevolazione (tra i quali, il requisito soggettivo di coltivatore diretto).

Qualora il richiedente non sia in grado di produrre tale certificato, l'art. 4 della detta legge ammette la possibilità di produzione di un'attestazione provvisoria del medesimo ispettorato, concernente la pendenza degli accertamenti per il rilascio del certificato definitivo. In tal caso l'interessato deve, entro tre anni dalla registrazione, presentare all'Ufficio del registro il certificato definitivo, attestante che i requisiti prescritti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto. In difetto sono dovute le normali imposte, fatto salvo – in assenza tanto del certificato provvisorio quanto di quello definitivo – il diritto del contribuente di chiedere il rimborso nel termine triennale di prescrizione, previa allegazione del certificato mancante.

Occorre peraltro considerare che, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 604 del 1954, decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a norma della presente legge, alieni volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessi dal coltivarlo direttamente. Decade, altresì, dalle agevolazioni tributarie relative all'acquisto di case,

sopra richiamato, l'acquirente che, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, alieni volontariamente la casa o la conceda in locazione o la adibisca ad uso diverso da quello indicato.

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

A riguardo 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.

Più in generale, Sez. 5, n. 29293/2018, De Masi, Rv. 651546-01, ha 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.

Occorre comunque considerare che, come precisato da Sez. 5, n. 26454/2018, De Masi, Rv. 650752-01, il certificato definitivo è necessario per la dimostrazione dei presupposti richiesti dalla l. n. 604 del 1954 al momento della registrazione dell'atto, fermo restando il potere del giudice di valutarne l'idoneità probatoria rispetto ai requisiti previsti da tale legge.

Sez. 6-5, n. 17642/2018, La Torre, Rv. 649638-01, ha anche affermato che l'onere del contribuente di presentare il predetto certificato definitivo entro il termine di tre anni dalla registrazione dell'atto non può ritenersi assolto, mediante la sua produzione in giudizio dopo il decorso di tale termine, perché detto termine è previsto a pena di decadenza e le norme agevolative in materia fiscale sono di stretta interpretazione.

In ordine agli effetti della mancata tempestiva produzione del certificato definitivo, Sez. 5, n. 02941/2018, Stalla, Rv. 646931-01, ha ribadito che il contribuente perde il diritto al beneficio, ferma la possibilità di dimostrare di essersi attivato per conseguire la documentazione in tempo utile e che il superamento del predetto termine sia stato determinato dall'inerzia degli Uffici competenti (e non alla propria negligenza nel richiedere o sollecitare il rilascio del certificato).

Quest'ultima pronuncia è conforme ad un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, secondo il quale il contribuente che non adempia l'obbligo di produrre all'Ufficio il detto certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale di tre anni dalla registrazione dell'atto, non perde il diritto ai benefici, qualora provi che si è adoperato con adeguata diligenza allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile, richiedendola tempestivamente, e che il superamento del predetto termine è stato causato dagli uffici competenti, per avere gli stessi indebitamente ritardato il rilascio della documentazione (Sez. 5, n. 10406/2011, Bognanni, Rv. 617941-01).

Come evidenziato in motivazione da Sez. 5, n. 02941/2018, Stalla, Rv. 646931-01, tale orientamento non contrasta con quello, più volte espresso dalla S.C., secondo il quale, ove l'organo competente non abbia rilasciato il prescritto parere favorevole e, quindi, non venga tempestivamente prodotto il certificato di cui all'art. 4 della l. n. 604 del 1954, non può essere dichiarata la decadenza dal beneficio, quando il contribuente faccia valere, con libertà di prova, la sussistenza del presupposto per l'agevolazione richiesta (v., tra le altre, Sez. 5, n. 08326/2014, Botta, Rv. 630171-01), perché l'accertamento della qualità di coltivatore diretto, come la dimostrazione di tutti gli altri requisiti richiesti per l'ottenimento dell'agevolazione, ben può essere compiuto autonomamente dal giudice tributario, sulla base delle prove a tal fine offerte dal contribuente, ma ciò unicamente qualora il certificato prescritto dalla legge non venga rilasciato in tempo utile, a causa della comprovata

inerzia della P.A., e non per il ritardo o la negligenza del contribuente nel richiederne o sollecitarne il rilascio. In altre parole, il contribuente deve prima provare che la mancata tempestiva produzione del certificato definitivo non è lui addebitabile e poi è ammesso a provare la sussistenza dei requisiti previsti per ottenere il beneficio in questione.

Con riferimento alle ipotesi di decadenza previste dall'art. 7 della l. n. 604 del 1954, Sez. 5, n. 03199/2018, Stalla, Rv. 646937-01, ha affermato che la decadenza dal beneficio fiscale opera nel caso di acquisto della piccola proprietà contadina, se, nei cinque anni successivi, il fondo non viene coltivato, anche qualora ciò dipenda dall'esecuzione di opere prodromiche e funzionali all'esercizio dell'agricoltura, che non siano riconducibili a quelle indicate dall'art. 3 della l. 1° febbraio 1956, n. 53 (che individua gli atti inerenti alla formazione della piccola proprietà contadina), perché si tratta di opere che rispondono a scelte imprenditoriali e organizzative dell'acquirente e che, dunque, non possono ritenersi non imputabili allo stesso.

Infine, non si può trascurare Sez. 5, n. 15863/2018, Zoso, Rv. 649262-01, che ha esaminato una particolare fattispecie, in cui il contribuente, al momento dell'acquisto del terreno, ha chiesto di fruire del regime previsto per l'imprenditore agricolo dall'art. 1, nota 1, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, e poi ha presentato istanza di rimborso della maggior imposta versata, sostenendo di avere diritto all'agevolazione prevista dalla l. n. 604 del 1954, impugnando il silenzio-rifiuto serbato dall'Agenzia delle entrate.

La S.C. ha ritenuto opportuno richiamare l'orientamento già espresso in altre decisioni, secondo il quale non sono presenti nell'ordinamento principi generali immanenti al sistema, in virtù dei quali un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione deve ritenersi irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, alla luce dell'art. 77 del d.P.R. n. 131 del 1986, dedurre il principio contrario secondo il quale, sia pure con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione. Secondo la Corte di cassazione, la normativa speciale in materia di agevolazioni per l'edilizia popolare, in particolare, non contiene una norma che preveda la decadenza dal trattamento agevolato, qualora questo non venga richiesto all'atto della registrazione, aggiungendo che, quando l'accesso all'agevolazione è subordinato a particolari formalità, da eseguirsi a pena di decadenza, ciò è espressamente stabilito, come si ricava proprio dall'art. 5 della l. n. 604 del 1954, recante la disciplina delle agevolazioni alla proprietà contadina (Sez. 5, n. 14122/2010, Magno, Rv. 613854-01), con la conseguenza che, nel caso di specie, mancando la tempestiva richiesta di fruire dell'agevolazione di cui alla l. n. 604 del 1954 ed essendo prevista la formulazione della richiesta nell'atto da sottoporre a

registrazione, poiché in quell'occasione il contribuente ha chiesto di beneficiare di una diversa disciplina, connessa alla qualifica di imprenditore agricolo, è stata ritenuta preclusa la concessione della ridetta agevolazione.

6.10. L'esenzione dalle tasse automobilistiche per determinate categorie di veicoli.

L'art. 63 della l. 21 novembre 2000, n. 342, recante misure in materia fiscale, ha esentato dal pagamento delle tasse automobilistiche i veicoli ed i motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, per i quali siano decorsi trenta anni dalla loro costruzione. È tuttavia previsto il pagamento di una tassa di circolazione forfettaria annua, prevista per il caso in cui tali mezzi siano messi in circolazione.

Il medesimo articolo, nel testo previgente, aveva esteso la stessa esenzione agli autoveicoli e ai motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico, per i quali il termine era stato però ridotto a venti anni, aggiungendo, che le caratteristiche di questi ultimi mezzi, espressamente indicate nella disposizione richiamata, dovessero essere individuate, con propria determinazione, dall'ASI (Automobilclub Storico Italiano) e, per i motoveicoli, anche dalla FMI (Federazione Motociclistica Italiana).

Lo stesso articolo nell'attuale formulazione (risultante dalle modifiche apportate prima dall'art. 1, comma 666, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, e poi dall'art. 1, comma 1048, della l. 30 dicembre 2018, n. 145) prevede ora che gli autoveicoli e i motoveicoli di interesse storico e collezionistico con anzianità di immatricolazione compresa tra i venti e i ventinove anni abbiano solo una riduzione del 50% della tassa automobilistica, ma devono essere muniti del certificato di rilevanza storica di cui all'art. 4 del d.m. infrastrutture e trasporti 17 dicembre 2009 e recare il riconoscimento di storicità sulla carta di circolazione.

Con riferimento alla disciplina previgente, Sez. 5, n. 19421/2018, Mondini, Rv. 649722-01, ha affermato che l'esenzione dal pagamento della tassa automobilistica, originariamente prevista dall'art. 63 della l. n. 342 del 2000 per i veicoli di particolare interesse storico e collezionistico, dipende dall'accertamento, avente carattere costitutivo, dell'ASI, 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).

6.11. Le agevolazioni fiscali per l'industria nel Mezzogiorno.

Com'è noto, il d.P.R. 6 marzo 1978, n. 218 (Testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno), ha introdotto alcune agevolazioni fiscali, limitate nel tempo, finalizzate a favorire l'industrializzazione di alcuni territori.

In particolare, l'art. 101 del decreto ha previsto, per gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati, «impiantati», e per le costruzioni ad essi annesse, l'esenzione decennale dall'imposta locale sui redditi (all'epoca ILOR) sui relativi redditi industriali. Per gli stabilimenti già esistenti nei detti territori, ampliati, trasformati, riattivati, ricostruiti o rammodernati, lo stesso art. ha ugualmente accordato, per dieci anni, l'esenzione dall'ILOR, ma solo con riferimento al reddito derivante dall'ampliamento, dalla trasformazione, dalla riattivazione, dalla ricostruzione o dal rammodernamento.

Il successivo art. 105 del d.P.R. cit. ha, inoltre, stabilito la riduzione decennale della metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (all'epoca IRPEG), nei confronti delle imprese che si costituissero in forma societaria nei territori sopra indicati, per la realizzazione di nuove iniziative produttive in tali territori. La stessa disposizione ha inoltre previsto la riduzione della Tariffa al 0,50 per l'imposta di registro relativa alle fusioni di società ai sensi dell'art. 7, comma 1, della l. 16 dicembre 1977, n. 904, ove tali fusioni riguardassero società aventi sede nei territori sopra indicati, e ivi operanti, e la medesima riduzione per i conferimenti di imprese o società, aventi sede nei medesimi territori, ed ivi operanti.

L'art. 1, comma 2, della l. 31 ottobre 1978, n. 707, ha poi precisato che le disposizioni agevolative sopra richiamate, come quelle previste dall'art. 102 del d.P.R. cit. devono essere interpretate nel senso che non si applicano alle cliniche e alle case di cura.

Con riferimento all'agevolazione di cui all'art. 101 del d.P.R. n. 218 del 1987, Sez. 5, n. 33462/2018, D'Orazio, Rv. 652123-01, ha chiarito che il requisito del radicamento territoriale dell'impresa, necessario per beneficiare dell'esenzione decennale dall'ILOR, deve essere individuato in elementi che non coincidono necessariamente con la presenza di costruzioni ed impianti stabilmente infissi al suolo, non dipendendo la stabilità dell'insediamento produttivo dalle caratteristiche «fisiche» della struttura imprenditoriale, ma dal suo collegamento organizzativo e funzionale con un determinato territorio.

In motivazione, la Corte di legittimità ha specificato, con particolare riferimento alle imprese edili, che queste ultime possono beneficiare di tale

agevolazione tributaria anche se i manufatti sono provvisori ed amovibili, ove esista un rapporto durevole tra l'attività esercitata e l'ambito geografico nel quale essa viene ad incidere, con conseguente stabilità dell'impiego di personale, dovendosi individuare la *ratio* dell'esenzione nella finalità di promozione degli insediamenti produttivi, che migliorino i livelli di occupazione in determinati ambiti geografici (in senso conforme, sempre con riferimento alle imprese edili, Sez. 5, n. 08239/2004, Botta, Rv. 572464-01).

In ordine ai requisiti richiesti dall'art. 105 del d.P.R. n. 218 del 1978 per il riconoscimento dell'esenzione decennale dall'IRPEG, Sez. 5, n. 21863/2018, Venegoni, Rv. 650332-01, ha invece affermato che gli stessi sono costituiti dall'incremento occupazionale e dal miglioramento delle condizioni economiche in tali territori, mediante la realizzazione di una nuova iniziativa produttiva in forma societaria, rientrando pertanto in tale categoria ogni nuova attività di impresa, idonea a creare posti di lavoro ed opportunità di sviluppo economico. Pertanto, come precisato da Sez. 5, n. 17624/2018, Dell'Orfano, Rv. 649821-01, in caso di trasformazione di un'impresa preesistente, il requisito della novità dell'iniziativa produttiva, necessario per beneficiare dell'esenzione decennale, prevista dall'art. 105 del d.P.R. n. 218 del 1978, sussiste solo se il cambiamento incide sui livelli produttivi ed occupazionali, determinando risultati analoghi a quelli che si correlano all'inizio di un'attività di impresa del tutto nuova.

Occorre infine considerare Sez. 5, n. 17631/2018, Terrusi, Rv. 649709-01, la quale ha evidenziato che la mancata impugnazione del provvedimento di diniego del diritto all'esenzione ILOR e all'agevolazione IRPEG di cui agli artt. 101 e 105 del d.P.R. n. 218 del 1978, preclude al contribuente la possibilità di richiedere tali benefici nell'ambito del giudizio contro l'atto di recupero delle relative imposte.

6.12. La detassazione del reddito d'impresa (e da lavoro autonomo) reinvestito e le sorti della *dual income tax*.

Occorre altresì considerare il beneficio previsto dall'art. 4, comma 1, della l. 18 ottobre 2001, n. 383 (cd. Tremonti *bis*), che ha introdotto 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 comunque revocato se l'imprenditore o il lavoratore autonomo cedono a terzi o destinano i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa o all'attività di lavoro autonomo entro il secondo

periodo di imposta successivo all'acquisto, ovvero entro il quinto periodo di imposta successivo in caso di beni immobili (art. 4, comma 6, della l. cit.).

Sez. 5, n. 12902/2019, Saija, Rv. 653990-01, ha in proposito chiarito che tale agevolazione fiscale costituisce un beneficio «a fruizione automatica», per il godimento del quale non è richiesto alcun provvedimento abilitativo dell'Amministrazione, neanche tacito, con la conseguenza che, correlativamente, il verificarsi di una delle condizioni risolutive, previste dall'art. 4, comma 6, della l. n. 383 del 2001, determina l'automatica decadenza dal beneficio, senza necessità di una revoca espressa da parte dell'Ufficio.

La S.C. ha anche esaminato la questione relativa al rapporto tra il beneficio appena descritto e il «condono tombale», disciplinato dall'art. 9 della l. n. 289 del 2002.

Come sopra evidenziato, ripercorrendo gli argomenti illustrati delle Sezioni Unite (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01), la Corte di cassazione ha ribadito che il condono tombale ha incidenza sui debiti del contribuente, ma non opera sugli eventuali crediti di quest'ultimo. Tale forma di condono si traduce, infatti, in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che rende definitivo l'imponibile sulla base del quale viene calcolata l'imposta lorda, risultante dalla dichiarazione con la quale è formulata la richiesta di definizione automatica. Da ciò consegue che, una volta conclusa questa procedura, le agevolazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile non possono più essere oggetto di accertamento tributario, mentre le agevolazioni che hanno effetto diretto sull'imposta (quali i crediti di imposta, destinati ad operare come fattori di compensazione) non rientrano nell'ambito di applicazione del condono e restano soggetti all'eventuale contestazione da parte del Fisco (Sez. 5, n. 32257/2018, Cavallari, Rv. 652177-01).

In virtù di tale premessa, la Corte di legittimità, nella stessa pronuncia, ha rilevato che il perfezionamento della procedura di condono di cui all'art. 9 della l. n. 289 del 2002 preclude ogni accertamento tributario, che riguardi l'agevolazione disciplinata dall'art. 4 della l. n. 383 del 2001, sopra richiamata, perché quest'ultima, consentendo di escludere dall'imposizione alcune voci di reddito, incide sulla determinazione della base imponibile, alla stregua delle deduzioni, e rientra nell'ambito di applicazione del menzionato condono, che, come pure si evince dall'art. 9, comma 9, della l. n. 289 del 2002, ha l'effetto di rendere definitivo l'imponibile, sulla cui base viene poi calcolata l'imposta lorda (Sez. 5, n. 32257/2018, Cavallari, Rv. 652177-02).

Occorre infine evidenziare che la l. n. 383 del 2001, nell'introdurre nuove misure per il rilancio dell'economia, ha anche provveduto alla

soppressione di alcune agevolazioni fiscali preesistenti, recando, in alcuni casi, una disciplina di transitoria e di dettaglio, su cui la Corte di cassazione ha avuto modo di pronunciarsi.

In particolare, nell'interpretare le disposizioni relative al beneficio in precedenza previsto dall'art. 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 466 (*dual income tax*), **Sez. 5, n. 01744/2019, Giudicepietro, Rv. 652712-01,** ha ritenuto che la disposizione dell'art. 5, comma l, lett. *b)*, della l. n. 383 del 2001, deve essere intesa nel senso che assumono rilevanza, ai fini della persistente fruizione degli effetti agevolativi previsti dal d.lgs. n. 466 del 1997, le operazioni di variazione in aumento del capitale eseguite fino alla data del 30 giugno 2001, in proporzione ai giorni che intercorrono tra la data del conferimento in denaro e quella di chiusura del periodo d'imposta in cui esso è effettuato e, per il periodo d'imposta successivo, per l'intero loro ammontare, mentre detto effetto non si produce, ai sensi dell'art. 3, comma 3, lett. *c)*, del medesimo d.lgs., fino alla concorrenza dei finanziamenti verso partecipate, ancorché effettuati successivamente al 30 giugno 2001, se non nell'ipotesi di rimborso di detti finanziamenti, ancorché intervenuto successivamente alla predetta data, nei limiti di tale rimborso ed in proporzione al periodo intercorrente tra la data del rimborso medesimo e quella di chiusura del periodo d'imposta in cui è stato effettuato e, per il periodo d'imposta successivo, per l'intero suo ammontare (salvo che intervengano nuove variazioni in aumento o in diminuzione dei crediti da finanziamento da valutare, nei sensi sopra indicati, al termine del periodo d'imposta considerato).

La soluzione adottata si pone peraltro in perfetta continuità con una precedente statuizione, che qualche anno prima ha enunciato lo stesso identico principio (Sez. 5, n. 21241/2017, Iannello, Rv. 645306-01).

6.13. Imposte ipotecarie e catastali e aliquote agevolate per l'acquisto di beni strumentali.

Come emerso dall'esame di alcune delle disposizioni già illustrate, la disciplina delle imposte ipotecarie e catastali trova in numerosi testi di legge speciali previsioni agevolative.

Nel periodo in rassegna, la Corte di cassazione ha esaminato le previsioni contenute nell'art. 35, comma 10-*ter*, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal d.l. 25 giugno 2008 n. 112, conv., con modif., in l. 6 agosto 2008, n. 133. In virtù di tale disposizione, «*Per le volture catastali e le trascrizioni relative a cessioni di beni immobili strumentali di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'art. 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al d.lgs. 24*

febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, e dall'art. 14-bis della l. 25 gennaio 1994, n. 86, ovvero imprese di locazione finanziaria, ovvero banche e intermediari finanziari di cui agli artt. 106 e 107 del Testo unico di cui al d.lgs- 1° settembre 1993, n. 385, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dal comma 10-bis del presente articolo, sono ridotte della metà. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente decorre dal 1° ottobre 2006».

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 ed oggettivi, ed in particolare, sotto quest'ultimo profilo (secondo quanto si evince dall'inciso «*limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria*»), che la cessione abbia ad oggetto beni immobili strumentali nell'ambito di una operazione di *leasing* finanziario, inequivocamente riferita a tutti i soggetti indicati nella norma quali possibili fruitori dell'agevolazione.

Tale interpretazione, ha evidenziato la S.C., risulta coerente con la *ratio* della disposizione agevolativa, che è quella di assicurare una equiparazione fiscale tra le scelte aziendali di investimento – di acquisizione diretta dei beni strumentali in proprietà o tramite contratti di locazione finanziaria – evitando così che il ricorso allo strumento del *leasing* si presenti, nel complesso, maggiormente oneroso sul piano fiscale, dovendo scontare una doppia imposizione (al momento dell'acquisto del bene da parte della società di *leasing* e al momento dell'eventuale riscatto del bene ad opera dell'utilizzatore).

In continuità con tale pronuncia, **Sez. 5, n. 14187/2019, Billi, Rv. 654006-01**, ha ribadito che la riduzione dell'aliquota prevista dall'art. 35, comma 10-*ter*, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, opera limitatamente all'acquisto e al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria e si fonda sull'unitarietà dell'operazione negoziale, consistente nell'acquisto di un immobile strumentale da concedere in *leasing* e nel successivo riscatto da parte dell'utilizzatore, ove i negozi collegati usufruiscono di una tassazione agevolata perché le imposte vengono ripartite tra i due momenti dell'unica operazione.

6.14. Le esenzioni riguardanti gli interessi delle obbligazioni pubbliche.

L'art. 31 del d.P.R. n. 601 del 1973 ha previsto l'esenzione dall'IRPEF, dall'IRPEG e dall'imposta locale sui redditi gli interessi, i premi e gli altri frutti dei titoli del debito pubblico, dei buoni postali di risparmio, delle cartelle di credito comunale e provinciale emesse dalla Cassa depositi e prestiti e delle altre obbligazioni e titoli similari emessi da Amministrazioni statali, anche con ordinamento autonomo, da Regioni, Provincie e Comuni e da Enti pubblici istituiti esclusivamente per l'adempimento di funzioni statali o per l'esercizio diretto di servizi pubblici in regime di monopolio.

In proposito, **Sez. 5, n. 08514/2019, Giudicepietro, Rv. 653346-01**, ha affermato che gli interessi legali previsti dall'art. 1 della l. 12 agosto 1993, n. 313 sui titoli di Stato al portatore sottratti, smarriti o distrutti, non sono equiparabili a quelli di cui all'art. 31 del d.P.R. n. 601 del 1973, scaturenti direttamente dagli investimenti in titoli di Stato, aventi natura diversa e ricollegati al verificarsi di presupposti differenti, né è possibile l'estensione, in favore dei primi, del regime di esenzione stabilito per questi ultimi, attesa la natura eccezionale del trattamento tributario agevolativo, insuscettibile di applicazione analogica, con conseguente, ordinario assoggettamento degli stessi al regime giuridico ordinario di tassazione dei redditi di capitale.

6.15. Le esenzioni per gli atti relativi allo scioglimento o alla cessazione degli effetti civili del matrimonio.

In virtù dell'art. 19 della l. 6 marzo 1987 n. 74, tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e ai procedimenti, anche esecutivi e cautelari, diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della l. 1 dicembre 1970 n. 898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa.

Com'è noto, con sentenza n. 176/1992, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo menzionato, in relazione agli artt. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 635 e 1 della Tariffa allegata allo stesso d.P.R., nella parte in cui non comprende, nell'esenzione dal tributo, anche le iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel giudizio di separazione. Con sentenza n. 154/1999, la stessa Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del medesimo articolo, nella parte in cui non estende l'esenzione in esso

prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi.

In argomento, **Sez. 1, n. 06522/2019, Caiazzo, Rv. 653629-02**, ha di recente ribadito (conf. Sez. 5, n. 00860/2014, Sambito, Rv. 629247-01), che l'agevolazione di cui all'art. 19 della l. n. 74 del 1987, riguardante gli atti esecutivi degli accordi intervenuti tra i coniugi, sotto il controllo del giudice, per regolare i rapporti patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale (compresi quelli aventi ad oggetto il riconoscimento o il trasferimento della proprietà, mobiliare o immobiliare, all'uno o all'altro di essi, o in favore dei figli), spetta solo se i soggetti che li pongano in essere siano gli stessi coniugi che hanno concluso i suddetti accordi, e non anche terzi.

Come peraltro affermato da Sez. 5, n. 14157/2013, Bruschetta, Rv. 627108-01, l'agevolazione in questione opera con riferimento a tutti i provvedimenti «relativi» al procedimento di cessazione degli effetti civili del matrimonio, compresi quelli (nella specie, la divisione giudiziale con attribuzione della casa coniugale in proprietà esclusiva al contribuente) pronunciati fuori dallo stesso, purché rivolti a regolare rapporti economici insorti tra i coniugi a cagione della loro lite matrimoniale.

D'altronde, la Corte di cassazione ha più volte ribadito che l'art. 19 della l. n. 74 del 1987 deve essere interpretato nel senso che l'esenzione si estende a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio, in modo tale da garantire l'adempimento delle obbligazioni che i coniugi hanno assunto, per conferire un nuovo assetto ai loro interessi economici, anche con atti i cui effetti siano favorevoli ai figli (v., in tal senso, Sez. 5, n. 16348/2013, Sambito, Rv. 627198-01 e Sez. 5, n. 11458/2005, Meloncello, Rv. 581955-01: fattispecie in cui sono state effettuate cessioni ai figli di beni immobili di uno o di entrambi i coniugi, in attuazione degli accordi intercorsi in sede di separazione personale).

Da ultimo, **Sez. 5, n. 07966/2019, Nonno, Rv. 653055-01**, ha espressamente affermato che, non solo il trasferimento da un coniuge all'altro (Sez. 5, n. 8104/2017, Zoso, Rv. 643608-01 e Sez. 5, n. 13340/2016, Zoso, Rv. 640344-01), ma anche la vendita a terzi del bene, acquistato con le agevolazioni «prima casa», prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto, non comporta la revoca dai benefici fiscali, se tale vendita è stata effettuata in attuazione di accordi raggiunti in sede di separazione o di divorzio, attesa l'operatività dell'art. 19 della l. n. 74 del 1987, nel testo conseguente alla declaratoria d'incostituzionalità (Corte cost. n. 154/1999), la cui *ratio* è quella di favorire la complessa sistemazione dei rapporti patrimoniali in occasione della crisi coniugale, senza che derivino ripercussioni fiscali sfavorevoli.

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'o.m. 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'eccedenza poteva essere versata in un massimo di otto rate semestrali con l'applicazione degli interessi legali a decorrere dal 17 aprile 2003 (termine poi prorogato).

L'art. 1, comma 665, della l. 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), ha poi espressamente previsto che, nel caso in cui i soggetti sopra indicati avessero già versato imposte per il triennio 1990-1992 d'importo superiore a quello previsto dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, potessero ottenere il rimborso di quanto pagato in eccesso – con esclusione di quelli che svolgevano attività d'impresa, per i quali l'applicazione dell'agevolazione era stata sospesa nelle more della verifica della compatibilità del beneficio con l'ordinamento dell'Unione europea – sempre che avessero presentato l'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, e successive modif. 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.

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 anche introdotto limiti quantitativi allo stesso, aggiungendo che esso deve essere erogato, nei limiti della spesa autorizzata. In particolare, ha previsto che, qualora l'ammontare delle richieste ecceda le complessive risorse stanziate, i rimborsi devono essere effettuati, applicando la riduzione percentuale del 50% sulle somme dovute e che, a seguito dell'esaurimento delle risorse stanziate, non si procede all'effettuazione di ulteriori rimborsi.

In argomento, occorre prima di tutto richiamare Sez. 6-5, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-01, la quale, ribadendo un orientamento oramai consolidato (cfr. Sez. 6-5, n. 09577/2012, Caracciolo, Rv. 622961-01), ha affermato che, 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.

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 incide 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.

Nessuna questione interpretativa ha, invece, posto la specificazione, inserita dall'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b)*, del d.l. n. 91 del 2017, relativa alla spettanza del rimborso anche in favore dei percettori di reddito da lavoro dipendente (o a questi ultimi assimilati o equiparati), considerato che la giurisprudenza era già da tempo concorde nell'affermare la legittimazione a fare richiesta di tale rimborso (e ad impugnare l'eventuale rifiuto) non solo in capo al soggetto che aveva effettuato il versamento (cd. sostituto d'imposta), ma anche a colui che aveva percepito le somme assoggettate a ritenuta (cd. sostituito d'imposta), essendo quest'ultimo il beneficiario diretto del provvedimento agevolativo (v., da ultimo, Sez. 5,

n. 17472/2017, Iannello, Rv. 644905-01 e Sez. 6-5, n. 29039/2017, Carbone, Rv. 646972-01).

Ad ulteriore conferma di tale orientamento è intervenuta Sez. 6-5, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-02, la quale ha ribadito che, per quanto riguarda le misure agevolative in esame – come poi confermato dall'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, nel testo novellato dall'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b)*, della l. n. 123 del 2017, di conv., con modificazioni, del d.l. n. 91 del 2017 – anche il percettore di reddito da lavoro dipendente può esercitare il diritto al rimborso delle somme indebitamente ritenute alla fonte e versate dal datore di lavoro, in virtù della regola generale enunciata dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, che legittima alla presentazione della relativa richiesta anche il cd. sostituito, quale effettivo beneficiario del provvedimento agevolativo.

È opportuno, poi, sin da ora evidenziare che, come *infra* illustrato, l'agevolazione in esame non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, costituendo un aiuto di Stato illegittimo, e neppure 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. 19577/2018, Nonno, Rv. 650051-01 e **Sez. 5, n. 02208/2019, Zoso, Rv. 652369-01**).

7.2. Le ulteriori misure in favore dei soggetti colpiti dall'eruzione dell'Etna del 2001 e del 2002.

Il d.l. 4 novembre 2002, n. 245, conv., con modif., in l. 27 dicembre 2002 n. 286, ha previsto, in favore dei contribuenti che, alle date del 29 e 31 ottobre 2002 e dell'8 novembre 2002, erano residenti o avevano sede operativa o lavorativa nei territori della provincia di Catania colpiti dall'eruzione dell'Etna, la sospensione dei termini per l'adempimento degli obblighi di natura tributaria, da disporsi con decreto ministeriale, ai sensi dell'art. 9, comma 2, della l. n. 212 del 2000. Tale sospensione è stata poi reiteratamente prorogata.

In proposito, Sez. 5, n. 17634/2018, Balsamo, Rv. 649611-01, ha ritenuto che tale sospensione è applicabile ai contribuenti colpiti dagli eventi calamitosi sopra individuati, anche con riferimento all'anno 2001, atteso che il d.m. del 17 maggio 2005, che ne ha disposto la proroga, anche se ha considerato solo la sospensione di cui al precedente decreto ministeriale del 14 novembre 2002 (e non quella dell'ancora più risalente d.m. del 9 agosto 2001), deve essere oggetto di un'interpretazione costituzionalmente orientata, che ne estende l'applicazione ai versamenti sospesi nel 2001, sempre a causa degli stessi eventi, verificatisi tra il mese di luglio 2001 e quello di ottobre 2002, al fine di evitare discriminazioni tra contribuenti interessati alla medesima calamità naturale, non potendo le

diversificazioni di regime tributario, specie per periodi di imposta sospesi per i medesimi motivi, risolversi in un'arbitraria discriminazione.

In motivazione, la Corte di cassazione ha precisato che, con riferimento ai primi episodi sismici, iniziati nel luglio 2001, era stato emesso il d.m. del 9 agosto 2001, che, all'art. 1, aveva stabilito, in favore dei soggetti interessati dall'emergenza derivante dall'eruzione del vulcano Etna, dettagliatamente individuati, la sospensione degli adempimenti e dei versamenti fiscali dal 13 luglio 2001 fino al 10 dicembre 2001, stabilendo che con d.m. dovessero poi essere stabilite le modalità di ripresa della riscossione delle somme sospese, anche mediante rateizzazione. La stessa S.C. ha evidenziato che il richiamato decreto conteneva la riserva di fornire istruzioni in merito alle modalità di recupero, poi non adottate, sicché l'interpretazione restrittiva del d.l. n. 245 del 2002, conv., con modif., in l. n. 286 del 2002, che escluderebbe da campo di applicazione le sospensioni non richiamate nel d.m. del 14 novembre 2002 condurrebbe, comunque, ad una declaratoria di illegittimità del recupero immediato delle imposte, oltre che una discriminazione di trattamento tra i contribuenti, interessati dal medesimo fenomeno sismico (iniziato nel 2001 e protrattosi per anni), per i quali il termine di pagamento delle imposte scadeva nel periodo compreso tra il 13 luglio e il 10 dicembre 2001, e coloro il cui termine spirava invece in un periodo successivo, in quanto – benché tutti residenti nei medesimi comuni e colpiti dai medesimi eventi sismici, nonché beneficiari di diversi periodi di sospensione del pagamento delle imposte – si esporrebbero, i primi, al mancato recupero in assenza di decreti attuativi (non colmabile dalle determinazioni dell'Agenzia) e, i secondi, al recupero secondo le modalità disciplinate dal decreto ministeriale del 14 novembre 2002. Una interpretazione costituzionalmente orientata, ha aggiunto la Corte di legittimità, che applica anche alle vittime degli eventi calamitosi verificatisi nel 2001 i benefici fiscali in questione, consente invece di realizzare il principio di certezza delle situazioni giuridiche e di evitare discriminazioni fra soggetti che si trovano nella medesima condizione, posto che diversificazioni di regime tributario, in particolare per periodi di imposta sospesi per i medesimi motivi, devono essere supportate da giustificazioni adeguate e non si devono risolvere in arbitraria discriminazione.

7.3. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise.

L'art. 6, comma 4-*bis*, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, ha previsto che le disposizioni recate dall'art. 3 del d.l. 23 ottobre 2008, n. 162, conv., con modif., in l. 22 dicembre 2008, n. 201, si

applicassero a tutti i soggetti residenti o aventi domicilio nei territori maggiormente colpiti dagli eventi sismici del 31 ottobre 2002.

Il richiamato art. 3, comma 2, del d.l. n. 162 del 2008, conv., con modif., in l. n. 201 del 2008, consentiva, al fine di definire la posizione previdenziale e tributaria, la corresponsione dell'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero, per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni ivi indicate, al netto dei versamenti già eseguiti, ridotto al 40%, in centoventi rate mensili di pari importo da versare entro il giorno 16 di ciascun mese a decorrere da gennaio 2009.

La norma, che prevede la possibilità di un pagamento ridotto delle somme dovute e non pagate, nulla dice in ordine alla possibilità di chiedere il rimborso delle somme che invece sono state già pagate per intero.

Nel solco di quanto già riportato, con riguardo all'orientamento della giurisprudenza di legittimità in ordine alle misure previste in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia prima che il legislatore contemplasse espressamente il diritto al rimborso delle somme già pagate per intero, Sez. L, n. 00037/2018, Boghetich, Rv. 646621-01, ha affermato che l'art. 6, comma 4-*bis*, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, nel prevedere la possibilità di definizione della posizione previdenziale e tributaria con il pagamento del 40% del dovuto, ha una *ratio* diversa rispetto a quella che informa in generale i provvedimenti di sanatoria, essendo diretta ad indennizzare i soggetti coinvolti in eventi calamitosi, sicché, in deroga al principio per cui la sanatoria non determina la possibilità di ottenere rimborsi dallo Stato, si deve ritenere, secondo una interpretazione costituzionalmente orientata, che chi ha interamente onorato il carico tributario o previdenziale possa ottenere l'eguale riduzione prevista per chi nulla ha pagato.

In motivazione, la S.C. ha tenuto conto che a tali conclusioni la giurisprudenza è pervenuta anche con riferimento ad analoghe misure agevolative (v., ez. 6-5, n. 04291/2018, Manzon, cit. ed i precedenti *ivi* richiamati), evidenziando che, sul tema della sopravvenienza di disposizioni incidenti su obbligazioni pubbliche già perfezionatesi, sopprimendole ovvero riducendole, la Corte Costituzionale aveva già espresso un univoco orientamento conforme a quello appena espresso, ravvisando la non compatibilità costituzionale di una diversa soluzione, sotto il profilo della irragionevolezza, atteso che, altrimenti, si applicherebbe un trattamento deteriore al soggetto che, nel rispetto della normativa previgente, abbia già provveduto all'adempimento, rispetto a chi non abbia invece effettuato alcun pagamento o abbia pagato somme inferiori al dovuto (Corte cost. n. 227/2009, n. 320/2005, n. 416/2000, n. 421/1995).

7.4. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994.

L'art. 4, comma 90, della l. 24 dicembre 2003 n. 350 (legge finanziaria 2004), ha previsto che le disposizioni di cui all'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, sopra illustrate, si applicano anche ai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994, destinatari dei provvedimenti agevolativi in materia di versamento delle somme dovute a titolo di tributi, contributi e premi di cui ai commi 2, 3 e 7-*bis* dell'art. 6 del d.l. 24 novembre 1994 n. 646, conv., con modif., in l. 21 gennaio 1995 n. 22, che possono regolarizzare la propria posizione relativa agli anni 1995, 1996 e 1997, entro il 31 luglio 2004, ovvero secondo le modalità di rateizzazione, previste dal citato comma 17 dell'art. 9 l. n. 289 del 2002.

In proposito, **Sez. 5, n. 01127/2019, Castorina, Rv. 652513-01**, ha affermato che il contribuente che abbia ottemperato integralmente al pagamento dell'obbligazione tributaria, in relazione alla quale poteva fruire dell'agevolazione, ha diritto di ottenere la restituzione di quanto versato in eccesso, sia perché, sotto il profilo testuale, la locuzione «*regolarizzare la propria posizione*», contenuta nella disposizione sopra richiamata, è riferibile anche all'ipotesi in cui il contribuente abbia provveduto al versamento, sia perché, sotto il profilo logico-sistematico, l'unitarietà dell'agevolazione rende irragionevole *ex* art. 3 Cost. ritenere esclusi quanti abbiano già pagato.

7.5. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi.

Com'è noto, l'art. 5-*sexies* del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, conv., con modif., in l. 21 febbraio 2003, ha stabilito che il beneficio già previsto in via generale dall'articolo 4, comma 1, della l. n. 383 del 2001 (la detassazione del 50%del reddito d'impresa e da lavoro autonomo, reinvestito in beni strumentali nuovi, su cui v. *supra*) fosse prorogato fino al secondo periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 25 ottobre 2001, limitatamente agli investimenti realizzati fino al 31 luglio 2003 nelle sedi operative di imprese ubicate nei comuni interessati dagli eventi calamitosi dichiarati con i d.P.C.M. del 29 ottobre 2002, del 31 ottobre 2002, dell'8 novembre 2002 e del 29 novembre 2002, in relazione ai quali sono state emanate, entro il 31 dicembre 2002, ordinanze sindacali di sgombero, ovvero ordinanze di interdizione al traffico delle principali vie di accesso al territorio comunale.

Con riferimento a tale misura, **Sez. 5, n. 06811/2019, Pandolfi, Rv. 653166-01,** ha precisato che il riferimento alle ordinanze sindacali di interdizione del traffico deve essere inteso nel senso che l'interdizione può

riguardare il territorio comunale nel suo insieme, e non le sole vie di accesso al singolo insediamento produttivo, dovendosi presumere che una sede operativa risenta comunque di danni a seguito di tali limitazioni al traffico veicolare.

8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA.

Occorre considerare che, come di recente ribadito da Sez. 5, n. 17563/2018, Solaini, Rv. 649639-01, la riduzione dei tributi dovuti da imprese in aree colpite da calamità naturali non è mai applicabile in materia di IVA, atteso che il riconoscimento del diritto al rimborso proporzionale delle somme già corrisposte, non soddisfacendo il principio di neutralità fiscale e non garantendo la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel territorio italiano, si pone di per se stesso in contrasto col diritto dell'UE. In tal senso si è peraltro espressamente pronunciata la Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE 15 luglio 2015, C-82/14).

Nello stesso senso si è pronunciata anche Sez. 5, n. 19577/2018, Nonno, Rv. 650051-01, ma già Sez. 5, n. 18205/2016, Luciotti, Rv. 641051-01 e Sez. 5, n. 25278/2015, Cicala, Rv. 638009-01, avevano affermato, con riferimento all'agevolazione di cui all'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, che tale beneficio non opera con riferimento all'IVA, atteso che, nel prevedere in favore delle persone colpite dal terremoto che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa una riduzione del 90% di tale imposta, con riconoscimento del diritto al rimborso in tale proporzione delle somme già corrisposte, non soddisfa il principio di neutralità fiscale e non consente di garantire la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel territorio italiano, ponendosi dunque in contrasto con l'ordinamento comunitario.

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

Com'è noto, la Commissione europea, con la decisione n. 2015/5549/CE, ha stabilito che determinate misure, adottate dal nostro Paese, che hanno ridotto tributi e contributi dovuti da imprese rimaste vittime di calamità naturali (l. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17, e successive modif. e integrazioni; l. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, e successive modif. e integrazioni; l. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 363, e successive modif. e integrazioni; l. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 1011, e successive modif. e integrazioni; l. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, comma 109, e successive modif. e integrazioni; d.l. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6, commi 4-*bis* e 4-*ter*, conv., con modif., in l. 28 gennaio 2009, n. 2, e successive modif. e

integrazioni; l. 12 novembre 2011, n. 183, art. 33, comma 28, e successive modif. e integrazioni), costituiscono aiuti di Stato vietati dall'art. 108, § 3, TFUE e sono incompatibili con il mercato interno.

Nella stessa decisione è fatta salva l'ipotesi che si tratti di aiuti individuali, che, al momento della concessione, soddisfano le condizioni previste dal reg. UE n. 1407/2013 (relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 TFUE agli aiuti *de minimis*) o dal reg. UE n. 717/2014 (relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 TFUE agli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e dell'acquacoltura), ovvero dai regolamenti che individuano gli aiuti *de minimis*, o che, comunque, al momento della loro concessione, soddisfano le condizioni previste dal regolamento, adottato in applicazione dell'art. 1 del reg. CE n. 994/98 (sull'applicazione degli artt. 92 e 93 del trattato che istituisce la Comunità europea – ora artt. 87 e 88 TUE – a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali), o da ogni altro regime di aiuto approvato, ovviamente fino alla concorrenza dell'entità massima consentita.

Secondo la Commissione europea, infatti, una decisione negativa in merito ad un regime di aiuti non pregiudica la possibilità che determinati vantaggi, concessi nel quadro dello stesso regime, non costituiscano di per sé aiuti di Stato, o configurino, interamente o in parte, aiuti compatibili con il mercato interno (ad esempio perché il beneficio individuale è concesso a soggetti che non svolgono un'attività economica, e che pertanto non possono essere considerate imprese, oppure perché il beneficio individuale è in linea con il regolamento *de minimis* o è stato concesso in conformità ad un regime di aiuto approvato o a un regolamento di esenzione).

Ovviamente il giudice nazionale deve dare attuazione alle decisioni della Commissione europea, anche mediante disapplicazione delle norme interne con esse contrastanti (v., tra le tante, Sez. 5, n. 22318/2010, Persico, Rv. 615131-01). In particolare, come ribadito da Sez. 5, n. 01325/2018, Venegoni, Rv. 646919-01, tali decisioni (nella specie, proprio in tema di aiuti di Stato), ancorché prive dei requisiti della generalità e dell'astrattezza, costituiscono fonte di produzione del diritto e, pertanto, vincolano il giudice nazionale anche nei giudizi pendenti, in quanto *ius superveniens* incidente sul rapporto controverso, tant'è che, laddove detta disciplina venga adottata nel corso del giudizio di legittimità, e renda necessario procedere ad accertamenti di fatto, incompatibili con la struttura dello stesso, la pronuncia impugnata, se incompatibile con il nuovo regime, deve essere cassata con rinvio.

Al fine di delimitare l'ambito soggettivo di applicazione della menzionata decisione della Commissione europea, occorre prima di tutto

individuare quale sia la definizione di impresa fatta propria dal diritto unionale.

Si deve pertanto richiamare Sez. 6-5, n. 10450/2018, Solaini, Rv. 648403-01, la quale ha precisato che, in tema di aiuti di Stato, la nozione euro-unitaria 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.

Va poi verificato se, da un punto di vista oggettivo, il beneficio fiscale che costituisce aiuto di Stato non sia tra quelli consentiti dal diritto dell'unione.

Sul punto, Sez. 6-5, n. 10450/2018, Solaini, Rv. 648403-02, ha precisato che, in tema di aiuti di Stato, erogati a imprese per calamità naturali, il giudice nazionale è tenuto a verificare se il beneficio individuale sia compatibile con il regolamento *de minimis* applicabile o, in difetto, se ricorrono le condizioni che rendono l'aiuto compatibile con il mercato interno ai sensi dell'art. 107, § 2, lett. *b)*, TFUE (e cioè che si tratti di aiuto destinato a compensare i danni causati da calamità naturali). Da ciò deriva, secondo la S.C., che il contribuente che voglia fruire del beneficio deve fornire la prova, per il rispetto del limite del *de minimis*, che l'ammontare totale degli aiuti ottenuti nel periodo di tre anni (decorrente dal momento dell'ottenimento del primo aiuto e comprendente qualsiasi aiuto pubblico, accordato sotto qualsiasi forma) non supera la soglia prevista nel regolamento, ovvero, in caso di applicazione dell'ipotesi prevista dall'art. 107, § 2. lett. *b)*, TFUE, di avere avuto la sede operativa nell'area colpita dalla calamità al momento dell'evento ed anche l'assenza di una sovracompensazione dei danni subiti, scorporando dal pregiudizio accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o derivanti da altre forme di aiuto).

La pronuncia è stata adottata con riferimento alle misure stabilite dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia, sopra illustrate.

Nello stesso senso ha statuito **Sez. 5, n. 02208/2019, Zoso, Rv. 652369-01**, sempre con riferimento alle disposizioni appena richiamate.

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*).

10. Il recupero degli aiuti di Stato.

L'accertamento dell'incompatibilità con il diritto unionale di aiuti di Stato, già percepiti, ha comportato la necessità di disciplinarne la restituzione.

La S.C. ha esaminato la disciplina prevista per la restituzione degli aiuti di Stato, erogati ai sensi del menzionato art. 5-*sexies* del d.l. n. 282 del 2002, conv., con modif., in l. n. 27 del 2003. In particolare, Sez. 5, n. 05434/2018, Locatelli, Rv. 647251-01, ha precisato che, nel caso in cui tali aiuti siano stati concessi a società di persone non soggette ad imposta sui redditi, l'attestazione prevista dall'art. 24, comma 2, della l. 25 gennaio 2006, n. 29, finalizzata a fornire all'Amministrazione gli elementi necessari a individuare l'aiuto fruito, deve essere presentata dai soci, quali unici beneficiari della detassazione del reddito d'impresa, imputato direttamente agli stessi, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986. Sempre con riferimento all'agevolazione prevista dall'art. art. 5-*sexies* del d.l. n. 282 del 2002, conv., con modif., in l. n. 27 del 2003, che si riveli incompatibile con il diritto dell'Unione, Sez. 5, n. 21080/2018, D'Orazio, Rv. 649974-01, ha chiarito che il termine bimestrale per le restituzioni, indicato dall'art. 5, comma 5, della decisione n. 2005/315/CE, recepito dall'art. 24 della l. n. 29 del 2006, non ha natura perentoria, sicché il mancato rispetto dello stesso può assumere rilievo solo nell'ambito di un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione europea dinanzi alla Corte di Giustizia, in quanto, da un lato, l'art. 15 del reg. CE n. 659 del 1999 prevede un termine decennale di prescrizione per il recupero degli aiuti di Stato illegittimamente concessi e, da un altro lato, una differente interpretazione contrasterebbe con il principio di effettività del diritto comunitario.

Con riguardo agli aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune dalla decisione della Commissione europea n. 2003/193/CE – si tratta dei benefici fiscali previsti dall'art. 66, comma 14, del d.l. 30 agosto del 1993, n. 331, conv., con modif., in l. 29 ottobre 1993 n. 427 e dall'art. 3, comma 70, della l. 28 dicembre 1995, n. 549 – l'art. 1 del d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, conv., con modif., in l. 6 aprile 2007, n. 46, ha stabilito che l'Agenzia delle entrate deve procedere al recupero delle imposte non versate mediante comunicazione-ingiunzione. È tuttavia consentito al beneficiario dimostrare che l'agevolazione della quale ha goduto rientra tra le deroghe al divieto previsto dall'art. 87, § 1, TUE, producendo una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, contenente tutte le informazioni relative agli aiuti de *minimis* ricevuti, ma tale dichiarazione deve essere consegnata a mano, o inviata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, entro quindici giorni dalla notifica della comunicazione-ingiunzione.

Sul punto, Sez. 5, n. 02218/2018, Esposito, Rv. 646925-01, ha precisato che tale termine, decorrente dalla notifica della comunicazione-ingiunzione, previsto dall'art. 1, comma 10, del d.l. cit., per l'invio della documentazione volta a dimostrare la sussistenza dei presupposti per la deroga al divieto di cui all'art. 87, § 1, TUE, ha natura perentoria, in ragione dell'eccezionalità della relativa disciplina derogatoria, rispetto a quella generale. In motivazione si legge che il contribuente può ottenere l'esenzione dal recupero dei benefici concessi, esclusivamente attivando la procedura prevista dalla citata norma. Non assume, pertanto, rilievo, una volta emesso l'atto di recupero, la circostanza che la società contribuente, sulla base del d.m. 21 luglio 2006 – relativo alla determinazione dei criteri e delle modalità procedimentali per la corretta valutazione dei casi individuali di non applicazione totale o parziale del recupero degli aiuti di Stato, disposto con decisione della Comunità europea n. 2003/193/CE – abbia in precedenza inoltrato la documentazione probatoria volta a dimostrare la sussistenza delle condizioni di esenzione dal recupero, posto che la disciplina dettata dal citato decreto ministeriale aveva natura 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.

Sez. 5, n. 10686/2019, Cataldi, Rv. 653658-01, ha poi precisato che tali interessi vanno calcolati – ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 10 del 2007, conv. in l. n. 46 del 2007 (sovrapponibile all'art. 24 del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009), ed in virtù del rinvio mobile (e non fisso) al reg. CE n. 794 del 2004 della Commissione – su base composta anche quando la decisione, che abbia dichiarato l'incompatibilità dell'aiuto

e ne abbia disposto il recupero, sia stata adottata (e notificata allo Stato membro) anteriormente all'entrata in vigore di detto regolamento, con il solo limite, in ossequio ai principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, delle situazioni acquisite ovvero esaurite sotto l'imperio della disciplina previgente, nelle quali, già prima di tale data, l'aiuto sia stato definitivamente recuperato (su base semplice) o l'avviso di accertamento sia stato emesso (v. CGUE 3 settembre 2015, C-89/14).

PARTE SECONDA
LE IMPOSTE DIRETTE

CAPITOLO I

L'IRPEF

(di Paolo Bernazzani - Andrea Venegoni)

SOMMARIO: 1. I redditi da lavoro autonomo. – 2. I redditi da lavoro dipendente. – 3. I redditi di impresa. – 4. I redditi di capitale. – 5. I redditi fondiari. – 6. I redditi diversi. – 6.1. In particolare: la plusvalenza di cui all'art. 67, comma 1, lett. *b)*, TUIR. – 6.2. Inclusione delle cessioni gratuite nella base imponibile. – 6.3. L'imposta sostitutiva. – 6.4. Ulteriori pronunce in tema di plusvalenze da cessioni di immobili. – 6.5. Plusvalenze da cessione di impresa familiare. – 6.6. Cessione di azienda. – 6.7. Cessioni di beni. – 6.8. *Capital gains*. – 6.9. Rateizzazione della plusvalenza. – 7. Residenza fiscale.

1. I redditi da lavoro autonomo. Secondo quanto previsto dall'art. 53 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi anche 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 lett. c) del comma 3 dell'art. 5*».

È stato rilevato che vi sono quattro indicatori specifici del lavoro autonomo, da cui deriva la corrispondente qualificazione ai fini fiscali: la natura intellettuale dell'attività svolta, l'autonomia, l'abitualità e la non imprenditorialità.

La base imponibile è rappresentata dai compensi, in denaro o natura, percepiti nonché dalle plusvalenze dei beni strumentali, dedotte le spese sostenute nel periodo di imposta, inerenti all'arte o professione esercitata, e le minusvalenze dei beni strumentali. Il principio cui si ispira la tassazione del lavoro autonomo è, di regola, quello di cassa.

Peraltro, in tema di ritenute d'acconto sulle somme corrisposte a titolo di provvigioni, Sez. 5, n. 02928/2018, Locatelli, Rv. 646903-01, ha affermato che l'art. 25-*bis*, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, fissa il principio di competenza e, quindi, le stesse devono essere scomputate nel periodo di imposta nel quale hanno contribuito a formare la base imponibile. Tuttavia, ove il contribuente effettui lo scomputo 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 del 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.

Spesso sorgono problemi di qualificazione di un determinato reddito. **Sez. 5, n. 01768/2019, Condello, Rv. 652634-01**, si è occupata delle indennità percepite per la cessazione di rapporti di agenzia, ed ha ritenuto che, alla luce del combinato disposto degli artt. 49, commi 4 e 12, lett. *f)*, del d.P.R. n. 597 del 1973, e 25, comma 1, terza proposizione, del d.P.R. n. 600 del 1973 (nel testo sostituito dall'art. 43 del d.P.R. n. 897 del 1980, applicabile ai redditi prodotti dal 1° gennaio 1982), le stesse costituiscano, in effetti, reddito da lavoro autonomo, ed, in quanto tali, debbono intendersi assoggettate a ritenuta di acconto.

Il conseguimento del reddito di lavoro autonomo deve, naturalmente, essere provato. Il tema si pone in giurisprudenza, per esempio, con riguardo ai compensi di amministratori di società: in tale prospettiva, Sez. 5, n. 16530/2018, Bernazzani, Rv. 649199-01, ha ribadito, al riguardo, il principio, già affermato in precedenza dalla Corte di legittimità secondo il quale l'Amministrazione finanziaria non può pretendere, presumendone la onerosità, di assoggettare a tassazione il compenso dell'amministratore di una società in mancanza di prova contraria da parte del contribuente, non potendo la stessa fondare tale pretesa su una presunzione, inconferente in presenza di un diritto disponibile, come quello dell' amministratore al compenso da parte della società.

Quanto alle componenti deducibili dal reddito complessivo dichiarato occorre considerare Sez. 6-5, n. 00321/2018, Luciotti, Rv. 647096-01, che ha stabilito la deducibilità dei contributi previdenziali obbligatori versati dai notai alla cassa nazionale del notariato, in quanto sono da considerare spese inerenti all'attività professionale svolta, essendo il relativo esborso una conseguenza del reddito prodotto. A tale riguardo, la S.C. ha richiamato l'orientamento secondo cui non può limitarsi il concetto di «*inerenza*» alle sole spese necessarie per la produzione del reddito ed escluderlo per quelle che sono una conseguenza del reddito prodotto. Tale distinzione non si rinviene nella legge e non è neppure ricavabile dall'aggettivo «inerente» usato dal legislatore, in quanto esso, per la sua genericità, postula un rapporto di intima relazione tra due cose o idee che si può verificare sia quando l'una sia lo strumento per realizzare l'altra sia quanto ne sia l'immediata derivazione» (cfr., tra le altre, Sez. 5, n. 02781/2001, Amari, Rv. 544199-01). Non disconosce, la Corte di legittimità, che il citato principio è stato affermato con riferimento all'art. 50, comma 1, prima parte, della l. n. 597 del 1973, in materia di «redditi da lavoro professionale»; e tuttavia, rileva che il vigente art. 54 TUIR, disciplinante la medesima materia, nel prevedere al comma 1 che «*Il reddito*

derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde», non esclude la deducibilità da tale tipo di reddito dei contributi repertoriali dei notai, permanendo invariata la loro inerenza all'esercizio professionale.

Secondo la pronuncia cit., dunque, se tali contributi non sono deducibili ai sensi della seconda parte del primo comma dell'art. 54 TUIR, in quanto posti dalla legge – ex art. 12 della l. n. 220 del 1991 - direttamente a carico del professionista per aver iscritto l'atto a repertorio e non del cliente (e quindi corrisposti soltanto dal notaio, indipendentemente dall'effettiva riscossione del corrispettivo della prestazione e dalla eventuale gratuità della stessa), gli stessi lo sono, tuttavia, in base alla prima parte della disposizione in esame, ove si fa espresso riferimento alle «*spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione*», ovvero alle spese che, come quelle di cui trattasi, sono inerenti all'attività svolta. In tale quadro normativo, ha osservato infine il collegio decidente, neppure è risolutivo l'art. 10, comma 1, lett. *e)*, TUIR, posto che l'espressa previsione di deducibilità dal reddito complessivo dei «*contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge*» è prevista solo in via residuale, ovvero in mancanza di «*deducibilità nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo*».

Sempre in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo, va segnalata Sez. 5, n. 32258/2018, Federici, Rv. 651787-01, che si è occupata della deducibilità dei contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori versati dagli avvocati alla cassa nazionale di previdenza e assistenza forense, stabilendo che non sono deducibili dal reddito da lavoro autonomo, in quanto il relativo importo è a carico del cliente e non fa parte delle componenti del compenso professionale e, di conseguenza, non rientra nella fattispecie prevista dall'art. 10 del d.P.R. n. 917 del 1986.

In tema di redditi percepiti dagli artisti all'estero, Sez. 5, n. 21865/2018, De Masi, Rv. 650681-01, ha ritenuto che il diverso trattamento impositivo previsto dal § 1 dell'art. 17 del modello OCSE rispetto all'attività degli altri lavoratori autonomi trova giustificazione nell'esigenza di sottoporre a tassazione le prestazioni artistiche nello Stato nel quale sono realizzate, poiché per loro natura le stesse consentono di conseguire notevoli redditi in un breve lasso temporale; peraltro, per prevenire possibili condotte elusive, il § 2 della stessa disposizione stabilisce che, quando il reddito derivante dalle attività dell'artista è

attribuito ad un altro soggetto (*star company*), questo può comunque essere tassato nello Stato nel cui territorio è realizzata la prestazione e nel quale trae origine.

2. I redditi da lavoro dipendente. In tema di redditi da lavoro dipendente, si pone spesso nella giurisprudenza della Corte di cassazione il problema della qualificazione delle somme corrisposte in virtù di rapporti di lavoro subordinato, anche dopo la cessazione dello stesso, e del loro regime di tassazione.

Sez. 5, n. 07265/2019, Guida, Rv. 653511, si è occupata dell'art. 37, comma 3, della Convenzione di Vienna del 18 aprile 1961 sulle relazioni diplomatiche, resa esecutiva in Italia con la l. n. 804 del 1967, che 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 accreditatario e che non abbiano ivi la residenza permanente, affermando che esso 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. In applicazione del principio, ha così 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 il beneficiario né allo Stato accreditante né a quello accreditario.

Secondo **Sez. 5, n. 06117/2019, Condello, Rv. 652968-01**, il trattamento di fine rapporto relativo ad annualità di retribuzione corrisposte per lavoro prestato all'estero è escluso dalla base imponibile ex art. 3, comma 3, lett. *c)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, trattandosi di retribuzione differita che matura anno per anno in relazione al lavoro prestato ed all'ammontare degli emolumenti corrisposti, essendo a tal fine irrilevante la circostanza che il contribuente abbia la residenza in Italia. Nella specie, la decisione ha ritenuto non conforme al principio enunciato la circolare del Ministero delle finanze n. 95 del 1997 che, posta a fondamento della sentenza impugnata, aveva considerato la norma indicata inapplicabile all'indennità di fine rapporto percepita dal lavoratore per prestazioni svolte all'estero per conto di una società italiana ivi operante.

Sez. 5, n. 15467/2018, Fasano, Rv. 649450-01, ha affrontato la questione relativa alla tassabilità, ed in particolare all'assoggettabilità a ritenuta, per l'anno di imposta 1979, degli interessi versati da un istituto di credito nel fondo di quiescenza degli impiegati. Riprendendo decisioni su questioni analoghe - come la sentenza Sez. 1, n. 07201/1991, Corda, Rv.

472847-01 - che ha ritenuto che gli interessi che un ente teatrale lirico corrisponde al fondo pensioni, sulle somme accreditate insieme alle quote capitali maturate a favore dei dipendenti, al termine dell'esercizio anziché alle scadenze previste, non sono assoggettabili ad IRPEG e ad ILOR, non essendo ravvisabile in relazione ad essi la soggettività tributaria del fondo - e la sentenza Sez. 1, n. 12427/1991, Borruso, Rv. 474690-01 - secondo cui le somme versate dall'ente televisivo pubblico sul fondo di previdenza del proprio personale, ivi compresi gli interessi annuali, costituiscono reddito di lavoro per retribuzione differita ad appartengono al datore di lavoro medesimo, che le amministra autonomamente, sia pure sotto il vincolo della loro destinazione particolare, cosicché detti interessi non configurano reddito di capitale percepito dal fondo, tassabile nei confronti del datore di lavoro in qualità di sostituto di imposta, né reddito dei dipendenti aventi diritto al trattamento di quiescenza, in relazione ai quali il datore di lavoro ha parimenti l'indicata veste di sostituto di imposta, in quanto difetta il presupposto dell'effettiva percezione delle somme in questione da parte dei dipendenti (salva restando la successiva tassazione delle indennità liquidate alla cessazione del rapporto di lavoro) –, la S.C. ha concluso che detti principi si attagliano anche alla fattispecie concernente l'imposizione degli interessi del fondo di previdenza complementare di un istituto di credito, il quale non può essere considerato come soggetto passivo di imposta, tenuto conto che il fondo stesso non è qualificabile come centro distinto di imputazione dei rapporti giuridici inerenti al trattamento di quiescenza e previdenza dei dipendenti: ciò in quanto tutte le somme, in qualsiasi provenienza e natura, ivi compresi gli interessi sugli importi precedentemente accumulati, non sono ricollegabili ad alcun rapporto giuridico che possa farle ritenere reddito di capitale, assoggettabile a specifica imposizione diretta, bensì integrano reddito di lavoro per retribuzione differita. Le somme erogate ai dipendenti al momento della cessazione del servizio, pertanto, non integrano una restituzione di accantonamenti già di pertinenza del personale e semplicemente tenuti in custodia e amministrati dal datore di lavoro, ma configurano prestazioni di natura sostanzialmente retributiva che trovano titolo immediato e diretto nel pregresso rapporto di lavoro.

Sez. 5, n. 15853/2018, Crucitti, Rv. 649228-01 e Sez. 6-5, n. 16116/2018, Solaini, Rv. 649209-01, hanno affrontato ancora una volta la questione, molto dibattuta, della tassazione dei fondi di previdenza complementare, affermando che in tema di fondi previdenziali integrativi, 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 10 gennaio 2001 si applica interamente il regime di tassazione separata di cui agli artt. 16, comma 1, lett. *a)*, e 17 del d.P.R. n. 917 del 1986 (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. 26 settembre 1985, n. 482, alle somme provenienti dalla liquidazione del cd. rendimento. Sono tali le somme derivanti dall'effettivo investimento del capitale accantonato sul mercato – non necessariamente finanziario – non anche quelle calcolate attraverso l'adozione di riserve matematiche e di sistemi tecnico-attuariali di capitalizzazione, al fine di garantire la copertura richiesta dalle prestazioni previdenziali concordate.

Sullo specifico tema della determinazione della base imponibile delle prestazioni erogate dai fondi di previdenza complementare per il personale degli istituti bancari, la S.C. (Sez. 6-5, n. 00124/2018, Carbone, Rv. 647095-01), ribadendo il proprio precedente orientamento, ha affermato che la stessa include anche i contributi versati dal dipendente, attesane la natura facoltativa e posta la riferibilità dell'esenzione fiscale di cui all'art. 51, comma 2, lett. *a)*, del d.P.R. n. 917 del 1986 ai soli contributi previdenziali obbligatori.

Sez. 5, n. 19983/2018, Giudicepietro, Rv. 650148-01, ha sancito che è assoggettata ad IRPEF l'indennità integrativa speciale, in quanto componente del reddito da lavoro dipendente, che, ai sensi dell'art. 48 del d.P.R. n. 597 del 1973, è costituito da tutti i compensi ed emolumenti, comunque denominati, percepiti nel periodo d'imposta in dipendenza del lavoro prestato sotto qualsiasi forma a qualsiasi titolo, anche di liberalità, mentre, per contro, l'esenzione prevista dall'art. 1, lett. *e)*, della l. n. 324 del 1959, è stata abrogata dall'art. 42 del d.P.R. n. 601 del 1973.

Sez. 5, n. 02407/2019, Bernazzani, Rv. 652330-01, ha ritenuto che l'indennità commisurata alla retribuzione non percepita disposta a titolo di risarcimento del danno dalla sentenza che, ai sensi dell'art. 18 della l. n. 300 del 1970, dichiara l'illegittimità del licenziamento, è equiparabile ad emolumenti arretrati i quali, ai sensi dell'art. 16, comma 1, lett. *b)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, devono essere assoggettati alla stessa tassazione dei redditi sostituiti o perduti, atteso che l'annullamento del licenziamento ripristina il rapporto di lavoro con effetto *ex tunc*, lasciandone inalterata la continuità.

Secondo **Sez. 5, n. 06488/2019, Condello, Rv. 653039-01,** l'indennità di fine rapporto corrisposta dall'ENPAM a medici di medicina

generale per l'attività prestata per conto dei disciolti enti mutualistici e del servizio sanitario nazionale, rientra tra le indennità di cui all'art. 16, comma 1, lett. *c)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, con conseguente sottoposizione a tassazione separata, secondo i criteri dettati dall'art. 18 del medesimo decreto e non invocabilità della regola di computo - concernente la riduzione dell'imponibile per una somma pari alla misura di tale indennità corrispondente ai contributi previdenziali versati dal contribuente - stabilita dal precedente art. 17 per le indennità di fine rapporto relative ai rapporti di lavoro dipendente, risultando tali diversi regimi di imposizione tributaria conformi ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., in quanto afferenti a diverse fattispecie, ossia, rispettivamente, al lavoro subordinato ed a quello autonomo.

Un altro orientamento giurisprudenziale ha stabilito che, nell'ambito delle somme percepite *una tantum* per la cessazione del rapporto di lavoro e soggette alla tassazione separata di cui all'art. 16 del d.P.R. n. 917 del 1986, l'aliquota agevolata prevista dall'art. 19, comma 4 *bis*, dello stesso decreto, reso ultrattivo dall'art. 36, comma 23, del d.l. n. 223 del 2006 (conv., con modif., in l. n. 248 del 2006), si applica solo con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro che, pur se cessati dopo il 4 luglio 2006, hanno formato oggetto di atti od accordi aventi data certa anteriore all'entrata in vigore del citato d.l. (**Sez. 6-5, n. 12838/2019, Capozzi, Rv. 653871**).

Sez. 5, n. 05545/2019, Esposito, Rv. 653069, ha confermato che le somme corrisposte dal datore di lavoro, in aggiunta alle spettanze di fine rapporto, come incentivo alle dimissioni anticipate del dipendente (cd. incentivi all'esodo) non hanno natura liberale né eccezionale, ma costituiscono redditi da lavoro dipendente assoggettati a tassazione separata ex art. 16, comma 1, lett. *a)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, essendo volte a sollecitare e remunerare, mediante una vera e propria controprestazione, il consenso del lavoratore alla risoluzione anticipata del rapporto, in quanto, presupponendo una pattuizione, dette somme non possono essere esentate dall'imposta ai sensi dell'art. 48, comma 2, del detto decreto, quali «sussidi occasionali» che, a differenza degli incentivi programmati, sono concessi estemporaneamente e graziosamente, in coincidenza con rilevanti esigenze personali e familiari del lavoratore.

Un altrettanto ampio filone di ricorsi si è imperniato sul tema della tassazione degli importi conseguiti dal lavoratore del pubblico impiego privatizzato ai sensi dell'art. 36, comma 5, del d.lgs. n. 165 del 2001, a causa della mancata conversione dei rapporti di lavoro a tempo determinato illegittimi in rapporti di lavoro a tempo indeterminato. Si tratta di un tema di grande interesse interdisciplinare, perché, ovviamente, coinvolge in prima battuta tematiche di diritto del lavoro di grande rilievo sociale e di

notevole attualità, nonché di rilievo anche europeo, essendo intervenuta in materia una sentenza della Corte di Giustizia dell'UE.

In particolare, Sez. 5, n. 25471/2018, Crucitti, Rv. 650718-01, ponendosi come pronuncia pilota sul tema, ha affermato che tali somme non hanno la finalità di sostituire o integrare il reddito da lavoro (lucro cessante), ma hanno valenza risarcitoria (danno emergente) rispetto alla perdita della *chance* di un'occupazione alternativa migliore, con la conseguenza che non sono assoggettabili a tassazione ai sensi dell'art. 6, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986.

Altro tema attinente alla tassazione del reddito da lavoro dipendente e molto dibattuto in giurisprudenza è quello relativo alla cd. *stock option*, o diritto di opzione per l'acquisto di azioni che vengono offerti a dipendenti di società di capitali. Poiché la legge consentiva la rivalutazione dei diritti di opzione, quando quest'ultima veniva esercitata e le azioni vendute, ottenendone una plusvalenza, il datore di lavoro assoggettava tale somma a ritenuta, che ai sensi dell'art. 51, comma 2, lett. *g-bis)*, del d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006, era calcolata dalla differenza tra il prezzo di vendita delle azioni ed il prezzo di esercizio dei diritti di opzione.

In questi casi, invece, accade normalmente che il dipendente ritenga che le somme percepite debbano essere assoggettate a tassazione in base alla disciplina vigente al momento della assegnazione delle *stock options*, e non a quella in vigore al momento della assegnazione delle azioni; di qui la presentazione di istanze di rimborso, pari alla differenza tra l'IRPEF e le addizionali pagate (sul differenziale tra prezzo di vendita e prezzo di esercizio delle azioni) e l'imposta sostitutiva del 12,50% applicabile sulla plusvalenza determinata come differenza tra il prezzo di vendita ed il prezzo di esercizio delle opzioni, aumentato del valore fiscalmente riconosciuto derivante dalla rivalutazione.

Sez. 5, n. 09604/2019, Federici, Rv. 653714-01, ha ritenuto che, in tema di tassazione delle *stock options*, nel regime previgente all'entrata in vigore dell'art. 82, comma 23, d.l. n. 112 del 2008, conv., con modif., in l. n. 133 del 2008, ove non sussistano le condizioni contemplate dall'art. 51 del d.P.R. n. 917 del 1986, per beneficiare del trattamento fiscale agevolato, trova integralmente applicazione la disciplina ordinaria prevista dall'art. 67 del medesimo decreto, sicché, ove il lavoratore si avvalga dell'opzione e, contestualmente, rivenda a terzi al valore di mercato le azioni acquistate, deve essere tassato il maggior valore conseguito con l'esercizio dell'opzione, senza che sia soggetta a tassazione la differenza tra il prezzo pagato e quello ottenuto dalla rivendita, non conseguendo il lavoratore alcuna ulteriore plusvalenza da tale ultima cessione.

Sez. 5, n. 06118/2019, Condello, Rv. 653037-02, ha affermato che l'art. 5 della l. n. 448 del 2001 - cui rinvia l'art. 11-*quaterdecies*, comma 4, del

d.l. n. 203 del 2005, conv., con modif., in l. n. 248 del 2005 - nel consentire al contribuente la rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni (qualificate e non qualificate), previo versamento di un'imposta sostitutiva sulla rivalutazione, disciplina le plusvalenze e minusvalenze derivanti, in caso di cessione a titolo oneroso, da redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art. 81 (ora 67) del d.P.R. n. 917 del 1986, con la conseguenza che non è applicabile alle cd. *stock options* correlate all'imposizione di plusvalenze imputabili a redditi di lavoro dipendente. La stessa sentenza (**Sez. 5, n. 06118/2019, Condello, Rv. 653037-01**), ha anche affermato che la disposizione agevolativa che esclude l'imputazione della plusvalenza per le cd. *stock options* ai sensi dell'art. 51, comma 2, lett. *g-bis)*, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione introdotta dal d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006), non soggiace all'applicazione dell'art. 3, comma 1, della l. n. 212 del 2000, relativo ai soli tributi periodici destinati a durare nel tempo, avendo la novella inciso meramente sulle condizioni al verificarsi delle quali può trovare applicazione l'imposta sostitutiva, avente natura istantanea, sicché detta disciplina non contrasta con i principi dell'affidamento e di certezza giuridica, dovendosi escludere che al momento dell'offerta del diritto di opzione il contribuente potesse avere certezza che il valore delle azioni si sarebbe incrementato e potesse, di conseguenza, fare affidamento sull'immutabilità delle previsioni agevolative.

Sez. 5, n. 03458/2019, Guida, Rv. 652638-01, sempre in tema di tassazione delle *stock options*, ha affermato che l'attribuzione al dipendente da parte della società datrice di lavoro (o di una società appartenente allo stesso gruppo), a titolo gratuito, dell'opzione di acquisto di proprie azioni, da effettuare entro una certa data, assume rilevanza fiscale solo se, esercitata l'opzione, il prezzo di acquisto, fissato al momento della concessione dell'opzione, risulti minore del valore dei titoli al momento dell'acquisto, in modo tale da determinare un guadagno per il beneficiario, che non integra una plusvalenza, ma concorre a formare il reddito di lavoro dipendente, così escludendo l'applicazione della disciplina prevista dall'art. 5 della l. n. 448 del 2001 (cui rinvia l'art. 11-*quaterdecies*, comma 4, del d.l. n. 203 del 2005, conv., con modif., in l. n. 248 del 2005), che consente, in alcuni casi, di rideterminare il valore di acquisto delle partecipazioni, previo versamento di una imposta sostitutiva, ma solo ai fini della determinazione delle plusvalenze (o delle minusvalenze) di cui all'art. 81 (ora 67) del d.P.R. n. 917 del 1986.

Quanto alla disciplina applicabile *ratione temporis* alle *stock options*, **Sez. 5, n. 03458/2019, Guida, Rv. 652638-01**, nel ribadire l'orientamento espresso da Sez. 5, n. 16227/2018, D'Orazio, Rv. 649197-01, ha ritenuto che la stessa va individuata in quella vigente al momento dell'esercizio del

diritto di opzione da parte del dipendente, indipendentemente dal momento in cui l'opzione sia stata offerta, atteso che l'operazione cui consegue la tassazione non va identificata nell'attribuzione gratuita del diritto di opzione, che non è soggetta a imposizione tributaria, ma nell'effettivo esercizio di tale diritto mediante l'acquisto delle azioni. Nella specie, ha quindi ritenuto operanti le disposizioni contenute nell'art. 51, commi 2, lett. *g-bis)*, e 2-*bis*, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo modificato dal d.l. n. 262 del 2006, conv., con modif., in l. 286 del 2006, vigente al tempo dell'assegnazione delle azioni, meno favorevole, per il contribuente, rispetto al testo vigente al tempo dell'offerta dell'opzione).

Nella stessa materia, Sez. 5, n. 19393/2018, Condello, Rv. 649778-01, ha affermato che l'art. 48, comma 2, lett. *g-bis)*, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella numerazione anteriore a quella introdotta dal d.lgs. n. 344 del 2003), relativa ai criteri di tassazione delle *stock options*, prevede la regola generale dell'assoggettamento del valore conseguito dal lavoratore mediante l'esercizio del diritto di opzione al regime ordinario previsto per i redditi da lavoro dipendente, salva l'esclusione dal reddito imponibile, nel caso in cui al lavoratore medesimo l'opzione sia stata riconosciuta al valore corrente delle azioni al momento dell'offerta, perseguendo il legislatore l'obiettivo di evitare che, con l'attribuzione del diritto di opzione a prezzi inferiori al valore di mercato delle azioni, siano corrisposti al dipendente compensi non soggetti a tassazione.

Quanto alle somme percepite a titolo risarcitorio, **Sez. 5, n. 05108/2019, D'Orazio, Rv. 652645-01**, ha affermato che sono soggette a tassazione quali redditi da lavoro dipendente, solo se, ed entro i limiti in cui, siano volte a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi (cd. lucro cessante), mentre non sono assoggettabili a tassazione quelle intese a riparare un pregiudizio di natura diversa (cd. danno emergente).

Per altro verso, è stato precisato che le pensioni privilegiate ordinarie, erogate ai militari per infermità, lesioni o menomazioni riportate in servizio, corrisposte ove gli eventi abbiano riguardato un militare non di leva, sono state considerate soggette per l'intero ammontare ad IRPEF, ai sensi dell'art. 46, comma 2, del d.P.R. n. 597 del 1973 (e, 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 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 della sentenza della Corte costituzionale n. 387/1989), anche per le pensioni privilegiate ordinarie attribuite ai militari per fatti invalidanti 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. 5, n. 23535/2018, Giudicepietro, Rv. 650340-01).

Infine, va richiamata Sez. 5, n. 33456/2018 Fracanzani, Rv. 651996-01, secondo cui, ove venga pattiziamente individuato un regime fiscale, il mutamento dello stesso per effetto di un intervento legislativo successivo comporta la nullità parziale sopravvenuta delle clausole difformi, e la sostituzione automatica delle stesse ai sensi dell'art. 1419, comma 2, c.c., non potendo essere oggetto di tutela l'affidamento o l'aspettativa del privato ad un determinato trattamento agevolato, dipendente da scelte autonome di politica economica del legislatore.

3. I redditi di 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 d.P.R. che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa.

Sono poi redditi di impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 TUIR, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

Quanto al secondo profilo in esame, la riforma di cui al d.lgs. n. 344 del 2003 ha trasferito all'interno dell'IRES la disciplina di base sulla determinazione del reddito di impresa, che in precedenza si trovava nel decreto sull'IRPEF, cosicché oggi per una visione complessiva della determinazione del reddito di impresa occorre riferirsi alla disciplina di base, contenuta nel testo unico sull'IRES, in combinazione con alcune norme speciali dettate per le persone fisiche e le società di persone, che si trovano nella disciplina del TUIR in materia di IRPEF.

In tale quadro, **Sez. 5, n. 06630/2019, Crucitti, Rv. 652793-01**, ha affrontato il problema dell'assoggettamento alle norme sul reddito di impresa dell'impresa posta in liquidazione coatta amministrativa, affermando che essa continua ad essere assoggettata all'imposta sul reddito di impresa, sia per quello prodotto nel periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio ed il provvedimento che ordina l'apertura della procedura, sia per quello eventualmente prodotto nel periodo compreso tra l'inizio e la fine della stessa, essendo stato previsto espressamente, in considerazione delle esigenze temporali proprie della liquidazione concorsuale, un periodo d'imposta diverso ed eventualmente più ampio di quello ordinario, coincidente con la durata della procedura medesima.

Con specifico riferimento alla disciplina, introdotta con d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, della cd. *dual income tax* - sinteticamente definibile come modalità agevolata di tassazione del reddito di impresa attuata attraverso l'assoggettamento ad aliquota ridotta della parte di tale reddito ricollegabile al rendimento ordinario della variazione in aumento del capitale proprio -, **Sez. 5, n. 01744/2019, Giudicepietro, Rv. 652712-01**, ha stabilito che l'art. 5, comma l, lett. *b)*, della l. n. 383 del 2001, deve essere interpretato 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 decreto, 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).

Nel vasto panorama di decisioni che contrassegna la più recente giurisprudenziale di legittimità, si possono, altresì, cogliere alcune linee di tendenza ed alcuni arresti di particolare significato che trascendono i confini di una rilevanza puramente casistica delle singole decisioni.

Così, sulle questioni relative ad operazioni infragruppo, **Sez. 5, n. 16948/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 654388-02**, ha affermato che lo scostamento dal «valore normale» del prezzo di transazione ex art. 9 del

d.P.R. n. 917 del 1986 può assumere rilievo, anche per operazioni infragruppo interne, quale elemento indiziario ai fini della valutazione di antieconomicità delle operazioni sotto il profilo della carenza di inerenza dei costi eccessivi, ovvero del possibile occultamento (parziale) del prezzo nel caso di profitti eccessivamente bassi.

Ancora, la medesima **Sez. 5, n. 16948/2019, Fuochi Tinarelli, Rv 654388-01**, ha ritenuto che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, le transazioni tra società infragruppo residenti nel territorio nazionale effettuate ad un prezzo diverso dal «valore normale» indicato dall'art. 9 del d.P.R. n. 917 del 1986 non sono indice, di per sé, di una condotta elusiva, rappresentando l'eventuale alterazione rispetto al prezzo di mercato solo un elemento aggiuntivo, di eventuale conferma, della valutazione di elusività dell'operazione, senza che possa applicarsi, in via analogica, la disciplina del *transfer pricing* internazionale recata dall'art. 110, comma 7, del d.P.R. cit. (nel testo vigente *ratione temporis*), ostandovi il disposto - di interpretazione autentica - di cui all'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 147 del 2015, donde l'estraneità all'ordinamento tributario della nozione di *transfer pricing* domestico.

Sempre in tema di disciplina del *transfer pricing*, la S.C. ha recentemente ribadito che la relativa disciplina ex art. 110 del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione applicabile *ratione temporis*), opera anche nell'ipotesi di prestito ad una società del gruppo, fattispecie nella quale, essendo il costo rappresentato dal saggio di interesse, questo deve essere determinato in relazione al prezzo normale di mercato, ossia al tasso mediamente praticato nel tempo e nel luogo dell'operazione (**Sez. 5, n. 02387/2019, Fracanzani, Rv. 652329-01**). Con riferimento al riparto dell'onere della prova *in subiecta materia*, **Sez. 5, n. 00898/2019, Condello, Rv. 652196-01,** ha fissato il principio secondo cui l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare l'esistenza di transazioni economiche, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, ma non anche quello di dimostrare la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, perché la normativa di riferimento non è una disciplina antielusiva in senso proprio, mentre spetta al contribuente provare che la transazione è avvenuta in conformità ai valori di mercato normali (nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha confermato la sentenza impugnata che aveva ritenuto che il prezzo praticato non doveva considerarsi superiore al valore normale, in quanto, se fosse stato applicato il prezzo indicato dall'Amministrazione, vi sarebbe stata una notevole perdita di bilancio per la controllata).

Con riguardo al principio di imputazione temporale, **Sez. 5, n. 16265/2019, Cataldi, in corso di massimazione**, ha affermato che le

regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito, dettate in via generale dall'art. 75 del d.P.R. n. 917 del 1986, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di violarle ascrivendo diversamente, a proprio piacimento, un componente positivo o negativo del reddito poiché ciò finirebbe per rendere lo stesso contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare e determinare i componenti del proprio reddito, con innegabili riflessi sulla corretta formazione dello stesso. Così, è stata ritenuta contraria a tale principio la valutazione dei ricavi in valuta estera effettuata dalla contribuente, conseguiti attraverso vendite effettuate in Cina, secondo il tasso di cambio mensile e non in ragione di quello del giorno in cui gli stessi ricavi erano stati conseguiti o, in mancanza, secondo quello del giorno antecedente più prossimo.

Rispetto allo stesso principio di competenza, **Sez. 5, n. 15320/2019, Grasso Gia., Rv. 654152-01**, ha ritenuto che la regola posta dall'art. 75 del d.P.R. n. 917 del 1986, secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell''esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), mira a contemperare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare: essa va quindi interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione. Pertanto, l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'Amministrazione finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative; in particolare, nel caso in cui detti requisiti siano condizionati dall'espletamento di procedure amministrative, essi si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione del reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare. Nella specie, è stata, così, annullata la gravata sentenza che aveva incluso tra i componenti negativi di reddito somme non incassate fatte oggetto di precetto, accogliendo il ricorso dell'Ufficio che ne assumeva la deducibilità in altro esercizio, una volta divenuta certa la loro irrecuperabilità.

Sez. 5, n. 02602/2019, Leuzzi, Rv. 652372-01, ha, peraltro, precisato che il generale principio di competenza non trova applicazione rispetto ai ricavi delle strutture convenzionate con il Servizio sanitario

nazionale per prestazioni *extra budget*, ossia effettuate in aggiunta a quelle suscettibili di essere compensate in base ad una convenzione, essendo gli stessi privi dei requisiti di certezza della loro esistenza e determinabilità dell'ammontare finché non ne siano effettuati il riconoscimento e la quantificazione secondo le modalità stabilite dalla convenzione medesima.

Sez. 5, n. 24006/2018, Locatelli, Rv. 651265-01, ha affermato che la violazione della regola di imputazione temporale dei componenti negativi del reddito, stabilita dall'art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del 1986, non costituisce una violazione meramente formale e, quindi, non consente la disapplicazione delle sanzioni previste, ai sensi dell'art. 10, comma 3, della l. n. 212 del 2000, perché l'imputazione ad un determinato periodo di imposta di costi ad esso estranei (in quando riferibili ad altro periodo), incide sulla determinazione del reddito di impresa, indebitamente ridotto attraverso la contabilizzazione di componenti negative non riferibili all'anno di imposta in cui sono stati registrati.

Con riferimento alle questioni concernenti i criteri di imputazione temporale dei canoni di locazione percepiti dal contribuente, Sez. 6-5, n. 11556/2018, Mocci, Rv. 648379-01, muovendo dalla considerazione che, in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito, dettate in via generale dall'art. 75 del d.P.R. n. 917 del 1986, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo di reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come «esercizio di competenza» (cfr. anche Sez. 6-5, n. 28159/2013, Di Blasi, Rv. 629406-01), ha affermato che i ricavi derivanti dai canoni di locazione devono considerarsi conseguiti, ai sensi dell'art. 109, comma 2, lett. *b)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, alla data di maturazione dei medesimi, in quanto, fino all'eventuale risoluzione del contratto, non possono essere qualificati componenti positivi dei quali non sia certa l'esistenza o la determinazione dell'ammontare, a prescindere dalla concreta corresponsione.

Quanto alle problematiche concernenti i componenti positivi e negativi di reddito d'impresa, numerose sono le pronunce che, sotto vari profili, si sono occupate del tema dei principi e delle modalità applicative che presiedono alla loro determinazione. Per i motivi sopra indicati, devono intendersi qui richiamate anche le pronunce riportate in relazione all'IRES, con particolare riferimento alle decisioni che si sono occupate dei vari elementi positivi e negativi di reddito.

Secondo **Sez. 5, n. 02634/2019, Guida, Rv. 652273-01**, in tema di determinazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 53, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 (applicabile *ratione temporis*), i beni alla cui

produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa vanno compresi tra i ricavi se destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore.

Sez. 5, n. 04923/2019, Gori, Rv. 652949-01, si è occupata di un particolare tipo di imprese, quelle consortili, affermando che una società consortile costituita nelle forme di società di capitali per l'esecuzione di un appalto di opere pubbliche, ai sensi dell'art. 23-*bis* della l. n. 584 del 1977, non assume la posizione di appaltatore, che resta puntualizzata sulle imprese socie riunite, bensì il più modesto rilievo di una struttura operativa al servizio di tali imprese, con la conseguenza che, dal punto di vista tributario, le operazioni e i costi della società consortile sono direttamente riferibili alle società consociate, con l'ulteriore conseguenza che per le imprese socie costituiscono costi propri le spese affrontate per mezzo del consorzio, le quali, quindi, possono essere ad esse riaddebitate attraverso il principio del cd. ribaltamento dei costi.

Secondo **Sez. 5, n. 07950/2019, Succio, Rv. 653518-01,** a proposito della determinazione del reddito d'impresa, i contributi in conto capitale (compresi quelli in conto impianti, che ne costituiscono una sottospecie) ed i contributi in conto di esercizio (anche nella forma di contributi a fondo perduto), pur avendo diverse caratteristiche, sono egualmente destinati ad integrare i ricavi o a ridurre i costi della gestione caratteristica dell'impresa o delle gestioni accessorie differenti da quella finanziaria, come si ricava sia dagli artt. 85, 102 e 103 del d.P.R. n. 917 del 1986, sia dai principi contabili e, pertanto, devono essere tutti iscritti in bilancio nel conto economico dell'impresa. Nella specie, pertanto, è stata annullata la decisione impugnata che aveva invece affermato che i contributi POR, ricevuti dall'impresa, dovessero essere appostati solo nello stato patrimoniale e non dichiarati, tra i ricavi, nel conto economico.

Riguardo alla qualificazione ai fini impositivi dei rapporti di agenzia e di rappresentanza di commercio, Sez. 6-5, n. 30211/2018, Luciotti, Rv. 651840-01, ha affermato che, in tema di indagini bancarie, ai fini dell'operatività della presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, i redditi degli agenti e dei rappresentanti di commercio devono essere considerati redditi d'impresa, perché riguardano l'esercizio di attività commerciale, in conformità a quanto disposto dall'art. 2195 c.c., sicché, nei confronti di tali contribuenti detta presunzione opera sia con riferimento ai versamenti che ai prelevamenti risultanti dalle verifiche effettuate sulle movimentazioni del conto corrente.

Quanto al trattamento fiscale degli emolumenti ricollegati, più specificamente, alla cessazione del rapporto di agenzia, Sez. 5, n. 19620/2018, Condello, Rv. 649828-01, ha affermato che l'art. 70 (ora art. 105) del d.P.R. n. 917 del 1986, il quale disciplina la deducibilità fiscale degli accantonamenti per le indennità di fine rapporto, si applica anche

all'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti, da reputarsi inclusa tra le «indennità per la cessazione di rapporti di agenzia», cui fa riferimento l'art. 16 (ora 17), comma 1, lett. *d)*, del d.P.R. cit., richiamato dal comma 3 del detto art. 70, dovendosi ritenere tale locuzione riferita a tutta la materia regolata dall'art. 1751 c.c., il quale, a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 303 del 1991, contiene, a decorrere dal 1° gennaio 1993, l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo venuta meno ogni distinzione fra «indennità di scioglimento del contratto» (obbligatoria perché di origine codicistica) ed «indennità suppletiva di clientela» (derivante dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni), e non potendosi escludere la deducibilità dei relativi accantonamenti in virtù del carattere aleatorio dell'indennità.

Ai fini della deduzione delle spese relative a contratti a forma libera, Sez. 5, n. 32280/2018, Fracanzani, Rv. 651790-01, ha puntualizzato che il contribuente deve in ogni caso dimostrarne puntualmente l'esistenza, l'oggetto, l'ammontare, l'inerenza, nonché la congruità del prezzo corrisposto per gli stessi e l'effettività del pagamento.

Quanto ai redditi prodotti in forma associata, Sez. 5, n. 20126/2018, Mondini, Rv. 650053-01, si è occupata del caso in cui nel corso di un esercizio sociale di una società di persone si sia verificato il mutamento della composizione della compagine sociale, con il subentro di un socio nella posizione giuridica di un altro, stabilendo che, in tal caso, i redditi della società devono essere imputati, ai sensi e per gli effetti dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, esclusivamente al contribuente che sia socio al momento della approvazione del rendiconto (e, quindi, al socio subentrante) in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili, e non già al socio uscente ed a quello subentrante attraverso una ripartizione in funzione della rispettiva durata del periodo di partecipazione alla società nel corso dell'esercizio, atteso che tale semplicistica ripartizione che considera il periodo di partecipazione non corrisponde necessariamente alla produzione del reddito da parte della società nei vari periodi (produzione non continua né uniforme nel tempo, e quindi insuscettibile di essere in tale misura frazionata), mentre secondo i principi civilistici in tema di ripartizione degli utili nelle società di persone – cui la disciplina tributaria coerentemente si uniforma – il diritto agli utili matura solo con l'approvazione del rendiconto.

Analogo principio è stato affermato da Sez. 5, n. 27830/2018, Balsamo, Rv. 651410-01, in relazione all'ipotesi di scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad un socio di una società di persone, affermando che i redditi della società non possono essere a quest'ultimo addebitati *pro quota* ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, operando

la cd. imputazione «per trasparenza» solo con riferimento a colui che è socio al momento della approvazione del rendiconto - e non già al socio uscente ed a quello subentrante attraverso una ripartizione proporzionale in funzione del rispettivo periodo di partecipazione alla società.

In tema di reddito derivante da opere e servizi ultrannuali e di presupposti per l'adozione del «metodo contabile del costo», Sez. 5, n. 15827/2018, Condello, Rv. 649190-01, ha affrontato la questione relativa all'applicazione del comma 5 dell'art. 60 TUIR, a tenore del quale le imprese che contabilizzano le opere, forniture e servizi, valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono state consegnate opere o ultimati servizi e forniture, possono determinare il reddito con tale metodo, ossia effettuare la valutazione al costo, qualora siano state a ciò espressamente autorizzate dall'Amministrazione finanziaria.

A tal fine, come previsto dall'art. 9 del d.P.R. n. 42 del 1988 (articolo che è stato abrogato dall'art. 18, comma 4, del d.lgs. 18 novembre 2005 n. 247), l'impresa deve inoltrare richiesta di autorizzazione all'Ufficio delle imposte ai fini della adozione del «metodo contabile del costo» e la stessa deve intendersi accolta se non contestata dall'Amministrazione nel termine di tre mesi. Il predetto art. 9 subordina, poi, l'efficacia della autorizzazione all'adozione da parte del contribuente del metodo contabile previsto dal comma 5 dell'art. 60 del TUIR, ma non contiene alcun riferimento al comma 6 della medesima disposizione normativa, che non disciplina l'applicazione del «metodo contabile», ma pone l'onere a carico del contribuente, al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi, di allegare un prospetto contenente la indicazione di una serie di elementi necessari alla individuazione delle opere ed alla loro valutazione.

In tale quadro normativo, la Corte di legittimità ha affermato che le norme sopra richiamate non prevedono la decadenza dal diritto di adottare il metodo contabile del costo nel caso in cui il contribuente non abbia presentato il prospetto previsto dal comma 6 dell'art. 60 TUIR., atteso che l'efficacia della autorizzazione prevista dal comma 5 è condizionata alla sola adozione del metodo contabile ivi previsto. Ciò comporta che il rilascio della autorizzazione prevista dall'art 60, comma 5, TUIR e la efficacia della stessa non sono subordinati al disposto del comma 6 dello stesso art. 60 cit.

In tema di agevolazioni nella determinazione del reddito di impresa, **Sez. 5, n. 12902/2019, Saija, Rv 653990-01**, ha ritenuto che l'agevolazione fiscale prevista dall'art. 4, comma 1, della l. n. 383 del 2001 costituisce un beneficio «a fruizione automatica», per il cui godimento non è richiesto alcun provvedimento abilitativo dell'Amministrazione, neanche tacito; ne consegue che, correlativamente, il verificarsi della condizione

risolutiva determina l'automatica decadenza dal beneficio stesso, senza necessità revoca espressa da parte dell'Ufficio.

Sez. 5, n. 08144/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 653522-01 e **Rv 653523-01**, in tema di determinazione del reddito delle imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per conto terzi, ha affermato che la deduzione forfettaria, giornaliera e annuale ex art. 66, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, delle spese non documentate per trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore, è subordinata alla predisposizione e conservazione da parte del contribuente di un prospetto recante l'indicazione dei viaggi effettuati e della loro durata, nonché degli estremi dei relativi documenti di trasporto delle merci o delle fatture o delle lettere di vettura, e che l'inosservanza delle prescrizioni previste dall'art. 66, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, non costituisce mera irregolarità formale, trattandosi di condizioni necessarie per beneficiare della relativa agevolazione.

In tema di immobili strumentali di interesse storico-artistico, **Sez. 5, n. 08164/2019, Fracanzani, Rv. 653342-01**, ha affermato che i canoni derivanti dalla locazione di immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della l. n. 1089 del 1939, che siano oggetto dell'attività dell'impresa, rappresentano ricavi che concorrono alla determinazione del relativo reddito secondo i criteri ordinari, atteso che l'art. 11, comma 2, della l. n. 413 del 1991 si riferisce al solo reddito fondiario in quanto i costi di manutenzione degli immobili vincolati, superiori a quelli normalmente richiesti per altre tipologie di immobili, giustificazione, quest'ultima, che non avrebbe senso rispetto ai redditi di impresa, determinati sulla base dei ricavi conseguiti in contrapposizione ai correlativi costi che, a differenza di quanto avviene per i redditi fondiari, sono deducibili.

Nello stesso senso anche **Sez. 5, n. 06515/2019, Cataldi**, **Rv. 653312-01**, per la quale i canoni prodotti dalla locazione di immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della l. n. 1089 del 1939, che siano oggetto dell'attività dell'impresa, rappresentano ricavi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa, secondo le norme che lo disciplinano, senza che sia applicabile l'art. 11, comma 2, della l. n. 413 del 1991, il quale, nello stabilire che il reddito degli immobili in questione è determinato «*mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato*», si riferisce al solo reddito fondiario e si giustifica nei costi di manutenzione degli immobili vincolati, superiori a quelli normalmente richiesti per altre tipologie di immobili, giustificazione, quest'ultima, che non avrebbe senso rispetto ai redditi di impresa, determinati sulla base dei

ricavi conseguiti in contrapposizione ai correlativi costi che, invece, sono indeducibili rispetto ai redditi fondiari.

Sempre in tema di imposte sui redditi di impresa, **Sez. 5, n. 11677/2019, Fasano, Rv. 654067-01,** ha affermato che, sebbene l'art. 1, comma 469, della l. n. 266 del 2005 abbia riaperto i termini per la rivalutazione di determinati beni delle imprese, risultanti dal bilancio relativo all'anno 2004, come previsto dall'art. 3, comma 3, del d.m. n. 86 del 2002, richiamato dall'art. 1, comma 476, della l. cit., la cessione dei beni rivalutati prima del decorso del periodo di «sospensione» determina la caducazione degli effetti fiscali della rivalutazione, con la conseguenza che, da una parte, le plusvalenze e le minusvalenze devono essere valutate senza tener conto del maggior valore iscritto e, dall'altro, deve essere riconosciuto al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferita ai beni oggetto della cessione.

Sez. 5, n. 08907/2018, D'Orazio, Rv. 647707-01, ha stabilito che anche le imprese minori, che fruiscono del regime di contabilità semplificata, ai sensi dell'art. 18 del d.P.R. n. 600 del 1973, devono indicare ogni anno nel registro degli acquisti, tenuto ai fini IVA, il valore delle rimanenze, senza limitarsi ad annotare quello globale, ma distinguendo i beni per categorie omogenee, del medesimo tipo e della stessa quantità, secondo la disciplina tributaria della valutazione delle rimanenze dettata dall'art. 62 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

Invero, il tenore testuale dell'art. 18, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, che disciplina le modalità di tenuta della contabilità semplificata per le «imprese minori» prevede che «*i soggetti che fruiscono dell'esonero, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale, indicano nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto il valore delle rimanenze*». Secondo la Corte di legittimità, tale norma disciplina soltanto l'aspetto formale della condotta che deve essere tenuta dalle imprese minori in tema di indicazione delle rimanenze, mentre il contenuto sostanziale della stessa è disciplinato dall'art. 62, comma 1, del d.P.R. n. 597 del 1973, il quale dispone che le rimanenze dei beni indicati nel comma 1 dell'art. 53 si valutano distintamente per categorie omogenee, formate da tutti i beni del medesimo tipo e della medesima qualità.

In tale prospettiva, superandosi un'isolata ed ormai risalente decisione contraria (Sez. 1, n. 04307/1992, Carbone V., Rv. 476679-01, la quale aveva ritenuto che per le imprese minori non fosse necessario indicare le rimanenze in base a categorie omogenee), le pronunce di legittimità più recenti (cfr., in particolare, Sez. 5, n. 22174/2006, Ruggiero, Rv. 593937-01; Sez. 5, n. 09946/2003, Marigliano, Rv. 564465-01) si sono espresse per l'applicazione dell'art. 62, comma 1, del d.P.R. n. 597 del 1973, anche alle imprese minori di cui all'art. 18, comma 2, del d.P.R. n.

600 del 1973, chiarendo che le stesse devono indicare nel registro degli acquisti tenuto ai fini IVA il valore delle rimanenze, la cui valutazione deve essere fatta distintamente per categoria omogenee, formate da tutti i beni del medesimo tipo e delle medesima quantità, con la possibilità tuttavia, di includere nella stessa categoria beni dello stesso tipo ma di diversa qualità, i cui valori unitari non divergano sensibilmente, e beni di diverso tipo aventi uguale valore unitario.

Muovendo da tali premesse, la Corte di cassazione ha concluso che, poiché le rimanenze di un periodo di imposta costituiscono le giacenze del periodo di imposta successivo, «è evidente che la nozione tributaria di "rimanenza" non è data da un numero esprimente un incontrollabile valore globale, poiché, della rimanenza, la norma tributaria postula necessariamente una articolazione di beni per tipi, qualità e valore unitario».

Con riferimento all'ipotesi di trasferimento a titolo oneroso di una licenza per l'esercizio del servizio di taxi, Sez. 5, n. 04944/2018, Greco, Rv. 647549-01, ha affermato che, ai sensi dell'art. 7 della l. 15 gennaio 1992, n. 21 i titolari della predetta licenza sono qualificati come *«titolari di impresa artigiana* di *trasporto»* (art. 7), sicché, nel caso di cessione a titolo oneroso di detta licenza, si realizza una plusvalenza che concorre alla formazione del reddito ex art. 86, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986: ne deriva, fra l'altro, che, ove il contribuente ometta di rispondere ai questionari previsti dall'art. 32, comma 1, nn. 3 e 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, in tal modo impedendo od ostacolando la verifica dei redditi prodotti, l'Ufficio può effettuare l'accertamento induttivo ex art. art. 39, comma 1, lett. *a)*, del predetto decreto, utilizzando dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive di requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Quanto alle problematiche concernenti i componenti negativi di reddito d'impresa, la S.C. si è occupata di operazioni analizzate anche alla luce del noto principio dell'abuso del diritto.

Sempre in tema di componenti negativi, **Sez. 6-5, n. 09784/2019, Conti, Rv. 653727-01**, ha ritenuto che, ai fini della deducibilità della perdita su crediti, quali componenti negativi del reddito di impresa, il contribuente deve fornire la prova circa la loro inerenza all'attività imprenditoriale. Riguardo alle perdite su crediti, va citata anche **Sez. 5, n. 04567/2019, Chiesi, Rv. 652597-01**, secondo cui non è necessario, al fine di ritenere deducibili dette perdite quali componenti negative del reddito d'impresa, che il creditore fornisca la prova di essersi positivamente attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore e, quindi, l'assoggettamento di costui ad una procedura concorsuale, essendo sufficiente che tali perdite risultino documentate in

modo certo e preciso, atteso che secondo il disposto dell'art. 66, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986, le perdite sono deducibili, oltre che se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, quando, comunque, risultino da elementi certi e precisi: ne deriva che, nell'ipotesi di rapporti con operatori stranieri, al fine di stabilire la certezza della perdita, non può pretendersi la declaratoria di insolvenza del debitore, dovendosi avere riguardo all'esistenza di convenzioni internazionali vincolanti anche lo Stato del debitore, idonee a perseguire il debitore stesso per ottenere il pagamento del debito.

Sez. 5, n. 07111/2019, Napolitano, Rv. 652970-01, ha poi affermato che, nella vigenza dell'art. 58 del d.P.R. n. 597 del 1993 (norma applicabile fino al 31 dicembre 1987), gli interessi di mora su crediti in sofferenza, maturati nel periodo di imposta, possono essere computati - tanto nel numeratore quanto nel denominatore - ai fini del rapporto di deducibilità previsto dalla citata disposizione.

In materia di minusvalenze, Sez. 5, n. 32411/2018, D'Orazio, Rv. 652178-01, ha ritenuto che, con riferimento alla svalutazione delle partecipazioni societarie, la mera apertura della procedura di liquidazione volontaria della società partecipata non determina alcuna minusvalenza, perché non consente di conoscere l'effettiva esistenza e l'entità della perdita di valore della partecipazione, potendo essere accertata solo dopo la cessione dei beni, con la chiusura della procedura liquidatoria.

Più in generale, secondo Sez. 5, n. 32433/2018, Guida, Rv. 652179-01, per attività o passività fittizie devono intendersi le rappresentazioni contabili false sin dal momento della loro iscrizione in bilancio e per attività (o passività) inesistenti quelle in origine rispondenti a situazioni reali, che tuttavia nel corso degli esercizi hanno perso.

Dibattuto è sempre il tema dei cd. «costi da reato».

Sez. 5, n. 09419/2019, Federici, Rv. 653360-01, ha affermato che, ai sensi dell'art. 14, comma 4-*bis*, della l. n. 537 del 1993 (come novellato dall'art. 8, commi 1 e 3, del d.l. n. 16 del 2012, conv. in l. n. 44 del 2012), l'indeducibilità dei costi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitti non colposi non discende in modo automatico dalla declaratoria di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato, spettando al giudice tributario valutare incidentalmente la rilevanza penale della condotta.

In ordine alle deduzioni di costi derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti, tema che riguarda per altro aspetto anche la detrazione dell'IVA, **Sez. 5, n. 05873/2019, Gori, Rv. 653071-01**, occupandosi di un caso di operazione immobiliare complessa, in cui è stata contestata, tra l'altro, l'indebita deduzione, come componenti negativi di reddito, dei costi dei canoni di *leasing* di un complesso immobiliare

sopravvalutato, ha affermato che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode.

Sez. 6-5, n. 01922/2019, Delli Priscoli, Rv. 652390-01, ha nuovamente affrontato il dibattuto tema rappresentato dalla distinzione fra spese di rappresentanza e spese di pubblicità, affermando che costituiscono spese di sponsorizzazione quelle correlate ad iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre sono classificabili quali spese pubblicitarie o di propaganda quelle sostenute per la realizzazione di iniziative volte alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta, con la conseguenza che solo le prime, in quanto costituenti spese di rappresentanza, sono deducibili ai sensi e nei limiti previsti dall'art. 74, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione applicabile *ratione temporis*). Nella specie, la decisione ha confermato la qualificazione come spese di rappresentanza dei costi sostenuti per la sponsorizzazione di automobili da corsa da parte di un marchio della moda, evidenziando come, trattandosi di beni merceologicamente del tutto diversi, l'effetto di promozione del prodotto e l'incremento dei ricavi e degli utili potevano essere conseguiti solo in via solo mediata ed indiretta, preminente essendo la finalità di far crescere, attraverso il ricorso ad uno sponsor autorevole, l'immagine ed il prestigio della casa di produzione automobilistica.

La predetta pronuncia si inserisce nel medesimo filone al quale appartiene Sez. 5, n. 12676/2018, Crucitti, Rv. 648618-01), la quale ha stabilito che il relativo criterio discretivo «deve essere individuato negli obbiettivi, anche strategici, perseguiti mediante le stesse, che, nella prima ipotesi, coincidono con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio, nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società, mentre, nell'altra, consistono in una diretta finalità promozionale e di

incremento commerciale, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto».

In tale dimensione argomentativa, la Corte di legittimità si ricollega esplicitamente al principio, più volte affermato (cfr., tra le altre, Sez. 5, n. 10910/2015, Marulli, Rv. 635641-01; Sez. 5, n. 8121/2016, Cirillo E., Rv. 639437-01), secondo cui costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta. Sulla base di tali premesse, osserva la decisione in esame, «si ritiene che debbano farsi rientrare nelle spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale, e che vadano, invece, considerate spese di pubblicità o propaganda quelle altre sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi ed in certi contesti, anche temporali (Sez. 5, n. 07803/2000, Merone, Rv. 537410-01). Il criterio discretivo va, dunque, individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi che, per le spese di rappresentanza, può farsi coincidere con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società; laddove, per le spese di pubblicità o propaganda, di regola, consiste in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, normalmente, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto (cfr. Sez. 5, n. 21977/2015, Marulli, Rv. 637087-01, in riferimento alle spese di sponsorizzazione, inquadrate fra le spese di rappresentanza, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale).

La citata sentenza n. 12676/2018, si segnala, altresì, per un pertinente richiamo alla giurisprudenza europea, nella quale, con riferimento all'IVA, si afferma che la prestazione pubblicitaria comporta la trasmissione di un messaggio destinato a informare il pubblico della esistenza e della qualità di un prodotto o del servizio di cui trattasi allo scopo di incrementare le vendite (CGUE, C-68/92, C-69/92, C-73/92). Analogamente, si rimarca come in dottrina si rilevi che le spese di rappresentanza derivano dalla necessità di attuare comportamenti idonei a mantenere alto sul mercato il nome dell'impresa, con ciò, in sostanza, perseguendosi lo stesso fine delle spese di pubblicità e propaganda, ma con la differenza che le spese di rappresentanza non sono finalizzate alla promozione della commercializzazione di un prodotto, alla conquista di un mercato o alla diffusione di una specifica immagine commerciale, ma,

in buona sostanza, sono spese per le quali non ci si attende uno specifico ritorno sul versante economico, ma si riferiscono solo all'immagine - anche in forma sfumata - dell'impresa, riferimento che può essere - come nella maggior parte dei casi è - tacito, manifestandosi in comportamenti atti a porre l'accento su elementi quali il decoro e l'importanza.

In tema spese di pubblicità e di rappresentanza sostenute dalle imprese farmaceutiche per prestazioni rese a vantaggio dei medici, **Sez. 5, n. 06092/2019, Catallozzi, Rv. 652789-01**, ha concluso nel senso che sono deducibili esclusivamente i costi relativi alla concessione di premi, vantaggi pecuniari o in natura, purché ricollegabili all'attività espletata dal medico e di valore trascurabile o comunque coerente con la prassi corrente, le spese relative all'organizzazione di convegni e congressi scientifici, qualora siano di breve durata e prevedano la partecipazione di un numero ristretto di medici specialisti, nonché le spese sostenute per campioni gratuiti di medicinali per uso umano ceduti ai medici autorizzati a prescriverli, nei limiti quantitativi previsti dalla legge. Sulla base di ciò, ha confermato la decisione impugnata nella parte in cui aveva ritenuto non trascurabile il valore di omaggi di importo superiore ad euro 25,82, considerato complessivamente in ragione del singolo medico beneficiario e del periodo di imposta di riferimento.

Sempre in tema di componenti negativi del reddito d'impresa, Sez. 5, n. 03170/2018, Luciotti, Rv. 646933-01, ha statuito che le spese sostenute per la manutenzione, riparazione, trasformazione ed ammodernamento di beni strumentali, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo degli stessi, ex art. 102, comma 6, del d.P.R. n. 917 del 1986, non assumendo rilevanza, a tal fine, il carattere eccezionale di dette spese. Invaro detta norma del TUIR stabilisce (con formulazione identica al previgente art. 67, comma 7), che «*le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili [...] L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto del Ministro delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione [...]*».

In tale quadro normativo, la Corte di cassazione si è espressamente ricollegata al principio giurisprudenziale (cfr. Sez. 5, n. 07885/2016, Locatelli, Rv. 639623-01) secondo cui la disposizione cit. consente all'imprenditore di esercitare l'opzione tra la capitalizzazione delle spese incrementative, quale aumento del costo del bene ammortizzabile, ovvero la loro deduzione immediata entro i limiti quantitativi prefissati (deduzione di importo non superiore al 5% del costo complessivo dei beni

ammortizzabili; deduzione dell'eccedenza per quote costanti nei cinque esercizi successivi); conseguentemente, la S.C. ha ritenuto errata l'interpretazione adottata dall'Agenzia ricorrente, secondo la quale le spese di manutenzione sostenute nella specie dalla società contribuente, in quanto straordinarie e come tali di natura incrementativa del valore dei beni immobili interessati, dovevano obbligatoriamente essere imputate ad aumento dei costi dei beni ammortizzabili e dedotti con il meccanismo previsto dall'art. 102, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 e dal d.m. 31 dicembre 1988, «senza neanche specificare se nel caso in esame risultassero dal bilancio imputate ad incremento del costo dei beni cui si riferiscono».

Sez. 5, n. 10902/2019, Guida, Rv. 653544-01, si è invece occupata della deduzione di quote di ammortamento, affermando che, ai fini delle imposte sui redditi delle società di capitali, la determinazione della base imponibile è, di regola, ispirata al criterio della dipendenza, ossia della derivazione dal risultato del conto economico, redatto in conformità dei canoni del codice civile e dei princìpi contabili nazionali, sicché, nella dichiarazione fiscale, la quota di ammortamento di un bene strumentale è deducibile anche per le annualità durante le quali, a causa di un *factum principis*, non ne sia stato possibile l'utilizzo. In particolare, ha ritenuto deducibili, ai sensi dell'art. 102 del d.P.R. n. 917 del 1986, le quote di ammortamento di un impianto di compostaggio relative ad annualità nelle quali lo stesso era sottoposto a sequestro giudiziario.

Inoltre **Sez. 5, n. 06836/2019, Guida, Rv. 653316-01**, ha ritenuto che le quote di ammortamento delle aziende date in affitto o in usufrutto sono deducibili, ai sensi degli artt. 67, comma 9, del d.P.R. n. 917 del 1986 e 14, comma 2, del d.P.R. n. 42 del 1988, dal reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario, e non da quello del concedente, e sono commisurate al costo originario dei beni risultante dalla contabilità del concedente. In applicazione del principio, è stata così annullata la sentenza impugnata che aveva ritenuto illegittimamente dedotte le quote d'ammortamento dei cespiti, nonostante che il costo storico delle stesse risultasse dalla contabilità della concedente, nonché dalla perizia di stima eseguita all'epoca del conferimento dell'azienda.

Quanto alla particolare tipologia di spese costituite dagli esborsi correlati ad un bene immobile preso in locazione, Sez. 5, n. 06288/2018, Scarano, Rv. 647466-01, ha statuito che in tema di determinazione del reddito di impresa, ai sensi dell'art. 74, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo anteriore al d.lgs. n. 344 del 2003), le spese di manutenzione straordinaria dell'immobile condotto in locazione possono essere iscritte nell'attivo, ex art. 2426, comma 1, n. 5), c.c., invece che essere imputate in conto economico, come componenti negative del reddito, nell'esercizio in

cui sono state sostenute, ove l'imprenditore ritenga, in base ad una scelta fondata su canoni di discrezionalità tecnica, di capitalizzarle in vista di un successivo ammortamento pluriennale, purché indichi specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo gravante su ciascun esercizio.

Ai fini dell'enunciazione del riportato principio, la Corte di cassazione ha preso le mosse dal principio secondo cui la deducibilità delle spese relative a più esercizi è subordinata, ai sensi dell'art. 74, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986, all'indicazione degli specifici criteri cui commisurare la durata dell'utilità del bene, al fine di stabilirne la quota di costo imputabile a ciascun esercizio (Sez. 5, n. 14326/2009, Bognanni, Rv. 608682-01): invero, a differenza dell'art. 67, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, la suindicata norma non prevede alcuna tipizzazione dei criteri di esposizione di tali componenti negativi del reddito, con la conseguenza che la ripartizione pluriennale non può avere luogo semplicemente applicando i criteri legali stabiliti per gli ammortamenti ma il contribuente ha l'onere di indicare criteri specifici commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio (Sez. 5, n. 08344/2006, Altieri, Rv. 588621-01).

In tale quadro ricostruttivo, con particolare riferimento alle spese per manutenzione e riparazioni nonché ad opere e migliorie (in particolare, per il rifacimento di impianti elettrici ed idraulici degli immobili condotti in locazione), la giurisprudenza di legittimità aveva già precisato che i costi di natura straordinaria sopportati dal conduttore in vista della relativa utilità pluriennale ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 5, c.c. possono (previo consenso del collegio sindacale, ove esistente) essere iscritti nell'attivo, anziché essere imputati in conto economico come componenti negativi del reddito di esercizio in cui sono sostenuti, ove la società ritenga, in base ad una scelta fondata su criteri di discrezionalità tecnica, di capitalizzarli in vista di un successivo ammortamento pluriennale anziché far gravare i costi interamente sull'esercizio in cui sono stati sostenuti; e si era precisato che tale valutazione, ai fini della graduazione del beneficio, deve tenere conto che l'iscrizione di queste spese all'attivo dello stato patrimoniale è consentita, oltre che dall'utilità pluriennale di cui siano causa immediata e diretta, anche dalla circostanza che esse non abbiano avuto, come contropartita, l'incremento di valore di specifici beni o diritti anch'essi iscritti all'attivo (Sez. 5, n. 24939/2013, Perrino, Rv. 628609-01).

In quest'ultimo caso, la Corte di cassazione ha concluso che, in presenza di un piano di ammortamento redatto in relazione alla durata contrattuale della locazione, deve tenersi conto soltanto della prima scadenza e non anche del periodo di rinnovo, in quanto commisurata alla possibilità di utilizzazione delle opere in oggetto; di qui l'illegittimità della

ripresa a tassazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, sull'assunto che la contribuente avrebbe dovuto considerare la rinnovazione automatica del contratto e, dunque, la durata comprensiva del primo periodo di rinnovo.

Con riferimento alla deducibilità delle spese sostenute dall'impresa utilizzatrice di beni concessi in leasing, secondo Sez. 5, n. 08897/2018, Giudicepietro, Rv. 647706-01, in assenza di una specifica disciplina, occorre fare riferimento al criterio generale di cui all'art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del 1986), secondo cui, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, le spese «*dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione ed altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici*» si considerano sostenute «*alla data di maturazione dei corrispettivi*».

In base a tale regola generale, i canoni di leasing sono deducibili per competenza alla data di maturazione dei corrispettivi in relazione alla durata del contratto di locazione finanziaria.

Nell'ipotesi di *leasing* traslativo di immobile in corso di costruzione o ristrutturazione, tale regola vale anche per i canoni di prefinanziamento, la cui corresponsione è spesso prevista contrattualmente in favore del concedente nel corso della realizzazione o dell'adeguamento dell'opera, e per gli interessi passivi, corrisposti prima della consegna, che devono essere considerati afferenti al bene per il quale sono stati sostenuti e, di conseguenza, quali oneri di diretta imputazione, dedotti *pro quota*, mediante la tecnica contabile del risconto, per l'intera durata del contratto, a partire dal momento della consegna del bene. Nell'enunciare tale principio, la Corte di cassazione ha valorizzato il rilievo che, nel caso di leasing *traslativo*, il bene oggetto del contratto rimane di proprietà del concedente sin quando l'utilizzatore non esercita il diritto di opzione ed il canone di locazione del bene, proprio in previsione del suo futuro acquisto, comprende una quota del prezzo del bene stesso. Pertanto, applicando il principio della competenza, i costi di acquisizione del bene, da considerarsi oneri inerenti allo stesso, dovranno necessariamente essere ripartiti sulle stesse annualità e dovranno essere dedotti dall'utilizzatore, con la tecnica contabile del risconto, *pro quota* per l'intera durata del contratto a partire dal momento della consegna dell'immobile. Eguali considerazioni valgono anche per gli interessi passivi, dovuti dalla futura società utilizzatrice alla concedente prima della consegna del bene, nella fase della costruzione dello stesso. In particolare, nella fattispecie del leasing cosiddetto traslativo l'oggetto materiale appartiene al concedente sino al momento in cui viene esercitato il diritto di riscatto dello stesso da parte del terzo, per cui tutti i costi recuperati dall'Ufficio vanno considerati costi afferenti al bene specifico per il quale sono stati sostenuti, e, quindi, rappresentano «oneri di diretta imputazione» perché particolari di ciascun bene. Una diversa

qualificazione della fattispecie non terrebbe conto dell'unitarietà funzionale del *leasing in costruendo*, che giustifica l'imposizione di oneri finanziari a carico del futuro utilizzatore già nella fase della costruzione del bene».

Sez. 5, n. 21058/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 649975-01, si è occupata del corrispettivo nell'ipotesi di cessione anticipata del contratto di *leasing*, affermando che, poiché in capo al cessionario sorge sia il diritto di utilizzare il bene, sia quello di esercitare il diritto di riscatto, tale corrispettivo è assoggettato ad un diverso regime fiscale, in quanto la parte che riguarda il diritto di godere del bene si correla ai canoni futuri e va ripartita con la tecnica dei risconti sulla durata residua del negozio, mentre quella afferente l'opzione di acquisto può essere ammortizzata solo nel caso di eventuale esercizio del diritto di riscatto, con l'ulteriore conseguenza che il cessionario, ai fini della determinazione delle quote imputabili a ciascun esercizio, deve fare riferimento alla differenza tra il costo sostenuto e la sopravvenienza attiva tassabile, ovvero al valore normale netto del bene ai sensi degli artt. 9, comma 3, e 88, ultimo comma, TUIR.

Con riferimento alle spese sostenute per corsi di formazione e di aggiornamento del personale, Sez. 5, n. 06265/2018, Esposito, Rv. 647464-01, ha affermato che le stesse rientrano tra quelle per «*studi e ricerche*» di cui all'art. 74 del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo anteriore alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 344 del 2003), atteso che l'ampiezza letterale e logica del riferimento agli studi ricomprende tutti gli esborsi finalizzati al potenziamento dell'impresa per il tramite di energie intellettuali, senza distinguere a seconda che l'attività di studio riguardi il miglioramento dell'organizzazione aziendale ovvero della competenza delle persone che in essa collaborano, con la conseguenza che è facoltà del contribuente scegliere se dedurre tali spese nell'esercizio di competenza, ovvero ripartirle per quote costanti (nell'esercizio stesso e) negli esercizi successivi (non oltre il quarto).

In tema di svalutazione dei crediti, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, è noto che l'art. 106, commi 3 e 4, del d.P.R. n. 917 del 1986 consente agli enti creditizi e finanziari di cui al d.lgs. n. 87 del 1992 di dedurre in ciascun esercizio il valore dei crediti impliciti nei contratti di locazione finanziaria risultanti in bilancio nella misura percentuale prevista al comma 1 del detto art. 106 (comma 3: «*Per gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle operazioni di erogazione del credito alla clientela, compresi i crediti finanziari concessi a Stati, banche centrali o enti di Stato esteri destinati al finanziamento delle esportazioni italiane o delle attività ad esse collegate, sono deducibili in ciascun esercizio*

nel limite dello 0,60% del valore dei crediti risultanti in bilancio, aumentato dell'ammontare delle svalutazioni dell'esercizio», prevedendo specificamente il successivo comma 4 che «*Per gli enti creditizi e finanziari nell'ammontare dei crediti si comprendono anche quelli impliciti nei contratti di locazione finanziaria*»).

In tale prospettiva, Sez. 5, n. 00956/2018, Luciotti, Rv. 646911-01, ha escluso che possa assumere rilevanza sul *plafond* di deducibilità di tali crediti il grado di rischiosità degli stessi, anche desunto dalla tipologia dei soggetti debitori, ovvero la distinzione tra soggetti ricompresi o meno nel sistema bancario. Con la medesima decisione (Rv. 646911-02), la S.C. ha affermato inoltre il principio secondo cui «le minusvalenze risultanti dalla differenza tra il costo residuo dei beni mobili concessi in locazione finanziaria ad utilizzatori inadempienti (con conseguente risoluzione dei relativi negozi) e quello previsto nei nuovi contratti di locazione, costituiscono perdite su crediti impliciti nei predetti contratti, ex art. 106, comma 4, del d.P.R. n. 917 del 1986, deducibili a norma dell'articolo 101 del medesimo decreto».

In motivazione la Corte di legittimità ha ritenuto infondata la tesi dell'Agenzia ricorrente secondo cui la fattispecie avrebbe dovuto essere regolata dalle disposizioni sull'ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria, contenute nell'art. 102, comma 7, TUIR (che consente all'impresa concedente di dedurre in ciascun esercizio tali quote nella misura che risulta dal piano di ammortamento finanziario), così disconoscendo l'equiparazione ai fini fiscali dei contratti di locazione finanziaria ai crediti impliciti, ai sensi dell'art. 106, comma 4, TUIR, come, peraltro, ribadito in diversi documenti di prassi: in particolare, nella circolare n. 137/E del 1997 del M.E.F. e la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 175/E del 2003. Nella specie, risultava che i contratti di locazione finanziaria erano stati risolti e che la società contribuente, ottenuta la disponibilità dei beni, li aveva concessi in locazione a terzi, cosicché non può esservi dubbio che, non potendo più la stessa chiedere l'adempimento, il credito implicito di quel contratto doveva ritenersi con certezza perduto.

Infine, quanto alla distinzione fra regime ordinario e regime forfetario di determinazione del reddito di impresa, va richiamata Sez. 5, n. 01126/2018, Tedesco, Rv. 646698-01, secondo la quale la regola - stabilita dall'art. 78, comma 4 (ora 56, comma 5) del d.P.R. n. 917 del 1986 - che consente al contribuente che esercita un'attività di allevamento di animali di optare, in sede di dichiarazione dei redditi, per il regime ordinario di determinazione del reddito di impresa, così rendendo facoltativo il regime forfetario, altrimenti operante (per la parte che eccede i limiti di cui al comma 2, lett. *b)*, dell'art. 32 (già 29) TUIR, vale esclusivamente nelle ipotesi, fisiologiche, di corrispondenza tra reddito

dichiarato e reddito effettivo dell'impresa di allevamento, non anche allorché sussistono i presupposti per l'accertamento induttivo di cui all'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973. Di qui la ritenuta legittimità della ricostruzione induttiva del reddito di impresa, nella specie operata sulla base di accertamenti bancari, in relazione ad un contribuente che, pur avendo superato il limite di cui al citato art. 32, comma 2, lett. *b)*, aveva provveduto a dichiarare esclusivamente il reddito agrario, omettendo di evidenziare che si era in presenza di una situazione nella quale, accanto al reddito agrario, era stato conseguito anche un reddito di impresa.

Infine, va rilevato che nel panorama di decisioni pronunciate nel corso del **2019**, così come dell'anno precedente (di cui, per migliore completezza ed organicità di esposizione, è opportuno mantenere il richiamo) si ritrova una pertinente casistica sulla deducibilità di varie spese o oneri, ai fini della determinazione del reddito imponibile e, quindi, dell'imposta dovuta. Sono stati, così, considerati deducibili:

- i canoni corrisposti per l'affitto di azienda direttamente imputabili ad attività produttive di ricavi, ritenuti deducibili anche se il contratto non è stato stipulato per iscritto, in quanto tale forma è prescritta dall'art. 2556 c.c. solo *ad probationem*, sicché l'atto è da considerarsi esistente per il Fisco, peraltro tenuto alla registrazione anche dei contratti d'affitto d'azienda conclusi in forma verbale (Sez. 5, n. 29551/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651419-01);

- i costi per l'acquisto di beni oggetto di fatture soggettivamente inesistenti (sul punto si richiamano le sopracitate **Sez. 5, n. 09419/2019, Federici, Rv. 653360-01** e **Sez. 5, n. 5873/2019, Gori, Rv. 653071-01**), avendo Sez. 5, n. 27566/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651269-02, ritenuto che, a norma dell'art. 14, comma 4-*bis*, della l. n. 537 del 1993 (nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. in l. n. 44 del 2012), poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente «al fine di commettere il reato», bensì per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui all'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986;

- i costi relativi ad operazioni commerciali intercorse con soggetti domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata (cd. Paesi *black list*), poiché l'abolizione del previgente regime di indeducibilità dei prevista dall'art. 1, commi 301, 302 e 303, della l. n. 296 del 2006, ha carattere retroattivo, sicché la deducibilità di detti costi è subordinata solo alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente, della convenienza

economica delle operazioni e dell'effettività della transazione commerciale, mentre la separata indicazione degli stessi è costituisce mero obbligo di carattere formale, la cui violazione comporta l'applicazione della sanzione amministrativa prevista dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (Sez. 5, n. 27613/2018, D'Orazio, Rv. 651405-01). Più recentemente, **Sez. 5, n. 05264/2019, D'Orazio, Rv. 652956-01,** ha precisato che la deducibilità di tali costi è subordinata alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente nonché della effettività della transazione commerciale, mentre il requisito dello svolgimento effettivo di attività commerciale non è più richiesto a decorrere dall'anno di imposta 2015, a seguito dell'entrata in vigore delle modifiche di cui al d.lgs. n. 417 del 2015. Di particolare rilievo *in subiecta materia* è, altresì, **Sez. 5, n. 08812/2019, Triscari, Rv. 653350-01**, secondo cui la disciplina di cui all'art. 110, commi 10 e 11, del d.P.R n. 917 del 1986 (nel testo in vigore *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.

Non sono stati ritenuti, invece, deducibili i compensi corrisposti, nell'ambito di una associazione in partecipazione, agli associati in eccedenza rispetto agli utili ordinari dell'impresa, in virtù dell'interpretazione dell'art. 62, comma 4, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione, applicabile *ratione temporis*, alle annualità di imposta 2000 e 2001), senza che assuma rilevanza il tipo di apporto degli associati che ne siano stati beneficiari (Sez. 5, n. 23270/2018, Venegoni, Rv. 650690-01).

4. I redditi di capitale.

I redditi di capitale costituiscono una categoria alla quale il legislatore non attribuisce una definizione fiscale autonoma, provvedendo invece a fornire, all'art. 44, comma 1, TUIR, 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; l'altro riferito

agli interessi e altri proventi derivanti da mutui e da altre forme di impiego del capitale.

L'elencazione legislativa contempla, inoltre, una previsione residuale (art. 44, lett. *h*, TUIR), avente ad oggetto i proventi derivanti «*da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale*».

Occorre evidenziare che non rientrano nella categoria dei redditi da capitale gli eventuali proventi derivanti dalla differenza tra il costo di titoli ed il ricavo conseguito per effetto della loro negoziazione, ossia le plusvalenze da *capital gain*, ricadenti nei c.d. redditi diversi.

Il più recente intervento nomofilattico della Corte di legittimità in materia ha riguardato, in particolare, il tema della tassazione dei dividendi distribuiti tra società madre e figlia, tema che coinvolge quello del divieto di doppia imposizione, e trova la sua disciplina anche in strumenti sovranazionali.

Sez. 5, n. 16004/2019, Fracanzani, Rv. 654161-01, ha ritenuto che, in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Francia, cui sia stato riconosciuto il credito di imposta, va applicata la ritenuta del 5% ai sensi degli artt. 10 e 24 della Convenzione tra Italia e Francia sulle doppie imposizioni, recepita con l. n. 20 del 1992, in quanto non contrastante con la direttiva n. 435/90/CEE del Consiglio, prevalendo tale disciplina, prescelta dal contribuente, sull'art. 27-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, che consente alla società di optare per l'esenzione della ritenuta sui dividendi, ma senza credito di imposta, con la conseguenza che l'opzione della società madre per il riconoscimento del credito di imposta esclude l'applicazione del diverso regime di cui al cit. art. 27-*bis*, che non prevede e non consente il cumulo dei due benefici, senza che sia configurabile la violazione né dell'art. 16 disp. prel. c.c. e del principio di reciprocità e di uniformità di interpretazione, trattandosi di disciplina dettata a parità di condizioni con la Francia, né dell'art. 26 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, che presuppone proprio l'applicabilità della Convenzione Italia-Francia, la quale, tuttavia, è cedevole rispetto alla direttiva madre-figlia.

Altro profilo interpretativo di rilievo concerne i crediti di imposta accordati al socio sugli utili distribuiti da società ed enti, ai sensi dell'art. 14, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986.

Sul punto, Sez. 5, n. 12297/2018, Dell'Orfano, Rv. 648203-01, ha affermato che tale credito di imposta, oltre a soggiacere alle condizioni stabilite dall'art. 105 del medesimo d.P.R., in assenza delle quali non può aver luogo la sua attribuzione, incontra un doppio limite, rappresentato dal calcolo del credito in percentuale sugli utili della società partecipata, e non già sull'imposta pagata, e dal suo riconoscimento fino a concorrenza

dell'imposta effettivamente assolta dalla società, senza che ciò comporti alcuna duplicazione d'imposta, risultando anzi frustrata la sua funzione, qualora al socio fosse riconosciuto un credito per un'imposta che la società non ha pagato affatto.

Quanto alla peculiare dinamica impositiva del reddito da partecipazione ed ai correlati dubbi in ordine alla violazione del principio del divieto di doppia imposizione, di cui all'art. 67 del d.P.R. n. 600 del 1973, Sez. 6-5, n.13503/2018, Luciotti, Rv. 648690-01, ha ritenuto che l'operatività del divieto di doppia imposizione postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto; tale condizione non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, come quella che si realizza, in caso di partecipazione al capitale di una società commerciale, con la tassazione del reddito sia ai fini dell'IRPEG, quale utile della società, sia ai fini dell'IRPEF, quale provento dei soci, attesa la diversità non solo dei soggetti passivi, ma anche dei requisiti posti a fondamento delle due diverse imposizioni.

Con riferimento al caso specifico di tassazione agevolata sui prestiti obbligazionari (con aliquota del 12,5% anziché del 30% per la seconda emissione), Sez. 5, n. 32267/2018, Fracanzani, Rv. 651990-01 ha affermato che la stessa presuppone la percezione di un rendimento effettivo, e non nominale, in ragione di ogni anno, incidendo la periodicità della liquidazione del premio sul rendimento tassabile.

Infine, in tema di cd. *dividend stripping* va menzionata **Sez. 5, n. 13123/2019, Greco, Rv. 653734-01**, la quale ha ritenuto che l'inapplicabilità *ratione temporis* dell'art. 14, comma 7-*bis*, del d.P.R. n. 917 del 1986 (introdotto dall'art. 7-*bis* del d.l. n. 372 del 1992, conv., con modif., dalla l. n. 429 del 1992) non esclude la possibilità di dichiarare inopponibili all'Amministrazione finanziaria, in applicazione di un principio generale antielusivo desumibile dall'art. 53 Cost., i benefici fiscali derivanti dalla costituzione, in favore di una società residente nel territorio dello Stato, di un diritto di usufrutto su azioni o quote di una società italiana possedute da un soggetto non residente (cd. *dividend stripping*), qualora tale operazione sia configurabile come abuso del diritto, essendo posta in essere al solo scopo di consentire al cedente di eludere la ritenuta sui dividendi prevista dall'art. 27, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, trasformando il reddito di partecipazione in reddito da negoziazione, ed alla cessionaria di percepire i dividendi, sui quali, oltre a subire l'applicazione della ritenuta meno onerosa di cui all'art. 27, comma 1, del predetto decreto (oltretutto recuperabile in sede di dichiarazione annuale), essa può avvalersi del credito d'imposta previsto dall'art. 14 del d.P.R. n.

917 del 1986, ed inoltre dedurre dal reddito d'impresa, *pro quota* annuale, il costo dell'usufrutto.

5. 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*».

A proposito dei redditi da fabbricati concessi in locazione, **Sez. 5, n. 12332/2019, Gilotta, Rv. 653858-01**, ha affermato che, in base al combinato disposto degli artt. 23 e 34 del d.P.R. n. 917 del 1986, il reddito degli immobili locati per fini diversi da quello abitativo – per i quali opera, invece, la deroga introdotta dall'art. 8 della l. n. 431 del 1988 – è individuato in relazione al reddito locativo fin quando risulta in vita un contratto di locazione, con la conseguenza che anche i canoni non percepiti per morosità costituiscono reddito tassabile, fino a che non sia intervenuta la risoluzione del contratto o un provvedimento di convalida dello sfratto, atteso che il criterio di imputazione di tale reddito è costituito dalla titolarità del diritto reale, a prescindere dalla sua effettiva percezione. In applicazione del principio, pertanto, sono stati ascritti alla formazione del reddito anche i canoni non riscossi dal comproprietario dell'immobile in quanto usurpati dall'altro comproprietario.

Anche **Sez. 5, n. 05328/2019, Federici, Rv. 652958-01**, ha evidenziato che il beneficio introdotto dall'art. 11 della l. n. 413 del 1991 riguarda la determinazione del solo reddito fondiario, sicché non si applica agli immobili d'interesse storico ed artistico strumentali all'esercizio di attività d'impresa in quanto la natura di tale agevolazione integra un risparmio d'imposta (e, dunque, un reddito per il proprietario) e si giustifica perché correlata ad un pregiudizio di analoga natura (ossia, un esborso per la manutenzione degli immobili e la limitazione della loro libera disponibilità), mentre nell'esercizio dell'attività d'impresa i costi relativi ai suddetti beni sono deducibili e, pertanto, si traducono in un vantaggio.

Con particolare riferimento alla determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari destinate a centrali eoliche realizzate in epoca antecedente al 1° gennaio 2016, la S.C. (Sez. 6-5, n. 00888/2018, Napolitano, Rv. 648516-01) ha affermato che deve essere utilizzato il costo medio infracensuario, dovendo poi i costi di ricostruzione, come determinati, delle diverse strutture, impianti fissi e sistemazioni esterne, essere ricondotti all'epoca censuaria delle stime catastali (biennio 1988-89) mediante l'indice FOI pubblicato dall'ISTAT, attesa l'assenza di ulteriori indici dei prezzi specifici per tale tipologia di opere.

Sez. 5, n. 19953/2018, Dell'Orfano, Rv. 650144-01, ha affermato che i contributi corrisposti ai consorzi di miglioramento fondiario, ai sensi dell'art. 10, lett. *a)*, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo, applicabile *ratione temporis*, anteriore a quello introdotto, con la medesima numerazione, dal d.lgs. n. 344 del 2003), solo ove non lo siano anche dai redditi fondiari che concorrono a formare il reddito complessivo, in virtù degli artt. 25 del d.P.R. n. 917 del 1986 e 97 del r.d. n. 1539 del 1933.

6. I redditi diversi. La categoria dei «*redditi diversi*» ha carattere residuale e ricomprende una serie di ipotesi reddituali eterogenee, non riconducibili alle tipologie di reddito appartenenti alle categorie tipiche.

A titolo esemplificativo circa la natura composita della categoria, fra gli arresti giurisprudenziali più recenti va richiamata Sez. 5, n. 31026/2017, Esposito, Rv. 646683-01, secondo cui anche i proventi derivanti da fatti illeciti, qualora non siano classificabili nelle categorie reddituali di cui all'art. 6, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, vanno, comunque, considerati redditi diversi, in base a quanto espressamente stabilito dall'art. 36, comma 34-*bis*, del d.l. n. 223 del 2006, conv. in l. n. 248 del 2006, norma, quest'ultima, avente efficacia retroattiva, in quanto di interpretazione autentica dell'art. 14, comma 4, della l. n. 537 del 1993.

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.

6.1. In particolare: le plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. *b)*, TUIR.

Ai fini delle imposte dirette, fra le varie ipotesi che determinano plusvalenze, vanno particolarmente considerate quelle individuate dall'art. 67, comma 1, lett. *b)*, TUIR, ossia le plusvalenze:

1) realizzate mediante cessione onerosa di immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, esclusi quelli acquisiti per successione e quelli destinati ad abitazione principale;
2) in ogni caso, realizzate a seguito di cessione onerosa di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

L'espressione «*in ogni caso*» della seconda parte della norma potrebbe essere interpretata nel senso che in questa ipotesi è irrilevante il titolo di proprietà del terreno (acquisto o successione) e il periodo in cui si è protratta la proprietà (5 anni o meno); quindi, la plusvalenza in questo caso

è tassabile indipendentemente dal fatto che il terreno sia stato acquisito per successione e sia stato oggetto di proprietà per più di 5 anni.

L'altro elemento costitutivo della pretesa tributaria è che il terreno sia suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. «*Suscettibile di utilizzazione edificatoria*» sembra essere qualcosa di meno del concetto di «*edificabile*» perché quest'ultimo sembra voler riferirsi alla possibilità in concreto, determinata per strumento urbanistico specifico, di edificare, mentre il primo alla potenzialità, sulla base di strumenti urbanistici più generali. Inoltre la norma non contiene alcuna ulteriore distinzione in merito alle caratteristiche del terreno; sembra irrilevante, quindi, il fatto che esso sia urbano o agricolo; l'essenziale è che sia suscettibile di edificazione e, in questo senso, anche un terreno agricolo potrebbe essere edificabile.

La *ratio* dell'art. 67 è tassare una ricchezza prodotta; proprio per questo, il legislatore considera in questa norma le cessioni infraquinquennali di immobili, perché si presume in tali operazioni un intento speculativo, consistendo in operazioni in cui un soggetto realizza o acquista la proprietà di un immobile e nel giro di 5 anni lo rivende, evidenziando così un fine speculativo dell'operazione. Per converso, la stessa norma esclude dalla propria operatività gli acquisti per successione o le abitazioni principali, proprio perché in questo caso il titolo in base al quale si è divenuti proprietari o la destinazione di un immobile che viene rivenduto entro 5 anni esclude, per sua natura, un intento speculativo all'origine. Essa considera, inoltre, le cessioni di terreni edificabili, poiché nelle medesime si presume un incremento di valore dell'immobile per il solo motivo che lo stesso è divenuto edificabile, ed ai fini di tale ipotesi, a differenza della precedente, è irrilevante che la cessione sia infraquinquennale o che il terreno sia pervenuto per successione. La ricchezza prodotta non deriva qui da un intento speculativo, ma da una caratteristica intrinseca del bene.

Quanto al riferimento agli «*strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione*», va detto che prima del 2006 la questione fu a lungo dibattuta in giurisprudenza, tanto da avere richiesto anche un intervento delle Sezioni Unite della Corte di cassazione. Il dibattito, in realtà, si sviluppò principalmente ai fini dell'applicazione delle imposte indirette, ed in particolare l'imposta di registro e l'allora INVIM; tuttavia non vi sono particolari dubbi sul fatto che i principi espressi ai fini di tali imposte siano applicabili anche alle imposte dirette.

In sintesi, prima dell'intervento delle Sezioni Unite si configuravano sul tema, in giurisprudenza, due orientamenti: il primo, espresso tra le altre, nelle sentenze Sez. 5, n. 16202/2001, Meloncelli, Rv. 551335; Sez. 5, n. 02416/2003, Oddo, Rv. 560556; Sez. 5, n. 04426/2003, Magno, Rv.

561420, aveva, infatti, ritenuto che l'art. 52 del Testo unico sull'imposta di registro, nella parte in cui prevede che il sistema di valutazione automatica non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, facesse necessariamente riferimento a strumenti urbanistici già perfezionati, e richiedesse, pertanto, l'esistenza di un piano regolatore generale il cui iter formativo si fosse già completato mediante l'approvazione da parte della regione, non rappresentando tale atto una mera condizione di efficacia del provvedimento, ma un elemento costitutivo della fattispecie procedimentale, in quanto la Regione ben può modificare o integrare il piano regolatore adottato dal Comune.

Secondo un altro orientamento, affermato, ad esempio, da Sez. 5, n. 17513/2002, Oddo, Rv. 559083-01, e da Sez. 5, n. 13817/2003, Del Core, Rv. 566966-01, l'adozione del piano regolatore da parte del Comune, con l'inserimento del terreno in una zona avente destinazione edificatoria, era invece sufficiente a far escludere l'applicabilità del sistema di valutazione automatica, in quanto, imprimendo all'immobile una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità, era di per sé idonea a far venire meno la presunzione di proporzionalità tra il valore del terreno ed il reddito dominicale risultante in catasto, che rappresenta il fondamento del meccanismo di calcolo previsto dal citato art. 52, comma 4.

Per definire il contrasto, ancora prima della decisione delle Sezioni Unite, è intervenuto il legislatore, attraverso il d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, il quale, all'art. 36 comma 2, ha previsto che, per stabilire se un'area è suscettibile di edificazione, è sufficiente fare riferimento al piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di ulteriori strumenti urbanistici attuativi. Il riferimento di cui all'art. 67 TUIR deve essere inteso, quindi, in questo senso.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, nel dirimere il contrasto di giurisprudenza nel senso del secondo orientamento, anche perché ormai definito dall'intervento legislativo nel frattempo intervenuto, hanno anche affermato il principio secondo cui tale norma ha natura interpretativa ed è quindi applicabile retroattivamente. È stato, dunque, di fatto modellato un concetto di edificabilità ai fini tributari, che è diverso da quello del diritto amministrativo-urbanistico perché non fa riferimento al concetto di edificabilità in concreto, ma in astratto, sulla sola base dello strumento urbanistico più generale che esista e senza tener conto degli strumenti attuativi (Sez. U, n. 25505/2006, Merone, Rv. 593374-01).

In ogni caso, **Sez. 5, n. 05088/2019, Fracanzani, Rv. 652599-01**, ha affermato che, 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.

Ai fini del concetto di «*area edificabile*», **Sez. 5, n. 03390/2019, Perinu, Rv. 652521-01**, si è occupata di un caso particolare relativo alla provincia di Bolzano, affermando che il perfezionamento del procedimento di cui all'art. 87, comma 12, della l.p. di Bolzano n. 13 del 1998, è equiparabile alla procedura di adozione ed approvazione dello strumento urbanistico generale (o variante di esso), con conseguenti effetti ai fini fiscali sugli atti di acquisto relativi ai terreni ricompresi nel medesimo.

Con specifico riferimento alle aree destinate ad opere di urbanizzazione per servizi di quartiere, **Sez. 6 - 5, n. 00584/2019, Esposito, Rv. 652723-01**, ha affermato che le aree comprese nella zona G, quali definite dallo strumento urbanistico ed ai sensi del d.m. lavori pubblici n. 1444 del 1968, destinate ad opere di urbanizzazione «per servizi di quartiere con particolare destinazione ad attrezzature scolastiche, sociali, culturali, assistenziali, a verde pubblico e parcheggio o per servizi di quartiere con particolare destinazione a verde pubblico», devono ritenersi edificabili, sicché determinano, in caso di cessione a titolo oneroso, plusvalenze ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. *b)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, in quanto tale previsione non contiene alcun riferimento dal quale possa ritenersi applicabile alla sola edilizia residenziale.

Nella medesima prospettiva generale di riferimento, si collocano, altresì, significative pronunce emesse nel corso del 2018. Sez. 5, n. 13657/2018, De Masi, Rv. 649086-01, ha affermato che, ai fini dell'applicabilità dell'art. 81, comma 1, lett. *b)*, TUIR (come interpretato dall'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223 del 2006, conv. in l. n. 248 del 2006), e della tassazione delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, occorre che sussista un effettivo strumento urbanistico di pianificazione territoriale generale, adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione degli strumenti attuativi del medesimo, e quindi che sia già intervenuta, quanto meno, l'approvazione di una variante al piano regolatore generale, non rilevando di contro una mera aspettativa,

anche giuridica, della futura approvazione di un siffatto strumento urbanistico.

In tale contesto, Sez. 5, n. 01714/2018, Tricomi L., Rv. 646896-01, ha affermato che la natura pertinenziale di un terreno non ne esclude, di per sé, la potenzialità edificatoria: in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la sentenza impugnata che aveva escluso la tassazione in ragione della natura pertinenziale di un terreno edificabile rispetto ad un fabbricato, rilevando che i due beni risultavano accatastati separatamente e che nell'ambito della vendita, anche se conclusa con il medesimo atto, le parti avevano stabilito un prezzo specifico per il terreno.

Sez. 6-5, n. 01674/2018, Mocci, Rv. 647103-01, ha ulteriormente precisato che non sono soggette a tassazione separata, quali redditi diversi, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati. Ciò vale anche qualora l'alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell'immobile e, successivamente alla compravendita, l'acquirente abbia richiesto la voltura nominativa dell'istanza, in quanto la *ratio* ispiratrice del citato art. 81 tende ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che trovi origine non da un'attività produttiva del proprietario o possessore ma dall'avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica.

Sotto il profilo accertativo, **Sez. 5, n. 04209/2019, D'Orazio, Rv. 652530-01**, ha affermato che, per la determinazione della plusvalenza realizzata con la vendita di un immobile, ai sensi dell'art. 54 del d.P.R. n. 917 del 1986, in base all'inequivoco significato del termine «*corrispettivo*», occorre considerare la differenza fra il prezzo di cessione e quello di acquisto, e non il valore di mercato del bene, come per l'imposta di registro, essendo i principi relativi alla determinazione del valore di un bene che viene trasferito diversi a seconda dell'imposta da applicare, con la conseguenza che, in presenza di contabilità formalmente regolare, che per procedere all'accertamento previsto dall'art. 39, comma 1, lett. *d)*, del d.P.R. n. 600 del 1973 - consentito se le scritture risultino affette da incompletezze, inesattezze ed infedeltà tali da giustificare il motivato uso del potere in parola -, le valutazioni effettuate dall'UTE non possono rappresentare da sole elementi sufficienti per giustificare una rettifica in contrasto con le risultanze contabili, ma possono essere vagliate nel contesto della situazione contabile ed economica dell'impresa, e, ove concorrano con altre indicazioni documentali o presuntive gravi, precise e concordanti, costituire elementi validi per la determinazione dei redditi da accertare.

Quanto ai rapporti tra le plusvalenze di cui all'art 67, lett. *b)*, e quelle di cui alla stessa norma lett. *a)*, da lottizzazione, **Sez. 5, n. 17264/2019,**

Venegoni, in corso di massimazione, ha affermato che la fattispecie delle plusvalenze derivanti dalla vendita di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, prevista dall'art. 81 (ora art. 67), comma 1, lett. *b)*, TUIR, si pone come regola a eccezione rispetto a quella contemplata dalla lett. *a)* del medesimo comma, che riguarda esclusivamente le ipotesi in cui il terreno non sia suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, ma sia interessato da interventi obiettivamente considerati di lottizzazione o di esecuzione di opere per l'edificabilità del terreno, ancorché realizzati fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici. In applicazione di tale principio, pertanto, si è ricondotta alla fattispecie prevista dalla citata lett. *b)* l'ipotesi della plusvalenza derivante dalla vendita con riserva di proprietà di un terreno che, al momento della cessione, era inserito nella zona immediatamente edificabile.

6.2. Inclusione delle cessioni gratuite nella base imponibile.

Costituisce questione controversa se, per la determinazione della plusvalenza relativa alla cessione di un terreno edificabile, inserito in un piano di lottizzazione, regolamentato da convenzione urbanistica, si debba tenere conto del negozio di cessione gratuita dei terreni, quale costo deducibile ai fini delle imposte dirette. Le plusvalenze di cui alle lett. *a)* e *b)* del comma 1 dell'art. 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta ed il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

L'art. 7, comma 1, della l. n. 448 del 2001, per quanto rileva a questi fini, prevede, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. *a)* e *b)*, TUIR), per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2002, che, in luogo del costo o valore di acquisto, possa essere assunto il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, alla quale si applica l'art. 64 c.p.c., elaborata da uno dei professionisti indicati nella citata norma, conservando l'Ufficio il potere di accertare se lo stesso corrisponda o meno alla realtà (Sez. 5, n. 09109/2002, Ebner, Rv. 555271-01). La legislazione urbanistica stabilisce che la lottizzazione dei terreni viene concessa dai Comuni subordinandola alla stipula di una convenzione che prevede, sovente, la cessione gratuita delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione primarie e secondarie nonché l'assunzione a carico del proprietario del terreno degli oneri relativi a tali opere. La Corte di legittimità ha precisato che «la convenzione di lottizzazione, con la quale il Comune autorizza i privati a costruire secondo il progetto approvato e riceve in proprietà le opere di urbanizzazione

primaria e secondaria, ovvero le aree destinate a questo scopo, non consta necessariamente di un negozio giuridico unico, ma, in concreto, può risultare da una serie di atti negoziali con efficacia obbligatoria e reale, che si integrano a vicenda per lo scopo e per il contenuto, e che si raccolgono ad unità nell'effetto precettivo proprio del negozio di convenzione, dal cui complesso si attuano e l'intento del Comune di autorizzare la costruzione da parte dei privati ed il volere di questi di cedere al Comune la proprietà delle opere di urbanizzazione o delle aree a ciò destinate. Pertanto, inserito nel negozio complessivo, l'atto, con cui l'originario proprietario dei terreni edificabili, in adempimento dell'obbligazione assunta con gli acquirenti, cede gratuitamente al comune la proprietà delle aree destinate alla urbanizzazione, non può considerarsi come autonomo atto di liberalità, come tale revocabile fino all'accettazione della controparte, ma come adempimento dell'obbligazione già assunta nell'ambito del negozio di vendita dei terreni ed accettata preventivamente dal Comune con la stipulazione della convenzione posta in essere con gli acquirenti delle aree fabbricabili» (Sez. 2, n. 01366/1999, Corona, Rv. 523342-01). Secondo questo principio - che Sez. 5, n. 13633/2018, Fasano, Rv. 648678-01, condivide - la cessione gratuita di un'area rappresenta un onere implicito per l'ottenimento della concessione edilizia. La natura impositiva e non negoziale della convenzione urbanistica la cui essenza giuridica, al di là della sua definizione formale che richiama caratteri contrattuali, è assimilabile a quella di un onere quale prestazione avente le caratteristiche di obbligatorietà tipiche della nozione di «prestazione patrimoniale imposta», con la conseguenza che tali cessioni devono ritenersi prestazioni patrimoniali aventi titolo in atto autoritativo. In adempimento delle obbligazioni scaturenti dalle convenzioni di lottizzazione, le parti sono obbligate a cedere gratuitamente, in favore del comune, appezzamenti di terreno da destinare alla realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

Ne consegue che, ai fini della determinazione della plusvalenza, l'atto con il quale l'originario proprietario dei terreni edificabili, in adempimento dell'obbligazione assunta, ceda gratuitamente al Comune la proprietà delle aree destinate all'urbanizzazione non si può considerare come un autonomo atto di liberalità, ma come adempimento dell'obbligazione già assunta nella vendita del terreno ed accettata preventivamente dall'ente con la stipula della convenzione urbanistica e, quindi, costo successivo «inerente», ossia necessario per la realizzazione della lottizzazione. I contributi per oneri di urbanizzazione non hanno natura tributaria ma, piuttosto, costituiscono il corrispettivo di diritto pubblico, connesso al rilascio della concessione edilizia dovuto (Cons. Stato Sez. V, 21 aprile 2006, n. 2258; Sez. V, 6 ottobre 5816) quale

partecipazione del concessionario ai costi delle opere di urbanizzazione connesse all'edificazione, in proporzione all'insieme dei benefici che la nuova costruzione ne ritrae (Sez. 5, n. 11080/2008, D'Alonzo, Rv. 603489-01). In linea con questo indirizzo, si pone, inoltre, Sez. 5, n. 03963/2002, Rv. 553144-01, secondo cui in tema di determinazione del reddito di impresa, il terreno acquistato da un'impresa costruttrice per essere ceduto al Comune in conto di onere di urbanizzazione per costruzioni realizzate, non può essere considerato un bene merce, essendo funzionale all'attività d'impresa svolta, la quale non si esaurisce nelle operazioni materiali di edificazione, ma comporta una serie di operazioni accessorie, preparatorie e complementari, finanziarie, tecniche, amministrative etc., nel cui ambito rientrano quelle dirette ad adempiere agli oneri di urbanizzazione, che sono obbligatorie per legge. Ne consegue la deducibilità del relativo costo». Il suddetto principio è stato affermato dalla Corte in tema di accertamento delle spese incrementative per la liquidazione dell'INVIM, laddove le cessioni gratuite delle aree ai Comuni per la realizzazione delle opere di lottizzazione, in forza di convenzione urbanistica, sono state ritenute incluse tra le spese incrementative (Sez. 1, n. 00185/1988, Caturani, Rv. 037782-01).

Un problema che si è posto a proposito delle plusvalenze di cui all'art 67 lett. *a)*, consiste nello stabilire se per «*opere intese a rendere edificabili i terreni*» devono intendersi quelle che, analogamente a quanto avviene nel caso dei piani di lottizzazione, sono da sole idonee a determinare un favorevole mutamento di destinazione urbanistica del fondo, il cui valore commerciale accresce in ragione dell'iniziativa del proprietario, diversamente da quanto previsto dalla lett. *b)* della medesima disposizione che contempla l'ipotesi in cui il mutamento di destinazione urbanistica che rende il terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria dipende, invece, dall'adozione di un nuovo strumento urbanistico. **Sez. 5, n. 17232/2019, D'Arrigo, in corso di massimazione,** ha dato risposta affermtiva. Conseguentemente, non costituiscono «opere» rilevanti a tali fini il mero pagamento degli oneri di urbanizzazione previsti dal vigente piano regolatore, l'approvazione di un progetto edilizio o il rilascio di una concessione edilizia o di un permesso di costruire.

6.3. L'imposta sostitutiva.

La normativa tributaria attribuisce al contribuente la facoltà di optare per una imposta sostitutiva relativamente alla tassazione del plusvalore da cessioni di immobili.

Sez. 5, n. 11044/2019, Condello, Rv. 653665-01, ha chiarito che la possibilità di affrancare le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di terreni, eventualmente maturate sui terreni posseduti alla

data del 1° gennaio 2002, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nella misura forfettaria del 4%, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 448 del 2001, si riferisce non solo alle ipotesi in cui il terreno successivamente alienato sia stato acquistato per atto tra vivi, ma anche al diverso caso nel quale esso sia stato acquistato per successione e poi lottizzato prima della vendita, atteso che ai sensi dell'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. *a)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, si realizza una plusvalenza tassabile anche nell'ipotesi di alienazione di un terreno acquistato *mortis causa*.

Sez. 5, n. 10695/2018, Balsamo, Rv. 647973-01, ha chiarito che la stessa è un'imposta volontaria, in quanto è frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene con conseguente versamento dell'imposta sostitutiva, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta ordinaria altrimenti dovuta sulla plusvalenza non affrancata; l'operazione è di interesse anche per l'Amministrazione finanziaria che riceve un immediato introito fiscale.

La stessa decisione, confermando un orientamento già espresso da Sez. 5, n. 03410/2015, Cigna, Rv. 634647-01, ha poi precisato che assumono efficacia determinante, ai fini del perfezionamento della procedura in questione, da un lato, la redazione di una perizia giurata di stima, e, dall'altro, l'assoggettamento del detto valore ad imposta sostitutiva attraverso il versamento della stessa nel termine, cosicché la scelta del contribuente di optare (attraverso la perizia giurata di stima ed il versamento anche solo della prima rata dell'imposta sostitutiva) per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni costituisce atto unilaterale dichiarativo di volontà, che, giunto a conoscenza del destinatario Amministrazione finanziaria (mediante il detto pagamento dell'imposta sostitutiva) comporta di per sé quale suo effetto (per quanto detto sopra) la rideterminazione del valore della partecipazione, e, pertanto, in base ai principi generali di cui all'art. 1324 c.c. ed all'art. 1334 ss. c.c. e non può essere revocato per scelta unilaterale del contribuente.

Sez. 5, n. 13636/2018, Stalla, Rv. 648679-01, ha stabilito, con specifico riguardo alla fattispecie di cui all'art. 7 della l. n. 448 del 2001, ma con principio di valenza generale, che, nel caso in cui il contribuente si avvalga della facoltà di rideterminazione del valore sulla base della prescritta perizia giurata di stima, «l'Ufficio conserva il potere di accertare se lo stesso corrisponda o meno alla realtà, in quanto il richiamo dell'applicabilità a detta perizia dell'art. 64 c.p.c. non attribuisce a questa la forza di atto pubblico, ma ha l'unico scopo di assoggettare il professionista incaricato dal privato alla responsabilità penale del CTU nominato dal

giudice, né, del resto, la consulenza tecnica fa pubblica fede dei giudizi e delle valutazioni in essa contenuti».

Analogamente, Sez. 6-5, n. 19465/2016, Napolitano, Rv. 641238-01, ha stabilito che, in tema di determinazione della plusvalenza IRPEF ex art. 67, del d.P.R. n. 917 del 1986, la perizia giurata di stima di cui alla l. n. 448 del 2001 non limita il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, desumendosi da essa unicamente il valore normale minimo di riferimento - ma non per questo intangibile - ai fini della tassazione sostitutiva.

Sez. 5, n. 02894/2019, Federici, Rv. 652336-01, ha ritenuto che la scelta del contribuente di aderire al regime speciale agevolativo di cui all'art. 7 della l. n. 448 del 2001 non impedisce al cedente di alienare il bene ad un prezzo inferiore a quanto dichiarato a tal fine, ferma restando la possibilità dell'Amministrazione di calcolare la plusvalenza secondo i criteri ordinari previsti dall'art. 68 del d.P.R. n. 917 del 1986.

Sempre in tema di imposta sostitutiva da plusvalenza derivante dalla compravendita di terreni, Sez. 5, n. 10695/2018, Balsamo, Rv. 647973-01, ha ritenuto che, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 448 del 2001, il procedimento di rivalutazione degli stessi si perfeziona con il versamento dell'intera imposta da parte dei titolari del diritto di proprietà, che, sebbene debba effettuarsi secondo le modalità contemplate dagli artt. 17 e 19 del d.lgs. n. 241 del 1997, consente il pagamento cumulativo da parte di uno dei comproprietari, in quanto l'unica condizione posta dal detto art. 7 è l'integrale versamento di un importo corrispondente al valore di perizia.

6.4. Ulteriori pronunce in tema di plusvalenze da cessioni di immobili.

Sempre al centro dell'interesse è il tema del valore di riferimento del bene ai fini della determinazione della plusvalenza, con particolare riguardo alla possibilità di utilizzare il valore stabilito ai fini dell'imposta di registro. Sul punto, è noto che vi è stato un intervento legislativo del 2015 che ha sganciato la determinazione del valore ai fini delle imposte sui redditi da quella effettuata ai fini delle imposte indirette.

Sez. 5, n. 12131/2019, Guida, Rv. 653854-01, partendo dal presupposto della natura interpretativa dell'intervento normativo, ha affermato che la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 147 del 2015, avente efficacia retroattiva, esclude che l'Amministrazione finanziaria possa determinare, in via induttiva, la plusvalenza realizzata dalla cessione di immobili e di aziende solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria o catastale, dovendo l'Ufficio individuare ulteriori indizi, gravi, precisi e concordanti, che supportino l'accertamento del

maggior corrispettivo rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, su cui grava la prova contraria.

In tema di plusvalenze da esproprio, **Sez. 5, n. 09228/2019, Condello, Rv. 653359-01**, ha ritenuto che, ai fini dell'assoggettabilità a tassazione delle plusvalenze conseguenti alla percezione di indennità di esproprio o di somme derivanti da cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi, nonché di somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva, conseguente ad un'occupazione d'urgenza divenuta illegittima, di terreni destinati ad opere pubbliche, ciò che conta è la collocazione dei suoli nelle zone omogenee (di tipo A, B, C, D) di cui all'art. 11, comma 5, della l. n. 413 del 1991, non la loro vocazione edificatoria o agricola fondata sulle previsioni dello strumento urbanistico locale.

Riprendendo il tema di plusvalenze da cessione di terreni edificabili, Sez. 5, n. 19964/2018 Federici, Rv. 650146-01, ha precisato che sono sempre tassabili, ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. *b)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, quelle realizzate a seguito di cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, a prescindere dalle modalità di acquisizione dei terreni, dal tempo intercorso tra acquisto e rivendita, nonché dall'eventuale svolgimento di alcun tipo di attività sui terreni da parte del cedente.

Sez. 5, n. 27604/2018, Mondini, Rv. 651075-01, in un caso relativo ad un terreno che, pur inserito, secondo lo strumento urbanistico vigente, in una zona vincolata a fini pubblicistici, al momento della cessione faceva parte di un progetto che, in base al nuovo regolamento urbanistico del Comune, prevedeva la realizzazione di un complesso sportivo e di una multisala, con funzioni commerciali, espositive e culturali, ha affermato che non può escludersi l'imponibilità da redditi diversi delle plusvalenze immobiliari, prevista dall'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. *b)*, del d.P.R. n. 917 del 1986, per la sola circostanza che il terreno ceduto si trovi all'interno di zona vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico, dovendosi avere riguardo alla destinazione effettiva dell'area, in quanto la potenzialità edificatoria, desumibile oltre che da strumenti urbanistici adottati o in via di adozione, anche da altri elementi, certi ed obiettivi, che attestino una concreta attitudine dell'area all'edificazione, è un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore dei terreni e rappresenta, pertanto, un indice di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost.

Sez. 5, n. 29575/2018, Dell'Orfano, Rv. 651285-01, ha ritenuto che l'opzione prevista dall'art. 7 della l. n. 448 del 2001 costituisce espressione di una scelta liberamente operata dal contribuente di rideterminare il valore del bene con conseguente versamento dell'imposta sostitutiva nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta

altrimenti dovuta, senza che sia richiesto, a tal fine, che detto vantaggio sia conseguito né, peraltro, che la cessione venga effettuata.

Quando, poi, la plusvalenza deriva dalla cessione di aree lottizzate fabbricabili è sufficiente, ai fini della sua configurabilità, che, prima dell'alienazione del terreno, sia stata posta in essere una qualche attività di tipo tecnico diretta al suo frazionamento o, comunque, a renderne possibile l'utilizzazione a scopo edificatorio (cd. lottizzazione «sulla carta»), realizzandosi il vantaggio economico derivante dalla lottizzazione nel momento in cui il privato vende il terreno ad un prezzo già maggiorato per la possibilità di realizzarvi opere edilizie, e non in quello successivo nel quale l'acquirente le realizza (Sez. 5, n. 33511/2018, Condello, Rv. 651999-01).

Quanto alle plusvalenze conseguenti alla percezione dell'indennità di esproprio, è stato prospettato alla Corte di legittimità un possibile profilo di incostituzionalità dell'art. 11 della l. n. 413 del 1991, in relazione all'art. 117 Cost., con riferimento all'art. 1 del Primo Protocollo addizionale alla CEDU: Sez. 5, n. 26417/2018, Crucitti, Rv. 650811-01 ha dichiarato manifestamente infondata la questione in quanto, per un verso, non attiene al contemperamento, richiesto dal detto art. 1, tra le esigenze di interesse generale della comunità e la tutela del diritto fondamentale di 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.

Sez. 5, n. 30400/2018, D'Orazio, Rv. 651564-01, ha affermato che la somma erogata dall'Amministrazione a titolo di risarcimento del danno per occupazione usurpativa costituisce una plusvalenza soggetta a tassazione ex art. 11 della l. n. 413 del 1991, alla cui stregua sono tassabili le plusvalenze corrispondenti, tra l'altro, a somme comunque dovute per effetto di acquisizioni coattive conseguenti ad occupazioni prive di titolo (perché carente *ab origine* o dichiarato illegittimo successivamente), sempre che la percezione di detta somma sia avvenuta dopo l'entrata in vigore della legge e, cioè, dopo l'1° gennaio 1989, non assumendo rilievo, invece, il momento in cui è avvenuto il trasferimento del bene, salvo che il ritardo nel pagamento sia imputabile alla P.A.

Sez. 5, n. 32807/2018, Federici, Rv. 652138-01, si è, invece, occupata delle cessioni volontarie che definiscono, in luogo dell'atto di esproprio, il procedimento ablativo, concludendo nel senso che esse, ai sensi dell'art. 67 del d.P.R. n. 917 del 1986, devono essere sussunte, ai fini della determinazione della relativa plusvalenza, nell'ipotesi contemplata

nella lett. *b)*, e non in quella di cui alla lett. *a)* di tale disposizione normativa, disciplinante la diversa fattispecie della vendita di terreno (con o senza l'eventuale edificio sul medesimo insistente) successiva alla sua lottizzazione o all'esecuzione di opere intese a renderlo edificabile.

In tale quadro esegetico, il tema della cessione di un'area con fabbricato già esistente, in vista della sua demolizione e costruzione di nuove strutture, è stato affrontato da Sez. 5, n. 31295/2018, Zoso, Rv. 651625-01, secondo cui, se il fabbricato è già demolito, la cessione genera plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. *b)*, TUIR ove l'area sia edificabile in base allo strumento urbanistico comunale.

6.5. Plusvalenze da cessione di impresa familiare.

Le plusvalenze derivanti dalla cessione di un'azienda gestita in regime di impresa familiare, così come i redditi derivati dall'esercizio della stessa, stante l'equiparazione della impresa familiare alla società di persone, vanno imputati ai singoli partecipanti a prescindere dalla loro effettiva percezione.

Tuttavia, in deroga alla disciplina ordinaria, l'art. 1 del d.lgs. n. 358 del 1997 prevede una imposta sostitutiva, secondo cui «*le plusvalenze realizzate mediante la cessione di azienda possedute per un periodo non inferiore a tre anni e determinate secondo i criteri previsti dall'art. 54 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, possono essere assoggettate ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, con l'aliquota del 19%. Qualora le plusvalenze di cui ai commi 1 e 3 siano realizzate dalle società di cui all'art. 5 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, l'imposta sostitutiva è dovuta dalle società stesse, che esercitano l'opzione nella dichiarazione dei redditi indicata nel comma 2 e provvedono alla liquidazione ed al versamento*».

In tale materia, Sez. 5, n. 05726/2018, Esposito, Rv. 647252-01, ha ritenuto, in un caso in cui il contribuente si era avvalso nella propria dichiarazione dei redditi dell'imposta sostitutiva prevista dalla norma derogatoria di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 358 del 1997, incassando la plusvalenza derivante dalla vendita dell'azienda relativa all'impresa familiare, che per effetto della cessione era venuta definitivamente meno, che la plusvalenza così realizzata deve essere imputata interamente al titolare dell'impresa familiare.

6.6. Cessione di azienda.

Sez. 5, n. 11434/2018, Greco, Rv. 648071-01, ha ritenuto configurabile una plusvalenza tassabile anche nel caso di cessione di azienda con costituzione di una rendita vitalizia a favore del cedente, ai

sensi dell'art. 1872 c.c., posto che essa può costituire il corrispettivo di un'alienazione patrimoniale che, pur assicurando un'utilità aleatoria quanto all'ammontare concreto delle erogazioni che verranno eseguite, ha un valore economico agevolmente accertabile con riferimento a calcoli attuariali, secondo criteri riconosciuti dall'ordinamento giuridico; né può essere considerato di ostacolo alla tassazione il rischio di doppia imposizione, essendo la rendita vitalizia assimilabile a fini fiscali al reddito da lavoro dipendente, in quanto il divieto di doppia imposizione scatta al momento della concreta liquidazione della seconda imposta e solo nel caso in cui l'Amministrazione ritenga di avere diritto a ricevere il doppio pagamento.

Sempre in materia di tassazione delle plusvalenze da cessione d'azienda, Sez. 5, n. 31061/2018, Piccone, Rv. 651771-01, ha affermato che l'art. 16 del d.P.R. n. 917 del 1986 ha una portata innovativa rispetto al pregresso regime, in quanto consente al contribuente persona fisica un'opzione tra tassazione ordinaria e tassazione separata, scelta che, però, qualora cada sulla tassazione separata, deve essere espressa in modo univoco e concludente con una manifestazione di volontà tempestiva, trattandosi di un beneficio per il contribuente che, come tale, è consentito solo nei casi previsti ed alle condizioni stabilite dal legislatore, non potendo trovare applicazione, in tale ipotesi, l'art. 1 del d.P.R. n. 442 del 1997 che, nell'attribuire rilevanza ai comportamenti concludenti del contribuente, si riferisce soltanto ai regimi di determinazione delle imposte od i regimi contabili e non può trovare applicazione con riferimento alle modalità di pagamento delle imposte, quale è il beneficio della tassazione separata.

6.7. Cessioni di beni.L'art. 86, comma 5, TUIR dispone che «*la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento*».

Sez. 5, n. 13122/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 648472-01, ha affermato, richiamando diversi precedenti della Corte di legittimità, che è pacifico, in primo luogo, che la disposizione vada intesa come riferita alle cessioni a terzi atteso che, come affermato dalla S.C. in più occasioni, «malgrado le ambiguità della sua formulazione, essa riguarda (non la cessione dei beni ai creditori, ma) il trasferimento a terzi dei beni ceduti». Le cessioni che assumono rilievo, peraltro, sono solo quelle «*effettuate in esecuzione della proposta di concordato*» , sicché nella specie la Corte di cassazione ha ritenuto correttamente esclusa, da parte dei giudici di merito, l'applicazione dell'art. 86, comma 5, TUIR

In tal senso, la decisione rileva come la *ratio* della norma vada individuata nella volontà del legislatore di favorire l'adesione alla

procedura concordataria, evitando la nascita di un debito d'imposta che, sebbene successivo alla procedura stessa, avrebbe dovuto gravare sulla medesima (e dunque, pregiudicare le ragioni dei creditori), nonché, sotto altro versante, nell'esigenza di impedire che, in capo a un soggetto che ha subito lo spossessamento dell'intero patrimonio, possa sorgere un'obbligazione relativa alle imposte reddituali, al cui pagamento quel soggetto non potrebbe adempiere, non disponendo di alcun mezzo per effetto del predetto spossessamento. È evidente, infatti, che la realizzazione di operazioni difformi al contenuto del concordato frustra la *ratio* di incentivazione, per cui non basta che esse siano state realizzate nel corso del concordato ma è necessario che ne siano attuazione. La decisione ha, poi, ritenuto irrilevante che sia intervenuto, a recepimento del nuovo assetto, un successivo concordato attesa l'anteriorità delle operazioni rispetto alla relativa omologazione.

6.8. *Capital gains.*

In tema di imposta sostitutiva sui *capital gains*, secondo Sez. 5, n. 09507/2018, Stalla, Rv. 647834-01, sebbene ai sensi dell'art. 5, comma 4, della l. n. 448 del 2001, la rivalutazione delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati debba essere effettuata con stima giurata riferita all'intero patrimonio sociale, il contribuente, secondo un criterio di convenienza, può utilizzare detta rivalutazione anche ai fini della tassazione solo di una parte delle azioni o quote detenute.

La Corte di legittimità ha, dunque, ritenuto, sulla base dei principi generali in materia, che, in tema di imposta sostitutiva sui *capital gains*, il contribuente, dopo aver effettuato una prima rivalutazione del bene (in particolare, partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati), con conseguente versamento dell'imposta, può chiedere, a seguito del sopraggiungere di una disciplina fiscale più favorevole, una nuova determinazione del valore qualora il bene sia ancora in suo possesso e, in tal caso, ha diritto, nella vigenza dell'art. 7 del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla l. 12 luglio 2011, n. 106, ad effettuare la compensazione tra la nuova e la precedente imposta, mentre, anteriormente all'entrata in vigore della norma, poteva usufruire solo del rimborso, stante il divieto di doppia imposizione.

Sempre in tema di tassazione dei *capital gains*, va poi ricordato che la l. n. 205 del 2017 (bilancio 2018), all'art. 1, commi 999-1006, ha modificato la disciplina relativa alla tassazione dei dividendi percepiti dalle persone fisiche non in regime di impresa, parificando di conseguenza, il trattamento relativo alle partecipazioni qualificate e non qualificate. Pertanto, non vi sarà più la distinzione tra partecipazioni qualificate e non

qualificate, ma tutte saranno tassate con aliquota unica del 26% a titolo di imposta.

Infine, va ricordata **Sez. 5, n. 09431/2019, Pandolfi, Rv. 653646-01**, secondo cui, in tema di imposta sostitutiva per rivalutazione titoli, il diritto al rimborso delle imposte versate in occasione di una prima rivalutazione di partecipazioni azionarie non spetta al cessionario che abbia proceduto ad una seconda rivalutazione e al versamento dell'imposta, ragguagliata al nuovo valore delle azioni, dal momento che, ai sensi dell'art. 7, comma 2, lett. *ee)* ed *ff)*, del d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011, solo il soggetto che abbia già versato l'imposta relativa alla prima rivalutazione può chiederne il rimborso, ove non si sia avvalso della possibilità di detrarla dal tributo dovuto per una nuova rivalutazione che egli stesso abbia effettuato dei titoli che siano rimasti sempre in suo possesso.

Secondo Sez. 5, n. 21049/2018, D'Ascola, Rv. 650328-01, in tema di imposta sostitutiva ex art. 5 della l. n. 448 del 2001 ai fini della determinazione delle plusvalenze (nella specie da cessione di partecipazioni), ha affermato che la scelta del contribuente di optare, con il versamento anche solo della prima rata dell'imposta sostitutiva, per la rideterminazione del valore delle partecipazioni, costituisce atto unilaterale dichiarativo di volontà, che, giunto a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria attraverso il pagamento, comporta l'effetto della rideterminazione del valore della partecipazione, sicché, in base ai principi generali di cui agli artt. 1324 c.c. e 1334 ss. c.c., non può poi essere revocato per scelta unilaterale del contribuente.

6.9. Rateizzazione della plusvalenza.

La possibilità di «spalmare» la plusvalenza conseguita su più anni di imposta è consentita previa formale opzione da esercitare in dichiarazione dei redditi. Tuttavia Sez. 5, n. 16242/2018, Condello, Rv. 649118-01, ha ritenuto che, qualora sia mancata in dichiarazione la formale opzione per la rateizzazione, vale a favore del contribuente il comportamento concludente costituito dall'avere spalmato la plusvalenza nelle dichiarazioni dei redditi dell'anno in cui essa si è verificata e nei quattro

anni successivi in quote costanti, potendosi da tale comportamento inferire l'implicita opzione per il regime di rateizzazione della plusvalenza.

7. Residenza fiscale.

Altro tema rilevante ai fini della tassazione diretta è quello della residenza fiscale.

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

CAPITOLO II

L'IRES

(di Paolo Bernazzani – Andrea Venegoni)

SOMMARIO: 1. L'evoluzione normativa. – 2. Soggettività passiva. – 3. Gli enti commerciali. – 3.1. La cd. *participation exemption*. – 4. Principio di competenza. – 5. La determinazione della base imponibile. - 5.1. Beni strumentali. – 5.2. Rimanenze. – 5.3. Perdite da fusione. – 5.4. Componenti negativi. – 6. L'inerenza. – 7. L'imposizione degli enti non commerciali.

1. L'evoluzione normativa.

L'IRES, 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.

Ai sensi dell'art. 73 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi anche TUIR), sono soggetti passivi dell'IRES:

società di capitali, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

enti pubblici ed enti privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato italiano che hanno, come oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di attività commerciale;

enti pubblici ed enti privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno come oggetto l'esercizio di attività commerciale;

società ed enti di qualsiasi tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

A differenza dell'IRPEF, si tratta di un'imposta proporzionale.

2. Soggettività passiva.

Con specifico riferimento alla soggettività passiva d'imposta, Sez. 5, n. 32997/2018, D'Orazio, Rv. 651911-01, in relazione ad una fattispecie in tema di IRPEG, ha affermato che, a decorrere dal 1 gennaio 1998, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 22 della l. n. 449 del 1997, che ha modificato l'art. 88 (ora 74), comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, includendo espressamente tra i soggetti esentati dall'imposta i «consorzi tra enti locali», è divenuto irrilevante l'accertamento dell'effettiva natura

giuridica dei consorzi, essendo superata la pregressa distinzione tra consorzi-funzione (esentati) e aziende-consorzi (già soggette ad imposta).

Sez. 5, n. 22939/2018, Catallozzi, Rv. 650791-01, in tema di IRES, ha puntualizzato che, ai fini della qualifica di ente non commerciale rileva l'esercizio, in via prevalente, di attività rese in conformità ai fini statutari non rientranti nelle fattispecie di cui all'art. 2195 c.c., svolte in mancanza di specifica organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione, con la conseguenza che va disconosciuto il regime di favore previsto dall'art. 143 (già 108) del d.P.R. n. 917 del 1986, per carenza di detti requisiti di «decommercializzazione», in caso di distribuzione degli utili, omessa compilazione del libro dei soci e mancata partecipazione degli associati alla vita dell'ente (fattispecie relativa ad associazione sportiva dilettantistica iscritta al CONI).

In tema di IRES, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle società ed enti, in base all'art. 73 (già 87), comma 3, TUIR la nozione di «*sede dell'Amministrazione*», in quanto contrapposta alla «*sede legale*», è assimilabile alla sede effettiva di matrice civilistica, intesa come il luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative, di direzione dell'ente e di convocazione delle assemblee e, quindi, come luogo stabilmente utilizzato per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente. (**Sez. 5, n. 15184/2019 Locatelli, Rv. 654132-01**).

Trattando del requisito della «*stabile organizzazione*» di un soggetto non residente in Italia, la cui sussistenza è necessaria ai fini dell'imponibilità del reddito d'impresa, Sez. 5, n. 30033/2018, Nonno, Rv. 651551-01, ha affermato che lo stesso va accertato, in base ai suoi elementi costitutivi (quello materiale ed oggettivo della sede fissa di affari e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attività), con riferimento a ciascun anno d'imposta, in ragione del possibile mutamento nel tempo di detti elementi: ne consegue che il giudicato esterno sulla sussistenza o meno di tale requisito relativamente ad uno o più anni d'imposta non può avere effetto con riferimento ad anni d'imposta diversi.

In relazione alla specifica materia degli enti ospedalieri e delle agevolazioni agli stessi riconosciute, **Sez. 5, n. 12500/2019, Cataldi, Rv. 653860-01,** ha stabilito che le società private che gestiscono, in regime di accreditamento, una casa di cura convenzionata ai sensi dell'art. 43, comma 2, della l. n. 833 del 1978, ancorché abbiano ottenuto il riconoscimento regionale di «presidio ospedaliero», non coincidono con gli «enti ospedalieri» di cui all'art. 2, comma 2, della l. n. 132 del 1968; ne consegue che ad esse non è applicabile in via estensiva la riduzione della metà prevista dall'art. 6, comma 1, lett. *a)*, del d. P. R. n. 601 del 1973 in favore dei soli enti pubblici ospedalieri ex l. n. 132 del 1968, trattandosi di

norma agevolativa avente natura soggettiva derogatoria di previsioni generali, come tale di stretta interpretazione.

Una applicazione specifica dei principi in tema di regime di favore ex art. 88, lett. *b)*, del d.P.R. n. 917 del 1986 si rinviene in **Sez. 5, n. 08520/2019, D'Angiolella, Rv. 653347-01**, secondo la quale, in tema di IRPEG, la Fondazione Ordine Mauriziano, sebbene abbia natura di ente pubblico ospedaliero, non gode del regime di agevolazione fiscale previsto dall'art. 88, lett. *b)*, TUIR (applicabile *ratione temporis*), svolgendo anche ulteriori compiti in materia di beneficienza, istruzione e di culto che, sebbene non prevalenti rispetto alle finalità sanitarie, precludono l'applicazione della normativa di favore, che opera solo per gli enti istituiti esclusivamente per l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie.

A proposito di esenzioni di imposta, **Sez. 5, n. 02848/2019, Federici, Rv. 652373-01**, ha affermato che la «comunione familiare montana» rientra tra gli enti gestori del demanio collettivo esenti dall'IRPEG ai sensi dell'art. 88 (ora 74) TUIR purché svolga in via esclusiva attività di interesse collettivo ed il godimento del territorio oggetto della stessa spetti all'intera collettività e non ai soli partecipanti della comunione.

Per un'ulteriore applicazione specifica della disciplina impositiva in materia di persone giuridiche, deve essere menzionata **Sez. 5, n. 00955/2019, D'Orazio, Rv. 652159-01**, secondo la quale, 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 può beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 88 (ora 74) TUIR, 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, né può 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.

Infine, occorre ricordare Sez. 5, n. 27892/2018, Dell'Orfano, Rv. 651224-01, che ha enunciato il principio secondo cui i soci non hanno diritto di usufruire delle agevolazioni fiscali riconosciute sui redditi delle società di capitali, che sono soggettivi passivi autonomi dai soci stessi, salvo che abbiano optato per il regime di tassazione per trasparenza di cui agli artt. 115 e 116 del d.P.R. n. 917 del 1986.

3. Gli enti commerciali.

In tema di enti commerciali, l'attenzione della giurisprudenza è spesso rivolta alle società ed alle particolari modalità con le quali esse

adempiono i propri obblighi fiscali, quale, per esempio, quella del consolidato fiscale nazionale.

Questo determina situazioni a volte complesse che devono essere affrontate e risolte. Una di queste è il problema della titolarità del riporto delle eccedenze di imposta, in caso di interruzione del consolidato fiscale nazionale prima del triennio di scadenza.

Sez. 5, n. 04155/2018, Condello, Rv. 647035-01, ha ritenuto che, in tal caso, trova applicazione l'art. 124, comma 4, TUIR, che sancisce la regola della esclusiva disponibilità delle eccedenze di imposta riportate a nuovo nell'ambito della tassazione di gruppo in capo alla società controllante, la quale, pertanto, è l'unica legittimata a chiederne il rimborso.

Si è affermato, infatti, che il d.m. 9 giugno 2004, recante disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli artt. da 117 a 128 TUIR, prevede, all'art. 7, lett. *b)*, che «*ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito della società dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzati in compensazione ai sensi dell'art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto, nonché le eccedenze di imposta ricevute ai sensi dell'art. 43-ter del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602*».

Tale disposizione non può apportare limitazioni all'applicazione del principio contenuto nell'art. 124, comma 4, TUIR, che, disciplinando la diversa ipotesi della interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio, prevede che «*le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di cui all'art. 122, i crediti chiesti a rimborso e, salvo quanto previsto dal comma 3, le eccedenze riportate a nuovo permangono nella esclusiva disponibilità della società o ente controllante*».

Occupandosi di un caso nel quale non era contestato che la tassazione di gruppo fosse stata interrotta anticipatamente, ossia prima della scadenza del triennio, in conseguenza della messa in liquidazione della società controllata e del suo successivo scioglimento e che le eccedenze di imposta fossero state «riportate a nuovo» nella dichiarazione dei redditi del 2005 e nella dichiarazione dell'anno successivo, si è ritenuto che si fosse verificata proprio l'ipotesi disciplinata dal richiamato art. 124, comma 4, cit., il quale espressamente stabilisce che le eccedenze ed i crediti «riportati a nuovo» rimangono nella esclusiva disponibilità della controllante.

Non è stata, quindi, condivisa la tesi della Agenzia delle entrate, sulla base del principio per il quale l'art. 7 del d.m. 9 giugno 2004 disciplina gli effetti dell'opzione per la tassazione di gruppo durante il triennio di durata dell'opzione, stabilendo che, in vigenza del consolidato, la cessione dei crediti diversi dall'IRES da parte della società consolidata possa avvenire

ai soli fini della compensazione con la imposta sui redditi delle società del gruppo, mentre l'art. 124 TUIR, che disciplina la distinta ipotesi della interruzione anticipata del consolidato prima del triennio di scadenza, introduce il diverso principio della esclusiva disponibilità in capo alla società controllante delle eccedenze di imposta riportate a nuovo nell'ambito della tassazione di gruppo quando questa si sia anticipatamente interrotta.

3.1. *Participation exemption.* La cd. *participation exemption* è il criterio, introdotto nel nostro ordinamento giuridico dal d.lgs. n. 344 del 2003 ed utilizzato anche in molti altri sistemi fiscali europei, per coordinare la tassazione delle società con quella dei soci, nell'intento di evitare una doppia tassazione della medesima capacità economica.

La *ratio* dell'istituto è, quindi, quella di evitare la duplicazione di tassazione del reddito societario prodotto, prima in capo alla società e poi in capo al partecipante.

Possono avvalersi della *participation exemption* solo i soggetti (società di persone e società di capitali in regime di contabilità ordinaria), che cedono partecipazioni possedute nell'ambito dell'esercizio di un'attività di impresa. La fruizione della misura è, tuttavia, soggetta ad alcuni requisiti indicati nell'art. 87 TUIR

In sostanza, con questo sistema, che supera il meccanismo del credito d'imposta, solo una parte del dividendo distribuito al socio concorre alla formazione del reddito imponibile di quest'ultimo.

Il regime di tassazione dei dividendi poneva anche problemi in tema di trattamento di quelli "domestici" rispetto ai casi di partecipazioni di società di altri Stati membri dell'Unione europea.

La questione era stata esaminata dalla Corte di Giustizia (CGUE 19 novembre 2009, C-540/07: giudizio proposto dalla Commissione nei confronti della Repubblica Italiana per l'inadempimento degli obblighi impostile dagli artt. 56 TCE e 31-40 dell'Accordo sullo Spazio Economico Europeo del 2 maggio 1992), avente ad oggetto la compatibilità con le suddette disposizioni comunitarie del regime nazionale di ritenuta alla fonte sui dividendi in uscita, in quanto (all'epoca) prevedeva, per i dividendi distribuiti a società stabilite negli altri Stati membri e negli Stati aderenti all'Accordo SEE, un regime di imposizione diretta più oneroso rispetto a quello applicato ai dividendi domestici.

Con la normativa che ha introdotto la *participation exemption*, il regime di tassazione dei dividendi domestici ha abbandonato il previgente criterio della tassazione provvisoria, con attribuzione di un credito d'imposta alla società percipiente, a favore del criterio di tassazione definitiva del 5% del dividendo, con esclusione dal reddito imponibile del restante 95%,

laddove i dividendi su estero erano assoggettati - sulla base del combinato disposto di cui al comma 3 dell'art. 27 del d.P.R. n. 600 del 1973 ed alle varie Convenzioni bilaterali in materia, come quella stipulata con la Francia - a tassazione integrale mediante ritenuta alla fonte del 15%.

Soltanto a far data dal 1° gennaio 2008, con l'introduzione del comma 3-*ter* al richiamato art. 27, il regime di tassazione dei dividendi corrisposti alle società UE e SEE si è allineato a quello interno, mediante applicazione di una ritenuta ridotta con aliquota dell'1,375% (pari al 5% dell'aliquota IRES vigente).

4. Il principio di competenza.

L'imputazione temporale dei componenti positivi e negativi che concorrono a formare il reddito d'impresa è regolata dal principio di competenza economica. Sotto tale profilo, alcune decisioni di legittimità hanno fissato le condizioni essenziali per l'applicazione di tale principio, ovvero lo hanno declinato in fattispecie peculiari.

Sez. 5, n. 28671/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651102-01 ha puntualizzato che, ai sensi dell'art. 75 (ora 109), comma 1, TUIR, i ricavi, i costi e gli altri oneri sono imputabili nell'esercizio di competenza in cui si è formato il titolo giuridico che ne costituisce la fonte, purché l'esistenza o l'ammontare degli stessi sia determinabile in modo oggettivo, circostanze, queste ultime, che rientrano, per i componenti positivi, nell'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria e per quelli negativi in quello del contribuente.

Sez. 5, n. 26431/2018, Chindemi, Rv. 651399-01 ha affermato che, in base al combinato disposto degli artt. 17, comma 1, lett. *c)*, e 105 del d.P.R. n. 917 del 1986, possono essere dedotte in ciascun esercizio, secondo il principio di competenza, le quote accantonate per il trattamento di fine mandato, previsto in favore degli amministratori delle società, purché la previsione di detto trattamento risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, che ne specifichi anche l'importo: in mancanza di tali presupposti trova applicazione il principio di cassa, come disposto dall'art. 95, comma 5, del medesimo decreto, che stabilisce la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società nell'esercizio nel quale sono corrisposti.

Con riferimento ai contratti di appalto, Sez. 5, n. 32958/2018, Piccone, Rv. 652144-02, ha stabilito che, in virtù del principio di competenza nell'imputazione temporale dei componenti di reddito, avente carattere inderogabile, concorrono alla formazione del reddito d'impresa, in un periodo determinato, esclusivamente i ricavi per i corrispettivi dei lavori ultimati, ossia per i quali sia intervenuta l'accettazione del committente, derivante dalla positiva esecuzione del collaudo o

conseguente all'espressione, per *facta concludentia*, di una volontà incompatibile con la mancata accettazione, secondo quanto stabilito nell'art. 1665, comma 2 e 3, c.c.

Infine, Sez. 5, n. 26410/2018, Condello, Rv. 650751-01, affrontando il tema della determinazione del periodo di imposta cui riferire i componenti positivi del reddito di impresa a proposito del conseguimento dei corrispettivi delle cessioni di autovetture, ha affermato che esso segue il criterio del data della consegna all'acquirente, essendovi coincidenza tra il momento in cui si determina l'effetto traslativo della proprietà del bene ed il generale criterio di imputazione temporale del corrispettivo della compravendita dettato dall'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986.

Secondo Sez. 5, n. 23692/2018, Condello, Rv. 650521-01, ai sensi degli artt. 92 e 93 del d.P.R. n. 917 del 1986, la valutazione delle giacenze relative a commesse ultrannuali deve essere effettuata con il criterio della percentuale di completamento che determina la suddivisione dell'utile totale che scaturisce dall'operazione nei vari esercizi di svolgimento della stessa ed in proporzione ai lavori eseguiti per ciascun periodo, al fine di evitare la concentrazione dell'imponibile nell'ultimo esercizio.

5. La determinazione della base imponibile.

Nella determinazione della base imponibile occorre tenere conto di elementi attivi e passivi.

In ordine al tema generale relativo al controllo circa la congruità delle valutazioni attinenti ai componenti, positivi e negativi, di reddito, Sez. 5, n. 33217/2018, Crucitti, Rv. 651912-01 ha ribadito il principio secondo cui, in tema di determinazione dei redditi di impresa, rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche ove non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, sicché la deducibilità, ai sensi dell'art. 62 (ora art. 95), comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, dei compensi degli amministratori di società non implica alcun vincolo alla misura indicata nelle deliberazioni sociali o nei contratti, competendo agli uffici finanziari la verifica dell'attendibilità economica dei predetti dati.

Sez. 5, n. 22932/2018, Giordano, Rv. 650685-01 ha, per parte sua, affermato che, *in subiecta materia,* trova applicazione il principio della cd. continuità di bilancio sancito dall'art. 92 TUIR, con la conseguenza che le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali di quello successivo, fermo restando, peraltro, il potere dell'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, di rideterminare il valore delle rimanenze medesime.

Con particolare riferimento alla determinazione del reddito di impresa nell'ambito di operazioni infragruppo, Sez. 5, n. 29302/2018, D'Orazio, Rv. 651607-01, ai sensi dell'art. 118, comma 4, del d.P.R. n. 917 del 1986, non concorrono alla formazione del reddito imponibile le somme percepite o versate tra le società del gruppo in contropartita di vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti, ferma la possibilità per le parti, nella loro autonomia negoziale, di corrispondere, mediante i cd. accordi di consolidamento, alla società apportante i vantaggi fiscali al gruppo il corrispettivo «compensativo», che non può superare l'importo dell'imposta risparmiata dal gruppo societario attraverso il bilancio consolidato. Ne deriva che la ripartizione di vantaggi fiscali tra le società del gruppo genera operazioni "neutre", con costi non deducibili e proventi non tassabili, mentre i compensi che non rientrano in detta ripartizione determinano proventi imponibili per chi li realizza e costi deducibili, purché inerenti all'attività di impresa, per chi ne sostiene l'onere finanziario.

Altre decisioni hanno riguardato il tema della doppia imposizione, riguardo al quale Sez. 5, n. 20291/2018, Giudicepietro, Rv. 650152-01, ha ritenuto che la Convenzione Italia-Francia del 5 ottobre 1989, ratificata con l. n. 20 del 1992, non esclude che il reddito percepito in Francia da un soggetto residente in Italia (quale dirigente di una società di diritto francese), anche se già tassato in Francia attraverso ritenute alla fonte, debba essere dichiarato anche in Italia, ferma la possibilità per il contribuente di portare in detrazione le imposte corrisposte all'estero, sicché è legittimo il recupero a tassazione effettuato ove il reddito percepito all'estero non venga indicato nella dichiarazione dei redditi.

Tematica rilevante è, altresì, quella della assoggettabilità a tassazione delle *royalties* percepite in Italia da società con sede all'estero e senza stabile organizzazione in Italia; per quanto riguarda le società con sede negli USA, Sez. 5, n. 21314/2018, Condello, Rv. 650099-01, ha concluso nel senso che, nel vigore della disciplina transitoria di cui allo scambio di note intervenute tra i due Stati il 13 dicembre 1974 ed approvato con la l. n. 233 del 1977 (prima della Convenzione di Roma del 17 aprile 1984, ratificata e resa esecutiva con la l. n. 763 del 1985), le stesse si sottraggono all'IRPEF e all'IRPEG, ma non all'ILOR, la quale, pertanto, è dovuta, dato che l'art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973, escludendone la debenza per i redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, si riferisce ai proventi che effettivamente subiscano tale ritenuta, non a quelli che, pur essendo ad essa astrattamente esposti, godano in concreto di esenzione; ed atteso altresì che, da un lato, la fonte convenzionale, nel prevenire la doppia imposizione, non si riferisce alla tassazione locale e, da un altro, che tale

disciplina non contrasta neppure con il principio comunitario di non discriminazione in base alla nazionalità.

Sul tema va, comunque, segnalato che, quanto meno nei rapporti con il Regno Unito, esiste giurisprudenza di segno diverso, che esclude la assoggettabilità ad ILOR delle *royalties* (fra le altre, sez. 6-5 n. 11622/2015, Iacobellis, Rv. 635673).

Con peculiare riferimento alla nozione di attività o passività fittizie ed alla loro distinzione rispetto a quelle inesistenti, Sez. 5, n. 32433/2018, Guida, Rv. 652179-01 ha chiarito che per attività (o passività) fittizie devono intendersi le rappresentazioni contabili false sin dal momento della loro iscrizione in bilancio e per attività (o passività) inesistenti quelle in origine rispondenti a situazioni reali, che tuttavia nel corso degli esercizi hanno perso consistenza, pur continuando a figurare nel patrimonio dell'impresa. (Nella specie, la S.C. ha confermato la decisione impugnata, che, ai fini del condono cd. tombale richiesto da una società, aveva ritenuto illegittima l'eliminazione dalle scritture contabili di fatture da ricevere, relative a premi riconosciuti, ma non ancora corrisposti, ai clienti, trattandosi di poste debitorie effettive e reali, non estinte per prescrizione, che la società non aveva potuto soddisfare solo a causa dell'omessa ricezione delle fatture da parte dei creditori).

In tema di società a responsabilità limitata, **Sez. 5, n. 06104/2019, Fraulini, Rv. 653035-01** ha affermato che, ai fini della qualificazione in termini di finanziamento dell'erogazione di denaro fatta dal socio alla società, è determinante la circostanza che l''operazione sia stata contabilizzata nel bilancio di esercizio che costituisce il documento contabile fondamentale nel quale la società dà conto dell'attività svolta e che rende detta operazione opponibile ai terzi, compreso l'Erario, essendo invece irrilevante la modalità di conferimento prescelta all'interno dell'ente.

Da ultimo, va fatto riferimento, altresì, a Sez. 5, n. 20111/2018, Guida, Rv. 649860-01, che si è occupata di un argomento ricorrente e su cui esiste ampio contenzioso: quello della natura, ai fini fiscali, dei contributi erogati dallo Stato, a ripiano dei disavanzi di esercizio degli enti e delle aziende di trasporto pubblico locale, e distribuiti dalle Regioni tramite il Fondo nazionale ripartito tra le stesse sulla base di parametri prefissati, di cui agli artt. 6 e 9 della l. n. 151 del 1981, affermando che essi non costituiscono componenti positivi del reddito e, quindi, sono sottratti ad imposizione diretta, a norma dell'art. 3, comma 1, n. 3, del d.l. n. 833 del 1986, conv. in l. n. 18 del 1987 (tuttora in vigore come si evince dalla norma interpretativa di cui all'art. 1, comma 310, della l. n. 244 del 2007, che ad esso fa riferimento), anche dopo la soppressione del predetto Fondo ad opera della l. n. 549 del 1995, e l'assunzione dei contributi a

carico delle regioni tramite un apposito Fondo destinato ai trasporti, costituito con d.lgs. n. 422 del 1997.

Infine, in relazione alla rimborsabilità della maggiore IRES/IRPEG corrisposta per effetto della mancata deduzione dell'IRAP, **Sez. 5, n. 15341/2019, Condello, Rv. 654154-02** ha affermato che, poiché la disciplina retroattiva introdotta dall'art. 2, comma 1, del d.l. n. 201 del 2011 (cd. Salva Italia), conv. in l. n. 214 del 2011, trova applicazione limitata ai periodi di imposta precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del decreto, fosse ancora pendente il termine di decadenzadi quarantotto mesi di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, resta ferma la disciplina dell'art. 6 del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, in relazione ai periodi di imposta per i quali sia stata comunque presentata, entro il succitato termine, istanza per il rimborso, il cui ammontare è dovuto per una somma fino ad un massimo del 10% dell'IRAP dell'anno di competenza, riferita forfettariamente a interessi e spese per il personale.

In coda alla trattazione, va operato un richiamo al regime dell'imposta sostitutiva ex art. 176, comma 2-*ter*, TUIR ed ai relativi criteri di determinazione. **Sez. 5, n. 00954/2019, D'Orazio, Rv. 652312-01**, ha, al proposito, affermato che, ai fini della individuazione dell'aliquota applicabile per la determinazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 176, comma 2-*ter*, TUIR, le operazioni straordinarie, realizzate mediante fusioni, scissioni e conferimenti di azienda, sia prima che dopo il 31 dicembre 2007, vanno sempre considerate complessivamente, seppure il contribuente intenda procedere al loro riallineamento in più periodi di imposta, onde evitare pratiche elusive mediante l'esercizio frazionato dell'opzione.

5.1. Beni strumentali.

Con riferimento ai beni relativi all'impresa ed al loro trattamento impositivo, Sez. 5, n. 33522/2018, Guida, Rv. 652062- 01, ha affermato che, ai sensi dell'art. 40 del d.P.R. n. 917 del 1986, gli immobili appartenenti ad imprese commerciali gestite da società di capitali costituiscono beni strumentali, anche se non sono utilizzati direttamente e sono dati in locazione, solo se per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa destinazione senza trasformazioni radicali, restando altrimenti assoggettati al regime proprio delle fonti di reddito fondiario: in detta ipotesi incombe sul contribuente che intenda far valere la natura strumentale dell'immobile l'onere di provare la destinazione esclusiva dello stesso all'attività propria dell'impresa.

Sempre in relazione al carattere di strumentalità dei beni aziendali, Sez. 5, n. 22932/2018, Giordano, Rv. 650685-02, ha affermato che 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.

5.2. Rimanenze.

Una componente importante del reddito di impresa è rappresentata dalle rimanenze di magazzino.

Sez. 5, n. 21809/2018, Triscari, Rv. 650176-02, ha affermato che il mutamento dei criteri di valutazione delle rimanenze rispetto a quelli adottati negli esercizi precedenti deve essere indicato in sede di redazione del bilancio e della nota integrativa, in quanto solo le risultanze del bilancio approvato e regolarmente tenuto assumono rilevanza ai fini fiscali.

Sez. 5, n. 08907/2018, D'Orazio, Rv. 647707-01, affrontando un problema specifico relativo alle imprese minori, che fruiscono del regime di contabilità semplificata, ai sensi dell'art. 18 del d.P.R. n. 600 del 1973, ha ritenuto che anche queste ultime devono indicare ogni anno nel registro degli acquisti, tenuto ai fini IVA, il valore delle rimanenze, senza limitarsi ad annotare quello globale, ma distinguendo i beni per categorie omogenee, del medesimo tipo e della stessa quantità, secondo la disciplina tributaria della valutazione delle rimanenze dettata dall'art. 62 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

Già in precedenza Sez. 5, n. 09946/2003, Marigliano, Rv. 564465-01, sempre in tema di imprese minori, aveva ritenuto legittimo, anche in tal caso, il recupero a tassazione dei ricavi, induttivamente ricostruiti, per la vendita di merci indicate come rimanenze di magazzino, qualora il contribuente si sia limitato ad enunciare il valore globale di esse, non ottemperando all'onere della loro specificazione distinta per categorie omogenee di beni.

Sez. 5, n. 30811/2017, Picardi, Rv. 646404-01, ha inoltre affermato che la qualifica di un bene come strumentale, il cui valore è escluso dai ricavi ai sensi dell'art. 53 (ora 85) TUIR, esige il mancato coinvolgimento nel ciclo produttivo e la conseguente funzione di supporto solo indiretto all'attività produttiva, in contrapposizione al bene merce, ma non anche il requisito della durevolezza; sicché, le rimanenze finali del materiale di cancelleria non rilevano, ai sensi del combinato disposto degli artt. 53 (ora 85) e 59 (ora 92) TUIR, ai fini della quantificazione dei ricavi di un'impresa che ha ad oggetto la produzione di articoli di diversa tipologia (nella specie, componenti di auto), trattandosi di beni che, pur non essendo destinati ad essere utilizzati ripetutamente, sono strumentali, in quanto non coinvolti direttamente nel processo produttivo ma aventi solo funzione di supporto all'attività imprenditoriale.

5.3. Perdite da fusione.

Tra le componenti negative, le perdite da fusione sono certamente una componente non irrilevante e di cui la giurisprudenza ha avuto modo di occuparsi, anche per il rapporto con condotte potenzialmente elusive.

Sez. 5, n. 11436/2018, Crucitti, Rv. 648073-01, ha chiarito, con riguardo alla fusione di società per incorporazione che, ai sensi dell'art. 17 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, la società risultante dalla fusione o incorporante non può portare in diminuzione del proprio reddito le perdite delle società che partecipano alla fusione per la parte del loro ammontare che eccede il rispettivo patrimonio netto risultante dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2502 c.c., salvo che l'incorporazione sia avvenuta con atto di fusione anteriore al 1° gennaio 1988 tra società che alla data dell'atto risultano controllate dalla società incorporante da almeno due anni o alla data della loro costituzione, ai sensi dell' art. 2359, n.1 e 3, c.c., o fra società che risultano controllate, per il periodo indicato, da una medesima società o da un medesimo ente. Nella specie, la S.C. ha pertanto escluso la sussistenza di una condotta elusiva da parte di una società che aveva riportato le perdite della società incorporata a seguito di atto di fusione avvenuto nel 1986 risultando quest'ultima controllata dalla società incorporante.

5.4. Specifici componenti negativi: casistica.

Sotto il profilo della deducibilità di singoli e specifici elementi passivi, si segnalano le seguenti decisioni, rilevando come i principi dalle stesse espressi in controversie concernenti società di capitali, siano applicabili, in linea di principio e fatte salve le regole specifiche che valgono per il reddito di impresa tassato come IRPEF (es., artt. 56-66 TUIR), anche al reddito di impresa degli imprenditori individuali e delle società di persone.

Riguardo alla distinzione fra spese di rappresentanza e spese di pubblicità, Sez. 5, n. 10636/2018, Caiazzo, Rv. 648061-01, ha richiamato il costante orientamento della S.C., secondo cui costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta. In definitiva, si ritiene che debbano farsi rientrare nelle spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale, e che vadano, invece, considerate spese di pubblicità o propaganda quelle

altre sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi ed in certi contesti, anche temporali. Il criterio discretivo va, dunque, individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi che, per le spese di rappresentanza, può farsi coincidere con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società; laddove, per le spese di pubblicità o propaganda, di regola, consiste in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale. Declinando tali principi nel caso oggetto di giudizio, la Corte di legittimità ha così affermato che, ai sensi dell'art. 74 (ora 108), comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, i costi sostenuti per la cessione gratuita a v.i.p. dei capi d'abbigliamento griffati di produzione del contribuente, senza alcun obbligo giuridico d'indossarli in manifestazioni pubbliche, integrano spese di rappresentanza, solo parzialmente deducibili e non di pubblicità o propaganda, interamente deducibili, mancando un collegamento obiettivo ed immediato con la promozione di un prodotto o di una produzione e con l'aspettativa diretta di un maggior ricavo.

Sempre in tema di spese di sponsorizzazione e pubblicitarie, Sez. 5, n. 25021/2018, Fasano, Rv. 650713-01, ha ribadito che le prime sono correlate ad iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre sono spese pubblicitarie o di propaganda quelle sostenute per la realizzazione di iniziative volte alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta, con la conseguenza che solo le prime, in quanto costituenti spese di rappresentanza, sono deducibili ai sensi e nei limiti previsti dall'art. 74, comma 2, TUIR (nella formulazione applicabile *ratione temporis*).

Sez. 5, n. 32417/2018, D'Orazio, Rv. 651792-01, con riferimento alle spese per diritti televisivi, sportivi e cinematografici, in quanto dirette all'acquisizione di utilità future nella fase prettamente «operativa» (come la conquista di spazi di mercato e di abbonati), rientrano, quali beni immateriali, nei costi ordinari di ciascun esercizio ammortizzabili secondo le regole generali, non potendo essere equiparate ai costi di impianto e di ampliamento che, essendo sostenuti in modo non ricorrente nella fase «pre-operativa», sono capitalizzabili all'attivo patrimoniale e deducibili in più esercizi come quote di ammortamento. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha escluso l'applicabilità del principio contabile statunitense FAS 51, peraltro caratteristico delle televisioni via cavo e non satellitari, ritenendolo in contrasto con il principio internazionale IAS 38, che regola la contabilizzazione delle immobilizzazioni immateriali).

In materia di costi cd. infragruppo, ove la società capofila fornisca servizi o curi direttamente attività di interesse comune alle società del

gruppo ripartendone i costi tra le stesse, al fine di coordinare le scelte operative delle imprese formalmente autonome e ridurre i costi di gestione attraverso economie di scala, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia deducibile, è necessario che la controllata tragga dal servizio remunerato una reale utilità e che questa sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente motivata, sicché la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi prestati dalla controllante (cd. *cost sharing agreements*) è subordinata alla effettività e inerenza della spesa rispetto all'attività di impresa della controllata e al vantaggio a questa derivato, provato dalla specifica allegazione degli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita (Sez. 5, n. 32422/2018, Dell'Orfano, Rv. 652135-01).

Sempre con riferimento ai costi infragruppo, la Corte di legittimità ha, altresì, ritenuto che, qualora la società capofila, al fine di coordinare le scelte operative delle imprese formalmente autonome e di ridurre i costi di gestione attraverso economie di scala, fornisca servizi o curi direttamente attività di interesse comune alle società affiliate, ripartendo i costi tra queste ultime, l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di avere ricevuto il servizio, occorrendo, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia deducibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata. (Sez. 5, n. 31405/2018, Dell'Orfano, Rv. 652133-01); da ultimo, **Sez. 5, n. 17535/2019 D'Orazio, in corso di massimazione**, ha affermato che la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali e sui servizi prestati dalla controllante è subordinata all'effettività ed inerenza della spesa in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima, sulla quale grava l'onere di specifica allegazione degli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza gravata che, a fronte di documentazione idonea a comprovare l'inerenza e l'effettiva erogazione dei costi sostenuti dalla contribuente per servizi di management ricevuti dalla controllante, ne aveva escluso la deducibilità).

Sez. 5, n. 32411/2018, D'Orazio, Rv. 652178-01, con riferimento alla svalutazione delle partecipazioni societarie, ha affermato che la mera apertura della procedura di liquidazione volontaria della società partecipata non determina alcuna minusvalenza, perché non consente di conoscere l'effettiva esistenza e l'entità della perdita di valore della partecipazione, potendo essere accertata solo dopo la cessione dei beni, con la chiusura della procedura liquidatoria.

L'esame della specifica fattispecie di rinuncia della società partecipante ai crediti nei confronti della partecipata, finalizzata alla copertura delle perdite di quest'ultima, ha offerto a **Sez. 5, n. 02877/2019, Crucitti, Rv. 652589-01**, l'occasione per affermare il principio secondo cui, in tema di IRPEG, ai sensi dell'art. 61, comma 5, TUIR (nella formulazione applicabile *ratione temporis*), che consente la deduzione delle rinunce ai crediti nei confronti della società partecipata, effettuate a copertura di perdite di quest'ultima, per la parte che eccede il suo patrimonio netto risultante dopo la copertura, non possono essere portati in deduzione dalla società partecipante i valori non fiscalmente deducibili della partecipata, atteso che un costo fiscalmente indeducibile a carico della società partecipata (e perciò recuperato a tassazione) non può divenire deducibile per la società partecipante, con conseguente mancata applicazione (di fatto) della normativa fiscale, solo in virtù dell'avvenuta integrale copertura, da parte sua, della perdita della partecipata.

Con specifico riferimento agli interessi passivi derivanti da debiti contratti per l'acquisto di obbligazioni pubbliche esenti da imposta, **Sez. 5, n. 09224/2019, Giudicepietro, Rv. 653358-01,** ha affermato che l'art. 1 del d.l. n 791 del 1984, conv., con modif., in l. n. 6 del 1985, ha disposto l'indeducibilità degli interessi passivi derivanti da debiti contratti per l'acquisto di obbligazioni pubbliche esenti da imposte, sino a concorrenza dei corrispondenti interessi attivi ed a prescindere dalla natura vincolata o libera della assunzione del debito produttivo degli interessi medesimi, per il solo fatto di aver acquisito (liberamente) il credito obbligazionario esente.

Sez. 5, n. 21791/2018, Greco, Rv. 650105-01, ha puntualizzato che, ai fini dell'operatività, quanto ai limiti di deducibilità degli interessi passivi previsti dall'art. 98 del d.P.R. n. 917 del 1986, della deroga di cui al comma 7, il valore-soglia per l'applicazione degli studi di settore è costituito dal volume dei ricavi, che deve essere riferito alla voce A1) del conto economico, ossia ai «ricavi delle vendite e delle prestazioni» di cui all'art. 2425 c.c.

Secondo Sez. 5, n. 24012/2018, Fasano, Rv. 651266-01, ai sensi dell'art. 66, comma 3 (ora art. 101, comma 5), del d.P.R. n. 917 del 1986, ai fini della deducibilità delle perdite su crediti non correlate all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, il contribuente deve dimostrare gli elementi «certi e precisi» che danno luogo a dette perdite, che devono ritenersi esistenti quando il debitore non paghi volontariamente e i crediti non possano essere soddisfatti coattivamente.

Con specifico riferimento alla previsione in bilancio di un fondo rischi su crediti ed alle conseguenze sul regime di deducibilità delle perdite su crediti, **Sez. 5, n. 09237/2019, Fraulini, Rv. 653644-01**, ha stabilito

che, poiché dal compimento di una determinata scelta di bilancio da parte della società contribuente consegue automaticamente l'applicazione del relativo regime fiscale, ove venga istituito un fondo rischi su crediti, le perdite sui crediti realizzate successivamente agli accantonamenti previsti in bilancio, ai sensi dell'art. 106, comma 2, TUIR, sono deducibili, a norma dell'art. 101 dello stesso decreto, non integralmente, ma solo per la parte che eccede l'ammontare complessivo degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi.

Sez. 5, n. 21065/2018, Fracanzani, Rv. 650055-01 ha affermato che costituiscono spese relative a più esercizi, deducibili nel limite della quota imputabile a ciascuno di essi, i costi sostenuti per migliorie apportate ad immobili condotti in locazione, in quanto la nozione «spese di impianto», ai sensi dell'art. 74 (ora 108), comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986, ricomprende quelle effettuate non solo in occasione dell'avviamento o dell'insediamento «dell'impianto» adibito ad attività economica organizzata, ma anche «sull'impianto» durante la vita dello stesso, con addizioni che ne aumentano il pregio o ne garantiscono la funzionalità.

Quanto alla deduzione degli ammortamenti anticipati di beni materiali nel conto economico, la stessa è stata ritenuta ammissibile, ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. *b)*, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione, applicabile *ratione temporis*, modificata dall'art. 1 del d.lgs. n. 344 del 2003), purché venga compilato l'apposito prospetto (Quadro EC) della dichiarazione dei redditi della società, contenente informazioni relative ai componenti negativi non transitati nel conto economico, venendo meno, in mancanza di detta registrazione, la neutralità degli stessi sul piano civilistico, contabile e fiscale. (Sez. 5, n. 26398/2018, Guida, Rv. 650721-01).

I costi di manutenzione straordinaria, ossia quelli volti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione che si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità, produttività, sicurezza o vita utile del bene sono deducibili, ai sensi dell'art. 67, comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione applicabile *ratione temporis*) (Sez. 5, n. 26185/2018, Gori, Rv. 650807-01). 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 (ora 102), comma 8, TUIR, 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 ritenuto che la previsione contrattuale, secondo la quale il deperimento derivante dall'uso di beni componenti il ramo

d'azienda condotto in affitto non doveva ricadere sul conduttore, bensì sul concedente, integrasse la deroga convenzionale in questione:(Sez. 5, n. 33219/2018, Condello, Rv. 652148-01).

Ai fini della definizione della nozione di beni strumentali, Sez. 6 - 5, n. 32719/2018, Cricenti, Rv. 652172-01, ha affermato che un capannone industriale, ancorché abbia natura di bene materiale strumentale, ove non utilizzato in concreto non è ammortizzabile, poiché ai fini della deducibilità del relativo costo l'art. 102, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 richiede l'effettiva messa in funzione del bene, che non coincide con l'acquisto o la costruzione dello stesso.

Secondo Sez. 5, n. 25257/2018, Scotti, Rv. 650747-01, il conferitario di azienda non può avvalersi del principio di continuità fiscale di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 358 del 1997 per gli ammortamenti anticipati per i quali il conferente abbia optato per il regime agevolato di cui all'art. 102, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986 (applicabile *ratione temporis*), poiché tale disposizione riguarda specificamente la cessione dei beni materiali già utilizzati da altri e, trattandosi di agevolazione, ha carattere eccezionale.

Per altro verso, Sez. 5, n. 10187/2018, Esposito, Rv. 647966-01, ha ritenuto che una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 6, comma 2, della d.P.R. n. 598 del 1973 impone di ritenere deducibili le spese di ristrutturazione dell'immobile sottoposto a vincolo ai sensi della l. 1° giugno 1939, n. 1089, solo se le stesse non siano già state portate in deduzione, quali quote di ammortamento di beni strumentali all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'art. 68 del d.P.R. n. 597 del 1973, non essendo conforme ai canoni costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza una plurima deduzione dello stesso onere, che comporterebbe una indebita locupletazione dell'ente, non correlata ad un costo effettivamente rimasto a suo carico.

Ai sensi dell'art. 121-*bis* (ora 164) del d.P.R. n. 917 del 1986, sono integralmente deducibili i costi concernenti i veicoli destinati esclusivamente all'attività propria dell'impresa: è peraltro onere del contribuente dimostrare tale presupposto, quale fatto costitutivo del diritto alla integrale deduzione, ferma restando la presunzione di uso promiscuo dei mezzi che, pur essendo strumentali all'attività d'impresa, non sono indispensabili per l'esercizio della stessa (Sez. 5, n. 31031/2018, Dell'Orfano, Rv. 651621-01).

Le sanzioni civili per il ritardato pagamento di oneri (nella specie, previdenziali), pur avendo natura risarcitoria, non sono automaticamente deducibili come costi inerenti, dovendosene verificare la correlazione con lo svolgimento dell'attività di impresa, avendo riguardo all'oggetto sociale della stessa (Sez. 5, n. 30238/2018, Fracanzani, Rv. 651429-01).

6. L'inerenza. Secondo l'interpretazione adottata dalla giurisprudenza maggioritaria, il principio di inerenza dei costi, intesa quale condizione per la loro deducibilità, attiene propriamente al rapporto tra costo ed attività di impresa e viene, per un diffuso orientamento, ricondotto alla matrice normativa cristallizzata nell'art. 109 TUIR, secondo cui «*Le spese e gli altri componenti negativi [...] sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi*».

La norma, peraltro, in senso stretto si riferisce alla deducibilità dei componenti negativi in quanto riferiti a beni o attività produttive di reddito e disciplina, dunque, un profilo ulteriore e successivo - le regole di deducibilità dei costi - rispetto all'inerenza, che ne costituisce il presupposto ma non è definita dalla norma.

La Corte di legittimità, in particolare, ha reiteratamente affermato che, con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ex art. 109 (già 75) del d.P.R. n. 917 del 1986, va definita come una relazione tra due concetti - la spesa (o il costo) e l'impresa - sicché il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (cfr., *ex multis*, Sez. 5, n. 20049/2017, Perrino, Rv. 645455-01; Sez. 5, n. 04041/2015, Ferro, Rv. 634740-01).

L'ampiezza dello spettro applicativo nel cui ambito riconoscere il descritto rapporto di inerenza è stata modulata dalla giurisprudenza secondo parametri sensibili all'esigenza di non comprimere tale relazione entro schemi ricostruttivi meramente formali, ampliandone invece la portata mediante la valorizzazione del rapporto fra spesa e coerenza economica con l'attività di impresa. In tale prospettiva, si è escluso, da un lato, che il predetto rapporto trovi conforto nella mera contabilizzazione del costo (v., tra le tante, Sez. 5, n. 21184/2014, Marulli, Rv. 632824-01) e si è affermato, dall'altro, che è necessario, e incombente sul contribuente, l'assolvimento dell'onere di allegazione della documentazione di supporto da cui ricavare l'importo, la ragione e la coerenza economica della spesa al fine della prova dell'inerenza (Sez. 5, n. 13300/2017, Tedesco, Rv. 644248-01; con specifico riferimento all'IVA cfr. Sez. 5, n. 22130/2013, Conti, Rv. 629125-01).

Parimenti, è stato rimarcato come, ai fini della deducibilità dei costi per la determinazione del reddito d'impresa, non sia sufficiente che l'attività svolta rientri tra quelle previste nello statuto sociale, circostanza che ha un valore meramente indiziario circa la sua inerenza all'effettivo

esercizio dell'impresa, incombendo sul contribuente l'onere di dimostrare che un'operazione, anche apparentemente isolata e non diretta al mercato, sia inserita in una specifica attività imprenditoriale e destinata, almeno in prospettiva, a generare un lucro in proprio favore (Sez. 5, n. 03746/2015, Crucitti, Rv. 634672-01).

Nell'ambito delle pronunce più recenti, specifiche declinazioni dei principi enunciati si rinvengono in Sez. 5, n. 12738/2018, Federici, Rv. 648469-01, secondo cui, in tema di deducibilità dei costi ai fini fiscali, devono essere esclusi dai componenti negativi del reddito d'impresa gli accantonamenti per la copertura del rischio inerente il contratto di *interest rate swap*, quando la società non operi nel settore creditizio o finanziario, in ragione dell'insussistenza del requisito dell'inerenza del costo che non può essere correlato alla mera idoneità dell'operazione a produrre reddito, dovendo essere riferibile all'oggetto dell'attività di impresa. (Nella specie, la S.C. ha affermato il principio rispetto ad una società avente ad oggetto la produzione ed il commercio di metalli, acciaio e prodotti siderurgici ed ha escluso che i contratti di interest rate swap sottoscritti tra la società e le banche fossero a copertura di rischi inerenti all'attività di impresa).

Con riferimento ai costi correlati ad una attività imprenditoriale futura, Sez. 5, n. 13902/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 648858-01, ha sottolineato che il contribuente ha l'onere di dimostrarne l'inerenza, ovvero la natura preparatoria rispetto all'attività d'impresa che ha dichiarato di voler avviare e l'effettività di detta attività, in particolare ove risulti che egli ne eserciti, in concreto, una diversa.

In tale contesto ricostruttivo, il tema di maggiore interesse è, senza dubbio, costituito dal rapporto fra la nozione di inerenza e le nozioni di utilità e congruità dei costi; un rapporto che, lungi dal rappresentare una tematica ormai definitivamente sedimentata e scevra da spunti critici ed argomentativi attuali, è stato interessato da alcune recenti decisioni, fra le quali va certamente segnalata Sez. 5, n. 00450/2018, Caiazzo, Rv. 646804-01, che ha affermato il principio così massimato: «In tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'art. 75, comma 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, ora art. 109, comma 5, del medesimo d.P.R., riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto

non deducibili i costi relativi al pagamento di *royalties* per l'uso di un marchio FS, non perché non avevano incrementato i ricavi aziendali, come aveva ritenuto la CTR, ma perché l'uso del marchio FS, per il quale i costi erano stati sostenuti, risultava del tutto estraneo all'attività d'impresa, che per il 92,50% del fatturato si svolgeva con società del gruppo, a cui la contribuente apparteneva, e per il restante 7,50% con soggetti esterni al gruppo, costituiti da enti pubblici, all'esito di procedure di gara pubblica)».

Con tale pronuncia la S.C. (come già evidenziato dalla Relazione n. 20 del 28 febbraio 2018 dell'Ufficio del Massimario e del Ruolo), premesso che la definizione di inerenza è insita nella nozione stessa di reddito d'impresa e non si identifica con il principio di correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili enunciato dal citato art. 75 (ora art. 109), comma 5), TUIR, si discosta consapevolmente dalla nozione di inerenza accolta dall'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità - fondata, invece, sul richiamo all'art. 75, comma 5, TUIR - secondo la quale devono ritenersi inerenti quei costi che forniscono direttamente o indirettamente utilità, anche solo in via potenziale, all'attività di impresa.

In tale prospettiva, l'ordinanza rileva criticamente che l'orientamento maggioritario postula l'esistenza di un necessario legame fra costo e attività imprenditoriale, articolato secondo un parametro che valuta l'utilità del costo all'interno di una relazione deterministica, che sottende un rapporto di causalità, arrivando ad apprezzare il rapporto tra spesa e risultato imprenditoriale in termini quantitativi (con la conseguenza che un costo potrebbe essere considerato anche solo in parte inerente), mentre invece il concetto aziendalistico e quello civilistico di spesa non sono necessariamente legati all'elemento dell'utilità, essendo configurabile quale costo anche ciò che, nel singolo caso, non reca vantaggio all'attività imprenditoriale.

Secondo la diversa impostazione fatta propria dalla decisione citata, invece, l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio di tipo eminentemente qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o di vantaggio, e deve anche essere distinta dalla nozione di congruità, ponendosi ancora una volta in consapevole contrasto con il diverso orientamento più volte manifestato dalla Corte di cassazione, che, invece, operando il menzionato giudizio quantitativo, ritiene che la nozione di inerenza implichi quella di congruità, arrivando ad escludere la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi, considerati non inerenti.

Analoga ispirazione sembra permeare Sez. 5, n. 13882/2018, Sabato, Rv. 649087-01 (espressamente adesiva «all'indirizzo teso a precisare la nozione di inerenza ora accolto da questa corte» con riferimento alla citata Sez. 5, n. 00450/2018, Caiazzo, Rv. 646804-01).

Secondo tale decisione, il principio dell'inerenza dei costi deducibili costituisce espressione della necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'impresa, sicché devono ritenersi inerenti - secondo un giudizio di natura qualitativa - anche i costi relativi ad iniziative che si collocano in un nesso di programmatica, futura o potenziale proiezione dell'attività imprenditoriale, senza che sia necessario verificarne la correlazione con i ricavi dell'impresa, né valutarne la congruità, non potendo invece ritenersi inerenti le operazioni comportanti costi che si riferiscono ad un ambito non coerente o estraneo all'oggetto dell'attività di impresa. Per converso, non sono inerenti - secondo il medesimo giudizio qualitativo e oggettivo di pertinenza del giudice del merito - le operazioni comportanti costi che, siano o meno idonee a recare vantaggio Analoga impostazione ermeneutica, pur con specifiche puntualizzazioni, caratterizza Sez. 5, n. 27786/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651406-01, secondo cui il principio dell'inerenza esprime la riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera ad essa estranea, e, infatti, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'art. 75 (ora 109), comma 5) TUIR, che concerne il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè la correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. Ne deriva che l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro dai riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo, anche se l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono essere indici rivelatori del difetto di inerenza.

Sez. 5, n. 22938/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650335-01, ha ribadito che la deducibilità dei costi inerenti all'attività di impresa va apprezzata secondo un giudizio di tipo qualitativo, con la conseguenza non rilevano valutazioni in termini di utilità o di vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e neppure in termini di congruità del costo. Tale orientamento interpretativo, come accennato, si pone in termini dialettici rispetto all'orientamento del quale è compiuta espressione Sez. 5, n. 10914/2015, Marulli, Rv. 635697-01, la quale, con riferimento al profilo della utilità e congruità dei costi deducibili in tema di pubblicità e propaganda, ha affermato che l'art. 74, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente *ratione temporis*, consente la deducibilità delle spese relative ad un contratto di sponsorizzazione stipulato anche a favore di un terzo, previa dimostrazione, a carico del contribuente, del requisito dell'inerenza, consistente non solo nella giustificazione della congruità dei costi, rispetto ai ricavi o all'oggetto sociale, ma soprattutto nell'allegazione delle potenziali utilità per la propria

attività commerciale o dei futuri vantaggi conseguibili attraverso la pubblicità svolta dall'impresa in favore del terzo.

Analoga ispirazione rispetto alla decisione da ultimo riportata è posta a fondamento di Sez. 5, n. 13300/2017, Tedesco, Rv. 644248-01, la quale ha evidenziato, sul presupposto per il quale in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili, che a tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa..

Con specifico riguardo, invece, al profilo dell'utilità dei costi sostenuti, in senso contrario alla citata ordinanza n. 450 del 2018 può essere ricordata, fra le più recenti, Sez. 5, n. 20049/2017, Perrino, Rv. 645455-01, la quale ha affermato che in tema d'imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ex art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del 1986, va definita come una relazione tra due concetti - la spesa (o il costo) e l'impresa - sicché il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito, che aveva ritenuto deducibili - in virtù dello stretto collegamento funzionale tra i due soggetti - le spese di manutenzione straordinaria eseguite da ATAC s.p.a. su beni strumentali all'esercizio dell'attività di trasporto svolta da TRAMBUS s.p.a.).

Tra le pronunce che compongono il panorama giurisprudenziale recente , i tratti dell'impostazione ispirata ai registri dell'orientamento giurisprudenziale sino ad ora più diffuso e, conseguentemente in contrasto con l'ordinanza n. 450/2018, si rinvengono in Sez. 5, n. 13596/2018, De Masi, Rv. 648673-01, così massimata: «In tema di redditi di impresa, la nozione di inerenza che connota i costi deducibili, fondata sul richiamo all'art. 75, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, nella formulazione applicabile ratione temporis, anteriore al d.lgs. n. 344 del 2003, esprime la riferibilità dei medesimi all'attività d'impresa e ne implica la congruità, sicché deve escludersene la deducibilità sia ove non funzionali a detta attività, sia ove sproporzionati o eccessivi».

L'apparato argomentativo della decisione muove dalla considerazione che, in tema di imposte sui redditi delle società, la nozione di inerenza che connota i costi deducibili, fondata sul richiamo all'art. 75, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, esprime la riferibilità dei costi sostenuti, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, all'attività d'impresa propriamente detta, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea a tale attività; in tale prospettiva, si afferma esplicitamente che la nozione di inerenza implica quella di congruità, sicché deve escludersi la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi, in quanto non inerenti; un costo, pertanto, non è deducibile se non è funzionale all'attività della impresa, ed è inerente nella misura in cui può dirsi congruo.

In tale dimensione esegetica, viene rimarcato che spetta al contribuente l'onere di provare l'esistenza, l'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, la coerenza economica dei costi deducibili, non essendo sufficiente a tal fine che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, ma occorrendo anche l'esistenza di una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa.

Sostanzialmente analogo l'orientamento affermato, inoltre, da Sez. 5, n. 14579/2018, Federici, Rv. 648863-01, secondo la quale deve escludersi la deducibilità dei costi sproporzionati, incongrui o eccessivi, in quanto l'antieconomicità degli stessi è indice della mancanza di inerenza, risultando i medesimi contrari alle regole di corretta gestione dell'impresa. La decisione è particolarmente significativa in quanto non elude il confronto con Sez. 5, n. 450/2018, con la quale la Corte «è sembrata che abbandonasse il tradizionale criterio del rapporto tra costo e requisiti di congruità e vantaggiosità dello stesso, prendendo le distanze dall'art. 109 TUIR quale fondamento normativo del concetto di inerenza». E tuttavia, in accordo con tale pronuncia, l'impostazione da ultimo riferita in realtà «è ben meno lontana dalla tradizionale interpretazione».

Infatti, argomenta la decisione in esame, «quando si consideri che per un verso viene valorizzato il rapporto, caldeggiato da autorevole dottrina, tra spesa e sua riferibilità, immediata o mediata, alla produzione del reddito (con esclusione dunque di quelle spese afferenti la cd. disposizione del reddito), e per altro verso si instaura il rapporto tra spesa e reddito di impresa, l'abbandono dei requisiti della vantaggiosità e congruità del costo non vuol significare che essi siano del tutto esclusi dal giudizio di valore cui resta comunque sottoposta la spesa al fine del riconoscimento della sua inerenza e dei presupposti per la sua deducibilità.

Infatti, qualunque sia il concetto di impresa, anche nelle teorie più socialmente orientate a svilirne finalità di utile economico, e, per le società, lo scopo del conseguimento degli utili (ai fini del Fisco elemento di manifestazione di ricchezza e dunque presupposto stesso della tassazione), non può certo negarsi l'esigenza di applicazione di buone regole di Amministrazione dell'attività d'impresa, che contrasta con spese svantaggiose, incongrue e sproporzionate -ovviamente secondo un giudizio prognostico a monte, e non in rapporto all'esito, dovendosi altrimenti negare il rischio d'impresa. Ebbene, è ipotizzabile con sufficiente certezza che spese incongrue o svantaggiose conducano alla mala gestione dell'impresa e da ultimo alla sua estinzione, sicché i criteri, apparentemente estromessi, tornano ad assumere indirettamente rilevanza, come la stessa sentenza evidenzia nella parte conclusiva delle sue argomentazioni, affermando che "l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelativi della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa».

Nel medesimo panorama decisorio si colloca anche Sez. 5, n. 13588/2018, Guida, Rv. 648671-01, la quale, premesso che la nozione di inerenza va riferita all'oggetto sociale dell'impresa, in quanto non integra un nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo, bensì una correlazione tra costo ed attività di impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile, rileva che - a differenza di quanto avviene ai fini della detrazione dell'IVA, rispetto alla quale il concetto ha valenza esclusivamente qualitativa - nelle imposte dirette l'antieconomicità di una spesa, ossia la sproporzione sul piano quantitativo, può costituire significativo sintomo della non inerenza della stessa.

Sez. 5, n. 30030/2018, Federici, Rv. 651424-01, ha puntualizzato che l'inerenza delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ai sensi dell'art. 109 (già 75) TUIR, va definita come una relazione tra due concetti (la spesa, o il costo, e l'impresa), sicché il costo o la spesa assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù di una sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili.

Secondo tale linea ermeneutica, Sez. 5, n. 33504/2018, D'Orazio, Rv. 652150-01, ha puntualizzato che, in tema di determinazione dei redditi d'impresa, l'onere del contribuente di dimostrare l'inerenza dei costi sostenuti sussiste anche per i beni "normalmente necessari e strumentali" allo svolgimento dell'attività di impresa: peraltro, l'assolvimento di tale onere è, in detta ipotesi, semplificato in quanto, a fronte degli elementi di fatto addotti dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria può

contestarne soltanto la carenza o insufficienza ovvero addurre l'esistenza di circostanze di fatto idonee, in concreto, ad inficiare gli stessi.

Il principio di cui innanzi pare discostarsi da Sez. 5, n. 21131/2018, Zoso, Rv. 649942-01, la quale ha specificato che i costi di sponsorizzazione di un marchio sono deducibili anche da chi, pur non essendo titolare del marchio, tragga comunque un'utilità dallo sfruttamento del segno distintivo altrui, per il potenziale incremento della propria attività commerciale, dovendosi considerare costi inerenti all'attività di impresa, ai sensi degli artt. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, e 19 del d.P.R. n. 633 del 1972; il concetto di inerenza è, invero, nozione di origine economica, legata all'idea del reddito come entità calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta e in relazione alla cui sussistenza, ove si abbia riguardo a spese intrinsecamente necessarie alla produzione del reddito dell'impresa, non incombe alcun onere della prova in capo al contribuente.

La questione, come appare chiaro, si riverbera sul profilo dell'onere della prova dell'inerenza del costo, che, secondo la costante giurisprudenza, incombe sul contribuente, mentre spetta all'Amministrazione la prova della maggiore pretesa tributaria (Sez. 5, n. 10269/2017, Iannello, Rv. 643926-01).

In tale prospettiva, Sez. 5, n. 33504/2018 si riaggancia a Sez. 5, n. 18904/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 649772-02 (massimata in relazione alla detraibilità ai fini IVA del costo) per la quale la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato. In particolare, quest'ultima decisione sottolinea che l'inerenza integra un giudizio sulla riferibilità del costo all'attività d'impresa, quindi con natura qualititativa; la prova, dunque, deve investire i fatti costitutivi del costo, sicché, per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è originario, in quanto si articola ancora prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale, 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.

In tale dimensione argomentativa, l'onere della prova si atteggia diversamente a seconda dello specifico oggetto della componente negativa che viene in considerazione. Più in dettaglio, Sez. 5, n. 33504/2018 e Sez. 5, n. 18904/2018, hanno dato atto dell'esistenza in materia di due

orientamenti della S.C. in tema di inerenza di costi concernenti «beni normalmente necessari e strumentali»: secondo il primo, nel quale si inscrivono le due decisioni citate, in tal caso l'onere probatorio a carico del contribuente deve ritenersi semplificato, nel senso che alcune caratteristiche del costo possono rendere palese la correlazione tra la spesa e l'attività di impresa. In base al secondo orientamento, l'onere della prova sussiste a carico del contribuente soltanto in caso di beni «non necessari e strumentali», mentre, nel caso opposto, sullo stesso non graverebbe onere probatorio alcuno: in tal senso si pone la citata Sez. 5, n. 21131/2018, che a sua volta richiama, quale precedente, Sez. 5, n. 06548/2012, Valitutti, Rv. 622352-01).

In realtà, come sottolinea Sez. 5, n. 18904/2018, cit., nella prima ipotesi si assiste, più che una modifica dei criteri di ripartizione, ad una semplificazione dell'onere del contribuente, ed in questa prospettiva appare suscettibile di assumere rilievo anche un giudizio sulla congruità ed economicità della spesa, nel senso che la dimostrata insussistenza di tali caratteristiche assume valore sintomatico, di indice rivelatore, «in ordine al fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è diverso ed estraneo all'attività d'impresa, ossia che l'atto, in realtà, non è correlato alla produzione ma assolve ad altre finalità e, pertanto, il requisito dell'inerenza è inesistente». Coerentemente con tale impostazione, l'orientamento cui fanno capo Sez. 5, n. 33504/2018 e Sez. 5, n. 18904/2018, cit. afferma che l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo per mancanza, insufficienza od inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza, può contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa; in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali.

Un'applicazione specifica della nozione di inerenza è stata effettuata in tema di costi di sponsorizzazione, consistenti nella promozione del marchio e del prodotto che si intende lanciare sul mercato: Sez. 5, n. 24046/2018, Balsamo, Rv. 650698-01, ha affermato che gli stessi sono deducibili dal reddito di impresa ove risultino inerenti all'attività della stessa, ossia volti al suo potenziale incremento; nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto deducibili le spese di sponsorizzazione effettuate da una società in occasione di gare automobilistiche all'estero, potendo il prodotto essere acquistato anche da persone residenti fuori dal territorio nazionale.

Da richiamare, altresì, Sez. 5, n. 25491/2018, Catallozzi, Rv. 650805-01, secondo cui in tema di imposte sui redditi di impresa, sono

deducibili i costi sostenuti per la promozione del marchio e del prodotto sul mercato, in quanto inerenti all'attività di impresa, stante la funzionalità all'incremento della stessa; nonché Sez. 5, n. 23278/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650692-01, per la quale l'esercente attività d'impresa o professionale può dedurre dai redditi d'impresa i costi occorsi per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di un immobile condotto in locazione, anche se si tratta di un bene di proprietà di terzi, purché sussista il requisito dell'inerenza, avente valenza qualitativa, e quindi da intendersi come nesso di strumentalità, anche solo potenziale, tra il bene e l'attività svolta.

7. L'imposizione degli enti non commerciali.

La particolarità degli enti non commerciali ai fini fiscali di solito risiede nel tipo di attività esercitata.

L'attività si considera non commerciale solo se è diversa da quelle tipicamente costituenti oggetto d'impresa previste dall'art. 2195 c.c. Dal punto di vista strettamente fiscale, inoltre, sono non commerciali le attività che, pur non rientrando tra quelle tipicamente d'impresa, sono in ogni caso prive dei requisiti dell'abitualità e della professionalità.

A questo riguardo, Sez. 6-5, n. 00796/2018, Carbone, Rv. 647098-01, ha ritenuto che la gestione di un esercizio di ristoro da parte di un ente non lucrativo può essere qualificata come attività non commerciale solo ove sia strumentale ai fini istituzionali dell'ente e svolta esclusivamente in favore degli associati, spettando, in caso di contestazione, al contribuente provare la sussistenza dei relativi presupposti. Sotto un distinto profilo, Sez. 5, n. 04163/2018, Sabato, Rv. 647272-01, ha affermato che l'art. 88, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 dispone che l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine non costituisce esercizio di attività commerciale, sicché il reddito fondiario derivante da terreni e fabbricati strumentali direttamente utilizzati per tali attività non subisce la trasformazione in reddito d'impresa ex art. 40, comma 1, dovendosi, al contrario, escludere dalla norma agevolatrice le rendite conseguenti a negozi di diritto privato stipulati con terzi aventi ad oggetto i suddetti beni e solo successivamente destinate a realizzare gli scopi sociali dell'ente.

La disciplina fiscale degli enti non commerciali prevede in genere delle agevolazioni; per esempio l'art. 143 TUIR prevede una franchigia. Sez. 5 n. 11048/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 648508-01, ha stabilito che, in applicazione delle regole generali desumibili dall'art. 2697 c.c., l'onere di provare la sussistenza dei presupposti per fruire di detto beneficio spetta in capo a colui il quale lo invoca, senza che sia a tal fine sufficiente allegare lo statuto dell'ente.

Secondo Sez. 6-5, n. 04478/2018, Luciotti, Rv. 647119-01, poi, in ragione del principio di autonomia del diritto tributario rispetto a quello civile e della fonte legale dell'obbligazione tributaria, nell'ipotesi di avvicendamento nella carica sociale di un'associazione non riconosciuta, anche per evitare strumentalizzazioni elusive, il rappresentante legale subentrante non può andare esente, ai fini fiscali, da responsabilità solidale con l'associazione soltanto per la mancata ingerenza nella pregressa gestione dell'ente, in quanto è obbligato a redigere ed a presentare la dichiarazione dei redditi e ad operare, ove necessario, le rettifiche della stessa: ne deriva che, per l'accertamento della responsabilità personale e solidale del legale rappresentante dell'associazione non riconosciuta con quest'ultima, occorre tenere conto non solo della partecipazione di tale soggetto all'attività dell'ente, ma anche del corretto adempimento degli obblighi tributari incombenti sul medesimo.

Gli esborsi erogati dalle associazioni di volontariato ai propri associati a titolo di rimborso forfetario, ossia non collegati a spese specificamente individuate e documentate, non sono stati considerarsi rimborsi spese, e sono stati dunque qualificati come compensi soggetti a tassazione da Sez. 5, n. 24451/2018, Triscari, Rv. 650706-01. La *ratio* della decisione è quella di evitare che il rapporto associativo mascheri un rapporto di lavoro.

CAPITOLO III

L'IRAP

(di Marina Cirese)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea. – 3. Presupposto applicativo del tributo. – 4. Determinazione della base imponibile. – 5. Profili procedimentali.

1. Premessa.

Al fine di inquadrare l'IrAP appaiono opportuni alcuni cenni alla sua genesi.

Con l'art. 3, commi 143 e 144, della l. 23 dicembre 1996, n. 662, il Parlamento ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni finalizzate a semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo che grava sui redditi di lavoro autonomo e di impresa minore, nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, dell'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali con particolare riguardo all'introduzione di un nuovo tributo regionale gravante sulle attività produttive che sostituisse i contributi per il servizio sanitario nazionale, l'ILOR, l'ICIAP, la tassa di concessione governativa sulla partita lVA, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

In particolare, l'art. 3, comma 144, della l. n. 662 del 1996, nel solco delle conclusioni formulate dalla Commissione presieduta dal Professor Gallo, prevedeva:

1) l'affermazione del carattere reale dell'imposta;

2) l'applicazione del tributo in relazione all'esercizio di attività organizzate per la produzione di beni o servizi e nei confronti degli imprenditori individuali, delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche;

3) la determinazione della base imponibile in base al valore aggiunto prodotto nel territorio regionale così come risultante dal bilancio, con le eventuali variazioni previste per le imposte erariali sui redditi;

4) la possibilità di prevedere differenziazioni di aliquota e di basi imponibili per settori di attività ovvero per categorie di soggetti passivi, ovvero anche su base territoriale con riferimento alle aree cd. depresse;

5) la possibilità di prevedere agevolazioni per soggetti che intraprendono nuove attività produttive.

Dopo quasi un anno è stato emanato il d.lgs. n. 446 del 1997 che ha introdotto l'IRAP, a far data dal 1° gennaio 1998.

Contestualmente è stato attribuito al Governo il potere di emanare provvedimenti correttivi entro il secondo anno rispetto a quello di entrata in vigore della nuova imposta, cioè entro il 31 dicembre 2000, è stata in seguito modificata ad opera dei d.lgs. 23 marzo 1998, n. 56; 10 aprile 1998, n. 137; 19 novembre 1998, n. 422; 10 giugno 1999, n. 176 e 23 dicembre 1999, n. 506, così come pure ad opera della l. 23 dicembre 1999, n. 488, ad opera della l. 23 dicembre 2000, n. 388 e della l. 27 dicembre 2002, n. 289.

In quanto istituita con legge dello Stato, l'IRAP è stata considerata dalla giurisprudenza costituzionale un tributo statale, nonostante l'attribuzione del relativo gettito alle Regioni (cfr. Corte Cost. n. 296/2003). Successivamente, in virtù dell'espresso disposto di cui all'art. 1, comma 43, della l. 24 dicembre 2007, n. 244, essa ha assunto la natura di tributo regionale proprio (sia pure derivato), a decorrere dal 1° gennaio 2009, termine quindi differito all'anno 2010.

La disciplina del tributo rimane, in ogni caso, statale: alle Regioni, infatti, non è consentito modificare la base imponibile né, tantomeno, i soggetti passivi ed il presupposto del tributo, ma solamente le aliquote, le detrazioni e deduzioni, oltre ad essere concesso di introdurre speciali agevolazioni ed esenzioni, nei limiti fissati dal legislatore statale.

Quanto poi alla concreta «manovrabilità» dell'imposta da parte delle Regioni, il d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, emanato in attuazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42 sul federalismo fiscale, all'art. 5 impone altresì di rispettare i vincoli di coordinamento finanziario, appunto onde evitare che gli effetti finanziari di ogni iniziativa legislativa regionale possano finire per ripercuotersi sul bilancio statale. Quanto infine ai profili procedimentali, la relativa disciplina è stata affidata alle regioni, seppur sulla base di uno schema di regolamento-tipo regionale recante appunto la disciplina della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione. In ogni caso le funzioni di liquidazione, accertamento e riscossione sono affidate all'Agenzia delle entrate.

L'IRAP colpisce le attività produttive svolte nel territorio delle Regioni ed ha carattere reale poiché non si applica sul reddito personale del contribuente ma sul valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e/o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi.

In concreto, l'IRAP si determina applicando al valore della produzione netta, che costituisce la base imponibile, derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione e diminuita delle deduzioni eventualmente spettanti, un'aliquota che varia con riferimento alle differenti tipologie di soggetti passivi d'imposta (ad esempio, imprese, agricoltori, enti pubblici).

2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea.

L'introduzione dell'IRAP ha suscitato, immediatamente, un ampio dibattito in ordine alla legittimità costituzionale di tale imposta rispetto al parametro della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (v. *retro*, Parte I, Cap. I).

Secondo una prima tesi, infatti, la capacità contributiva deve identificarsi con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive aventi contenuto patrimoniale, che consentano di estinguere l'obbligazione tributaria: in sostanza, si ritiene che il presupposto impositivo debba contenere in sé i mezzi necessari a far fronte al pagamento del tributo.

In accordo con un'altra prospettiva, invece, costituiscono espressione di capacità contributiva, in senso più ampio, tutti quei fatti o quelle situazioni che siano in grado di modificare la posizione del soggetto passivo nell'ordinamento e che quindi possano assurgere ad indice di detta capacità anche presupposti socialmente rilevanti, purché espressivi di una capacità differenziata economicamente valutabile. In sostanza, il principio della capacità contributiva non costituisce, secondo tale posizione, un limite assoluto alle scelte del legislatore, essendo il riflesso in ambito tributario del più generale principio di eguaglianza tra i consociati espresso dall'art. 3 Cost.

La portata di tale complesso dibattito interpretativo, avendo riguardo all'IRAP, si è incentrata, pertanto, sulla compatibilità di una forma di imposizione che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, colpisce un valore aggiunto, che si estrinseca nella combinazione di tutti i fattori della produzione, realizzando un'attività autonomamente organizzata, nella quale, per l'appunto, l'elemento discriminante ai fini dell'imposizione, è l'esistenza stessa di un'organizzazione.

Invero, secondo i fautori della prima tesi esposta, l'IRAP si porrebbe in contrasto con il principio espresso dall'art. 53 Cost., atteso che la capacità contributiva deve sempre essere intesa come una capacità

correlata a presupposti che, oltre ad essere economicamente valutabili, siano caratterizzati da elementi di patrimonialità economica.

La questione della conformità ai principi di eguaglianza e capacità contributiva delle norme del decreto legislativo relative alla stessa individuazione del presupposto d'imposta ed alla determinazione della base imponibile è stata esaminata e ritenuta infondata da Corte Cost. n. 156/2001. In particolare, la Consulta, nel motivare la posizione assunta, ha in primo luogo richiamato la propria consolidata giurisprudenza, secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (v., tra le altre, Corte Cost. n. 111/1997). In virtù di tale premessa, nella sentenza n. 156/2001 cit., la Consulta ha sottolineato che, nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di siffatto indice secondo la Corte delle leggi non può dirsi irragionevole, né lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. Pertanto, rileva ancora la Corte Costituzionale nella propria ricostruzione, l'imposta colpisce con carattere di realità, un fatto economico, diverso dal reddito, ma comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

L'intervento della Corte Costituzionale non ha tuttavia sopito il dibattito afferente la legittimità dell'imposta, specie con riguardo all'art. 33 della direttiva n. 77/388/CE (cd. Sesta direttiva IVA), che, per sua parte, non ammette l'introduzione di prelievi sulla cifra d'affari aventi le caratteristiche essenziali dell'IVA.

La Corte di Giustizia, investita della questione, ha premesso che, al fine di valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, occorre in particolare verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le transazioni commerciali in modo

analogo all'IVA. A quest'ultimo riguardo, la Corte di Giustizia ha ricordato che le caratteristiche essenziali dell'Imposta sul valore aggiunto sono le seguenti: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale.

La Corte di Giustizia ha ritenuto, in virtù di tale premessa sui caratteri dell'imposta sul valore aggiunto, che l'IRAP non potesse essere equiparata alla stessa.

A riguardo, la Corte comunitaria ha innanzitutto rilevato che, mentre l'IVA è riscossa in ciascuna fase al momento della commercializzazione e il suo importo è proporzionale al prezzo dei beni o servizi forniti, l'IRAP è invece un'imposta calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo periodo. La base imponibile della stessa è infatti uguale alla differenza che risulta, dal conto economico, tra il «valore della produzione» e i «costi della produzione», come definiti dalla legislazione italiana e comprende elementi, come le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti e le svalutazioni, che non hanno un rapporto diretto con le forniture di beni o servizi in quanto tali. Ne deriva che l'IRAP non deve essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti.

La Corte di Giustizia UE ha evidenziato, inoltre, circa la quarta caratteristica fondamentale dell'IVA, ossia la traslazione della stessa sul consumatore finale, che l'esistenza di differenze relativamente al metodo per calcolare la detrazione dell'imposta già pagata non può sottrarre la stessa al divieto contenuto nell'art. 33 della sesta direttiva, ove tali differenze siano più che altro di natura tecnica, e non impediscano che tale imposta funzioni sostanzialmente nello stesso modo dell'IVA.

Per contro, si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'art. 33 della sesta direttiva un'imposta la quale colpisca le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'IVA.

In questo caso, mentre l'IVA, attraverso il sistema della detrazione dell'imposta previsto dagli artt. 17-20 della sesta direttiva, grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione

e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute (CGUE 24 ottobre 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, §§ 19, 22 e 23; CGUE 15 ottobre 2002, *Commissione c. Germania*, C-427/98, § 29), lo stesso non vale per quanto riguarda l'IRAP.

Da un lato, infatti, un soggetto passivo non può determinare con precisione l'importo dell'IRAP già compreso nel prezzo di acquisto dei beni e dei servizi. Dall'altro, se un soggetto passivo potesse includere tale costo nel prezzo di vendita, al fine di ripercuotere l'importo dell'imposta dovuta per le sue attività sulla fase successiva del processo di distribuzione o di consumo, la base imponibile dell'IRAP comprenderebbe di conseguenza non solo il valore aggiunto, ma anche l'imposta stessa, cosicché l'IRAP sarebbe calcolata su un importo determinato a partire da un prezzo di vendita comprendente, in anticipo, l'imposta da pagare.

Pertanto, la Corte di Giustizia ha escluso il contrasto dell'IRAP con l'art. 33 della sesta direttiva IVA predetta statuendo che l'IRAP, introdotta nell'ordinamento italiano si distingue dall'IVA in modo tale da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari e pertanto ne ha dichiarato la piena compatibilità con il diritto comunitario (CGUE 3 ottobre 2006, C-475/03).

3. Presupposto applicativo del tributo.

L'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, dispone che l'imposta regionale sulle attività produttive ha quale presupposto «*l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*», purché si tratti, come aggiunto dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137, di attività «*autonomamente organizzata*».

Lo stesso art. 2, però, precisa che «*l'attività esercitata dalle società e dagli enti… costituisce in ogni caso presupposto di imposta*».

L'art. 4 del d.lgs. n. 446 del 1997 prevede che soggetti passivi dell'imposta sono – come ha aggiunto l'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 137 cit. – coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2, e, pertanto, tra gli altri: *a)* le società e gli enti di cui all'art. 87 (già 73), comma 1, lett. *a)* e *b)* del TUIR; *b)* le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad essa equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del predetto Testo unico, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 51 del medesimo Testo unico; c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del predetto Testo unico esercenti arti e professioni di cui all'art. 49 (già 53), comma 1, del medesimo testo unico.

Corte Cost. n. 156/2011, dopo aver evidenziato che l'assoggettamento all'imposta in esame del reddito ulteriore prodotto da

ogni tipo di attività in virtù della sua autonoma organizzazione, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta - né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro, ha osservato, al contempo, che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa d'impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui. Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che sia svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, rappresentato, secondo l'art. 2, «*dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*», con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.

Secondo la Corte, quindi, mentre le attività produttive di reddito d'impresa sono sempre, per definizione, autonomamente organizzate, quelle produttive di redditi di lavoro autonomo professionale possono essere o meno autonomamente organizzate ed occorre, quindi, verificare in concreto se sussiste o meno il presupposto impositivo.

Nella ricostruzione del requisito dell'autonoma organizzazione è fondamentale la considerazione di Sez. U, n. 09451/2016, Greco, Rv. 639529-01, secondo la quale, con riguardo al presupposto dell'IRAP, il detto requisito - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: *a)* sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; *b)* impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.

Le stesse Sezioni Unite della Corte di cassazione, ponendosi, ancora, nel solco della richiamata giurisprudenza costituzionale, hanno precisato che, invece, l'esercizio di professioni in forma societaria costituisce *ex lege* presupposto dell'IRAP, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, essendo la stessa

implicita nella forma di esercizio dell'attività (Sez. U, n. 07371/2016, Greco, Rv. 639175-01).

In una pronuncia successiva, le medesime Sezioni Unite della Corte di legittimità hanno evidenziato, peraltro, che, in materia di IRAP, la medicina di gruppo, ai sensi dell'art. 40 del d.P.R. n. 270 del 2000, non è un'associazione tra professionisti, ma un organismo promosso dal servizio sanitario nazionale, sicché la relativa attività integra il presupposto impositivo non per la forma associativa del suo esercizio, ma solo per l'eventuale sussistenza di un'autonoma organizzazione (ai fini dell'integrazione della quale è peraltro insufficiente l'erogazione della quota di spesa del personale di segreteria o infermieristico comune, giacché essa costituisce il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale: Sez. U, n. 07291/2016, Greco, Rv. 639173-01).

In seguito, la giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione in tema di ricorrenza del presupposto impositivo dell'IRAP si è posta nel solco delle richiamate decisioni delle Sezioni Unite.

Pronunciandosi con riguardo all'attività svolta da uno studio legale associato, Sez. 5, n. 27843/2018, Scarcella, Rv. 651090-01 - dopo aver svolto un ampio *excursus* circa i presupposti per la ricorrenza dell'imposta, nel solco, in particolare, di Sez. 6-5, n. 12763/2017, Rv. 644260-01, relativa all'applicazione del principio dettato dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 07371/2016 cit., a detta fattispecie - ha ritenuto che l'attività professionale di uno studio legale associato (nella specie, costituito tra padre e figli) è sempre soggetta ad IRAP, indipendentemente dalla struttura organizzativa e dai mezzi dei quali si avvale, prescindendosi per tale forma associata dal requisito dell'autonoma organizzazione in base al secondo periodo dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997.

Ai fini del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, si è ritenuto, poi, che due unità lavorative *part time* siano da ritenersi equivalenti ad una a tempo pieno, fatta salva la verifica in concreto (Sez. 6-5, n. 23466/2018, Solaini, Rv. 646310-01).

In particolare, Sez. 6-5, n. 09786/2018, Luciotti, Rv. 647737-01, ha ritenuto insussistente il presupposto impositivo nel caso di un medico convenzionato che si era avvalso nell'espletamento della propria attività professionale di una segretaria. Sempre in materia di attività medica, Sez. 6-5, n. 12084/2018, Solaini, Rv. 648384-01, ha affermato che non ricorre il necessario presupposto della autonoma organizzazione ove il contribuente si avvalga di un cd. assistente di sedia, ossia di un infermiere generico assunto *part time*, il quale si limita a svolgere mansioni di carattere esecutivo, senza pertanto accrescere le potenzialità professionali del medico. È stato inoltre specificato che la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il SSN, di uno studio, avente le

caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con d.P.R. n. 270 del 2000, rientrando nell'ambito del «minimo indispensabile» per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo (Sez. 6-5, n. 22027/2017, Solaini, Rv. 645678-01).

Sez. 6-5, n. 08728/2018, Solaini, Rv. 647731-01, ha puntualizzato, altresì, secondo l'indirizzo già tracciato da Sez. 6-5, n. 23557/2016, Manzon, Rv. 642035-01, che il mero dato quantitativo, ovvero l'elevato ammontare dei ricavi, dei compensi e delle spese del professionista, anche per beni strumentali, non integrano di per sé il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, costituendo un dato neutro rispetto al requisito dell'autonoma organizzazione. Nondimeno, elemento significativo ai fini della sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione va ritenuto inoltre l'impiego non occasionale di lavoro altrui desunto dai compensi corrisposti a terzi, purché correlati allo svolgimento di prestazioni non occasionali, afferenti all'esercizio dell'attività del soggetto passivo (Sez. 6-5, n. 27423/2018, Solaini, Rv. 651112-01).

Peraltro, il minimo indispensabile, anche in termini di costi, varia a seconda del settore di attività del professionista (è diversa la dotazione strumentale di un dentista o di un radiologo rispetto a quella di un avvocato o di un ragioniere). La base imponibile dell'IRAP è strutturata in modo da non coincidere, necessariamente, con la somma di retribuzioni, interessi e profitti, i quali rilevano non per il loro effettivo ammontare, ma solo nella misura in cui trovano capienza nel valore aggiunto che si è creato, nei limiti, cioè, in cui tale valore si è prodotto.

Invero, come precisato da Sez. 5, n. 10777/2013, Iofrida, Rv. 626518-01, per l'IRAP non assume rilevanza, quale indice di capacità contributiva, il reddito o il patrimonio in sé, ma lo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi.

Ripercorrendo i principi già enunciati da Sez. 6-5, n. 15543/2017, Cirillo E., Rv. 644719-01, con riguardo all'attività artistica e sportiva, Sez. 6-5, n. 12027/2018, Conti, Rv. 648382-01, ha ritenuto che l'attività artistica costituisce un elemento presuntivo idoneo a sorreggere l'apprezzamento secondo cui il contribuente risulta contare esclusivamente sulle proprie capacità professionali, nonostante la produzione di un reddito cospicuo dovendosi in ogni caso escludere dal perimetro impositivo la mera agevolazione delle modalità di svolgimento dell'attività professionale. Si è parimenti precisato che il solo fatto che

l'esercente si avvalga di un agente e/o, per contratto, di una società organizzatrice di spettacoli non è sufficiente per desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione, dovendosi estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura e alla funzione, dei due rapporti giuridici.

È stato per altro verso chiarito che il commercialista che sia anche amministratore, revisore e sindaco di una società non soggiace all'imposta per il reddito netto di tali attività, in quanto è soggetta ad imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata; il che non si verifica nella specie, atteso che per la soggezione all'IRAP non è sufficiente che il commercialista normalmente operi presso uno studio professionale, atteso che tale presupposto non integra, di per sé, il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza (Sez. 6-5, n. 16372/2017, Cirillo E, Rv. 644928-01).

Da ultimo è stato ribadito che l'esercizio di professioni in forma societaria o associata costituisce *ex lege* presupposto dell'IRAP, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività, mentre non realizza il presupposto impositivo, a carico della compagine professionale collettiva, l'esercizio da parte dei singoli associati anche dell'attività di sindaco o di componente di organi di Amministrazione e controllo di enti e società, che avvenga in modo individuale e separato rispetto ad ulteriori attività espletate all'interno dell'associazione professionale. È onere di quest'ultima, in caso di richiesta di rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, provare l'assenza delle condizioni di legge che determinano l'imposizione e la possibilità di scorporare le diverse categorie di compensi, rispetto ad un'attività individuale rilevante quale organo di una compagine terza (**Sez. 5, n. 12495/2019, Cataldi, Rv. 653859-01**). Tale principio viene specificato in relazione all'ipotesi in cui il professionista, oltre a svolgere attività ordinaria di commercialista, sia titolare della carica di sindaco di società. In tal caso l'imposta non è dovuta anche per i compensi correlati a quest'ultima attività, che vanno pertanto scorporati da quelli derivanti dalle altre attività, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3, comma 1, lett. *c)*, e 8 del d.lgs. n. 446 del 1997, che richiama solo le persone fisiche esercenti arti e professioni di cui all'art. 49 (ora art. 53), comma 1), TUIR e non anche quelle di cui all'art. 49, comma 2, lett. *a)* (successivamente, di cui all'art. 47, comma 1, lett. *c-bis* e, ora, di cui all'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*), dello stesso decreto (**Sez. 5, n. 17987/2019, D'Orazio, Rv. 654396-01**).

Il principio generale è quello secondo cui il libero professionista non è automaticamente escluso dall'imposizione con riferimento all'esercizio dell'attività di titolare di cariche organiche di enti o società

commerciali, con la conseguenza che, ove presenti domanda di rimborso dell'imposta che assume indebitamente versata, ha l'onere di provare l'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione in relazione allo svolgimento di detta attività (**Sez. 5, n. 04576/2019, Cataldi, Rv. 652598-01**).

La locazione di uno studio da parte di un ragioniere non costituisce, di per sé, elemento idoneo a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, trattandosi di bene strumentale usualmente necessario all'esercizio della professione (Sez. 5, n. 16072/2017, Greco, Rv. 644793-01).

Con riguardo all'attività di rivendita di generi di monopolio, considerata attività commerciale ai fini civilistici e fiscali, non può ritenersi, ai fini IRAP, né un automatismo impositivo né un automatismo esonerativo, dovendo, invece, il requisito dell'autonoma organizzazione essere accertato in concreto dal giudice di merito (Sez. 6-5, n. 19329/2018, Cirillo E., Rv. 649808-01).

In tema di attività svolta da un agente di commercio, Sez. 5, n. 27898/2018, Piccone, Rv. 651271-01, ha ritenuto che la stessa sia soggetta ad IRAP solo ove ricorra il requisito della autonoma organizzazione la cui sussistenza non può peraltro essere desunta dal valore assoluto dei compensi e dei costi e dal loro reciproco rapporto percentuale. A riguardo ha infatti precisato che i compensi elevati possono essere sintomo del mero valore ponderale specifico dell'attività esercitata, e, dall'altro, che le spese consistenti possono derivare da costi strettamente afferenti all'aspetto personale costituendo, così, un elemento non correlato all'implementazione dell'aspetto organizzativo.

Si è altresì affermato che in tema di IRAP, la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione determina l'assoggettamento del lavoratore autonomo (nella specie, medico convenzionato con il SSN) all'imposta, indipendentemente dai riflessi immediati che la stessa cagiona sull'entità del suo reddito, dovendo il giudice del merito accertare, in concreto, i presupposti della fattispecie impositiva, in considerazione della eventuale eccedenza, rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio della professione, della dotazione dei mezzi strumentali a disposizione del professionista e delle specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni lavorative di cui egli si avvale (**Sez. 5, n. 17245/2019, Bernazzani, in corso di massimazione**).

4. Determinazione della base imponibile.

La Corte di legittimità pronunciandosi, inoltre, in tema di base imponibile ai fini IRAP, ha statuito che, secondo la formulazione dell'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997, nel testo modificato dall'art. 1, comma 50, lett.

a), della l. n. 244 del 2007 (applicabile *ratione temporis*), il principio di derivazione dei costi sostenuti dal conto economico non esclude il controllo sull'inerenza dei medesimi, attraverso la correttezza della loro appostazione nel conto economico alla stregua dei principi civilistici e contabili nazionali (Sez. 6-5, n. 15115/2018, Napolitano, Rv. 649102-01).

Su un piano generale, non si può trascurare che, in tema di IRAP, la portata precettiva dell'art. 11, comma 1, lett. *a)*, punto 1, del d.lgs. n. 446 del 1997 con riferimento a qualsiasi categoria di soggetto passivo consente la deducibilità dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro prescindendo dal metodo di determinazione della base imponibile (analitico o retributivo), ove si tratti di costi effettivamente sostenuti ed inerenti all'attività svolta e soggetta a tassazione (Sez. 5, n. 29867/2017, Esposito A.F., Rv. 646291-01).

Sempre in ordine alla determinazione della base imponibile dell'imposta, occorre ricordare che Sez. 5, n. 30149/2017, Iannello, Rv. 646298-01, ha precisato che non sono deducibili gli interessi passivi su finanziamenti, in quanto la norma richiamata consente di portare in deduzione dalle poste attive di cui all'art. 2425, comma 1, lett. *a)*, c.c., gli importi corrispondenti alle voci indicate alla lett. *b)* della disposizione da ultimo menzionata e non anche quelli di cui alla successiva lett. c), che, al punto 17, comprende proprio gli interessi e gli altri oneri finanziari.

Di recente Sez. 5, n. 25012/2018, Guida, Rv. 650712-01, ha statuito che l'art. 5, comma 3, della l. n. 289 del 2002 ha fornito un'interpretazione autentica del disposto dell'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997 (nel testo modif. dall'art. 1, comma 1, lett. *b*, del d.lgs. n. 506 del 1999), nel senso che sono esclusi dalla base imponibile i contributi pubblici erogati per l'anno di imposta solo in presenza di una esplicita previsione, nella legge istitutiva, della correlazione tra il contributo ed un componente negativo non deducibile. Ha quindi ritenuto che i contributi erogati (prima dal Fondo nazionale trasporti, poi dalle Regioni), anche in epoca anteriore alla data del 31 dicembre 2002 di entrata in vigore della detta l. n. 289 del 2002, alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale al fine di ripianare i disavanzi di esercizio debbono essere inclusi nel calcolo per la determinazione della base imponibile dell'IRAP.

Va altresì evidenziata l'imponibilità ai fini IRAP dei contributi erogati alle aziende di trasporto pubblico locale ai sensi dell'art. 23, comma 1, del d.l. n. 355 del 2003, conv., con modif., in l. n. 47 del 2004, in quanto non si può configurare una correlazione diretta tra detti contributi ed i costi non deducibili, costituiti dalle spese per il personale (agli effetti di cui all'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997), e considerato che né la legge istitutiva né altre disposizioni normative hanno previsto espressamente che tali contributi debbano essere esclusi dalla base

imponibile ai fini del calcolo di tale imposta , peraltro, un'interpretazione non rigorosa di tali previsioni renderebbe contributi legittimi aiuti di Stato (**Sez. 5, n. 08179/2019, Di Marzio P., Rv. 653524-01**).

In tema di base imponibile, ai sensi dell'art. 5, comma 3, della l. n. 289 del 2005, il quale ha interpretato autenticamente l'art. 11, comma 3, d.lgs. n. 446 del 1997, si è affermato che i contributi erogati alle aziende territoriali per l'edilizia residenziale sono esclusi dalla base imponibile solo ove siano espressamente destinati dalla legge alla copertura di un componente reddituale negativo non deducibile, non essendo ammissibile un'interpretazione estensiva della norma agevolativa, la quale darebbe luogo ad un aiuto di Stato, in contrasto con gli artt. 87 ss. del Trattato CE, stante il vantaggio economico che l'ampliamento dell'agevolazione realizzerebbe a favore di un circoscritto numero di imprese, con conseguente alterazione del regime di concorrenza, ed essendo irrilevante che i beni per i quali i contributi sono utilizzati non siano componenti del reddito, ma beni patrimoniali - la cui spesa non è deducibile - in quanto in ogni caso difetta, a monte, la correlazione del contributo ricevuto con il costo sopportato (**Sez. 5, n. 13362/2019, Di Marzio P., Rv. 654068-01**).

Pronunciandosi in ordine al regime tributario applicabile ai fini IRAP, mutato a partire dall'esercizio 2005 per effetto del d.l. n. 168 del 2004, conv. in l. n. 191 del 2004, che ha modificato l'art. 6 del d.lgs. n. 446/1997, abrogandone le lett. *e)* ed *n)* a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso, **Sez. 5, n. 17246/2019, Bernazzani, in corso di massimazione**, ha affermato con riferimento agli enti creditizi e bancari, che la svalutazione dei crediti risultanti dal bilancio di esercizio determina immediatamente la decurtazione del valore fiscale dei ricavi, la cui deduzione viene solo rinviata, in parte, agli esercizi successivi, per cui l'indeducibilità, introdotta dal d.l. n. 168 del 2004 cit., non attinge le quote (c.d. noni pregressi) di competenza degli esercizi anteriori, oggetto di una situazione giuridica sostanziale ormai consolidata in forza della normativa antecedente.

Nel caso di associazione in partecipazione, si è affermato che non sono deducibili i compensi da questa corrisposti ai propri associati calcolati in misura fissa, rientrando essi nella nozione di utili di cui all'art. 11, comma 1, lett *b)*, d.lgs. n. 446 del 1997 e, in quanto tali, pienamente compatibili con la causa del contratto di cui all'art. 2549 c.c. (**Sez. 5, n. 16265/2019, Cataldi, in corso di massimazione**).

In tema di deducibilità dell'IRAP, si è altresì ritenuta manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, per ritenuta violazione degli artt. 3 e 53 Cost., degli artt. 1, comma 2, del d.lgs. n. 446 del 1997 e 6, commi 1 e 2, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, nella parte in cui prevedono, ai fini delle imposte sui

redditi, la deducibilità parziale - anziché integrale - nella misura forfettaria del 10% dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al costo del lavoro ed agli interessi passivi, costituendo legittimo esercizio del potere discrezionale del legislatore che, con scelta insindacabile in quanto non palesemente arbitraria né irrazionale, ha inteso così promuovere una parziale detassazione dei costi con lo scopo di incentivare la competitività delle imprese nell'interesse generale, non ravvisandosi un obbligo per il medesimo legislatore di estendere la misura agevolativa, opzione che comporterebbe non solo un aumento delle risorse necessarie per la sua attuazione, ma anche un allargamento degli obiettivi generali perseguiti (**Sez. 5, n. 15341/2019, Condello, Rv. 654154-01**).

Ai fini della deducibilità del costo del lavoro dalla base imponibile, si è altresì ritenuto che la disciplina introdotta dall'art. 2 del d.l. n. 201 del 2011, conv. in l. n. 214 del 2011, trova applicazione anche per i rimborsi relativi ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, solo ove, alla data di entrata in vigore del decreto, fosse ancora pendente il termine di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, restando invece ferma la disciplina dettata dall'art. 6 del d.l. n.185 del 2008, conv. in l. n. 2 del 2009, in relazione ai medesimi periodi di imposta per i quali fosse stata già presentata, entro il termine di cui al detto art. 38, istanza di rimborso (**Sez. 5, n. 11087/2019, Crucitti, Rv. 653666-01**).

Si è invece ritenuta la deducibilità dalla base imponibile dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro sostenuti dall'Azienda ospedaliera universitaria, quale ente equiparato alle Amministrazioni pubbliche ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. *e-bis)*, del d.lgs. n. 446 del 1997, poiché il parametro delle retribuzioni va considerato equivalente a quello costituito, per gli altri soggetti passivi d'imposta, dalla differenza tra valore e costi della produzione diversi da quelli di cui ai nn. 9, 10, lett. *c)* e *d)*, 12 e 13 dell'art. 2425 c.c. (**Sez. 5, n. 11021/2019, Piccone, Rv. 653415-01**).

5. Profili procedimentali.

Sez. 6-5, n. 10483/2018, Luciotti, Rv. 647996-01, ha confermato l'orientamento già espresso in precedenza dalla Corte (Sez. 5, n. 26037/2016, Bielli, Rv. 641949-01), in ordine all'inapplicabilità all'IRAP della disciplina del raddoppio dei termini di decadenza per la notifica degli accertamenti vigente *ratione temporis*, ovvero fino al periodo di imposta 2015, in quanto in riferimento all'imposta sulle attività produttive non sono previste sanzioni penali.

Come noto, prima della modifica introdotta con la l. 28 dicembre 2015 n. 208, il comma 3 dell'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, disciplinava i casi di raddoppio dei termini dell'accertamento, prevedendo

espressamente che in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

L'inapplicabilità di tale termine «lungo» all'IRAP discende dal mancato inserimento delle violazioni relative all'imposta regionale tra le ipotesi delittuose previste dal d.lgs. n. 74 del 2000, testo che ricomprende in modo espresso solamente i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto: la disciplina penale tributaria risulta pertanto non applicabile all'IRAP in quanto le violazioni riferibili a tale imposta non sono idonee a porre in essere fatti penalmente rilevanti ed una diversa interpretazione si pone in contrasto con il divieto di analogia, ai sensi di quanto espressamente previsto dall'art. 25, comma 2, Cost.

Alla domanda di rimborso o restituzione del credito IRAP maturato dal contribuente si applica, secondo Sez. 6-5, n. 01543/2018, Cirillo E., Rv. 647000-02, in mancanza di una disciplina specifica posta dalla legislazione speciale in materia, la norma generale residuale prevedente il termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992), che non esclude tuttavia, una volta maturato il silenzio-rifiuto, la decorrenza del termine decennale di prescrizione (art. 2946 c.c.). Pertanto, il decorso della prescrizione, che comincia solo se e quando il diritto può essere fatto valere, è sospeso durante il tempo di formazione del silenzio-rifiuto, laddove la richiesta al Fisco di un rimborso s'intende respinta, a tutti gli effetti di legge, quando siano trascorsi 90 giorni dalla data della sua presentazione, senza che l'Ufficio si sia pronunciato.

In tema di rimborso di maggiore IRES/IRPEG versata per effetto della mancata deduzione dell'IRAP, si è altresì affermato che, poiché la disciplina retroattiva introdotta dall'art. 2, comma 1, del d.l. n. 201 del 2011 (cd. Salva Italia), conv. in l. n. 214 del 2011, trova applicazione limitata ai periodi di imposta precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del decreto, fosse ancora pendente il termine decadenziale di quarantotto mesi di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, resta ferma la disciplina dell'art. 6 del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, in relazione ai periodi di imposta per i quali sia stata comunque presentata, entro il succitato termine, istanza per il rimborso, il cui ammontare è dovuto per una somma fino ad un massimo del 10% dell'IRAP dell'anno di competenza, riferita forfettariamente a interessi e spese per il personale (Sez. 5, n. 15341/2019, Condello, Rv. 654154-02).

Sul piano processuale, è stato precisato che, in tema di accertamento dell'IRAP dovuta da uno studio professionale associato, trattandosi di

imposta imputata per trasparenza agli associati, sussiste il litisconsorzio necessario tra l'associazione ed i propri associati: peraltro, ove al giudizio abbiano partecipato tutti gli associati, il contraddittorio non deve essere integrato nei confronti dell'associazione, non avendo la stessa distinta personalità giuridica (**Sez. 5, n. 29128/2018, Fichera, Rv. 651279-01**).

PARTE TERZA

LE IMPOSTE INDIRETTE

CAPITOLO I

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

(di Rosaria Giordano)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Operazioni imponibili. – 2.1. Il regime speciale del margine. – 3. Neutralità dell'imposta e diritto alla detrazione. – 3.1. Le operazioni inesistenti – 4. Operazioni non imponibili. – 4.1. Cessioni alle esportazioni. – 5. Operazioni esenti. – 5.1. Cd. *Pro-rata*. – 6. *Reverse charge*. – 7. Cessioni intracomunitarie.

1. Premessa.

L'IVA è stata ideata in sede europea quale imposta comunitaria ed introdotta negli Stati membri in virtù della disciplina contenuta in alcune direttive. L'imposta è stata quindi introdotta nel nostro sistema giuridico dal d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.

L'IVA costituisce, peraltro, una delle «risorse proprie» dell'Unione europea poiché ciascuno Stato membro è tenuto a devolvere parte del gettito del tributo all'Unione, con conseguente impossibilità di assoggettare la stessa, ad esempio, a condono (CGUE 17 luglio 2009, C-132/06) ed a falcidia nelle procedure concorsuali.

La giurisprudenza unionale costituisce, in ragione della natura dell'imposta, punto di riferimento prioritario per l'interpretazione della disciplina normativa.

L'IVA ha sostituito la precedente IGE (imposta generale sull'entrata), che consisteva in un prelievo sulle entrate di denaro realizzate in occasione e per effetto delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Il limite principale dell'IGE riguardava il fatto che il tributo non prevedeva il meccanismo delle detrazioni sugli scambi precedenti, pertanto essa si cumulava ad ogni fase del ciclo produttivo diventando molto gravosa quanto più numerosi erano i passaggi di beni e servizi a monte del consumo finale. Tale imposta non era quindi neutrale rispetto alla tassazione complessiva di una merce, che finiva per dipendere dalla lunghezza del ciclo distributivo.

L'IVA, invece, colpisce, attraverso il meccanismo delle detrazioni imposta da imposta, solamente il valore che viene «aggiunto» al bene o al servizio in ogni fase della produzione e/o distribuzione, e finisce con l'incidere in concreto soltanto il consumatore finale che corrisponde l'intera imposta ed ha pertanto carattere di «neutralità» per i soggetti che la applicano.

Caratteristiche essenziali dell'imposta sono, secondo quanto più volte chiarito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, le seguenti: *a)* applicazione generale alle operazioni aventi ad oggetto beni e servizi; *b)* proporzionalità al corrispettivo dei beni ceduti e servizi forniti; *c)* riscossione in ciascuna fase del procedimento di produzione e distruzione, compresa quella di vendita al minuto; *d)* detraibilità dell'imposta pagata sulle precedenti fasi, con conseguente incisione della medesima sul solo consumatore finale (CGUE 3 ottobre 2006, C-475/03).

Sul piano costituzionale, l'imposta trova giustificazione nella circostanza che il consumo è espressione, ex art. 53 Cost., di capacità contributiva.

2. Operazioni imponibili.

L'IVA è un'imposta indiretta che grava sulla cessione di beni e sulla prestazione di servizi svolta dai soggetti passivi sul territorio nazionale.

Più in particolare, sul piano oggettivo, le operazioni configurano, ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, una «*cessione di beni*» ove si realizzi il trasferimento a titolo oneroso, da un soggetto ad un altro, della proprietà o di altro diritto reale di godimento, di beni mobili o immobili, materiali o immateriali.

Le prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'imponibilità sono, invece, in virtù dell'art. 3 dello stesso d.P.R. n. 633 del 1972, quelle rese a fronte di un corrispettivo e dipendenti da obbligazioni di fare, di non fare o di permettere qualcosa (v., ad esempio, contratto d'appalto).

Quanto all'imponibilità delle prestazioni di servizi, la S.C. ha recentemente 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 da cui scaturiscano attribuzioni patrimoniali e la reciprocità delle stesse, in ragione della sussistenza di un nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario ed il compenso da costui ricevuto. (Sez. 5, n. 05721/2018, Caiazzo, Rv. 647278-01: fattispecie nella quale è stata conseguentemente annullata la decisione impugnata, escludendo l'imponibilità dei cd. premi impegnativa, stante l'assenza di una correlata obbligazione sinallagmatica a carico dell'altra parte, per la corresponsione degli stessi in virtù dell'importo complessivo annuo del fatturato dell'investimento pubblicitario). In motivazione, si è ricordato che è assunto consolidato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea 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, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, § 29 ss., richiamata, da Sez. 5, n. 05721/2018, Caiazzo, cit.).

Sez. 5, n. 23668/2018, Perrino, Rv. 650517-01, ha statuito che, in tema di IVA, l'atto con il quale le parti rinunciano ai rispettivi crediti è soggetto all'applicazione dell'imposta, in quanto l'assunzione del reciproco obbligo di non fare implica reciproche attribuzioni patrimoniali e si configura, pertanto, quale prestazione di servizi.

Sul medesimo versante dell'imponibilità delle prestazioni di servizi, la Corte di legittimità ha chiarito, poi, che, ai sensi dell'art. 3, comma 3, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, nel mandato senza rappresentanza deve essere attribuita rilevanza, ai fini dell'imponibilità, sia alle prestazioni tra mandante e mandatario, sia a quelle tra mandatario e terzo, mentre, a differenza di quanto avviene nel mandato con rappresentanza, la prestazione resa dal mandatario al mandante non costituisce un'attività imponibile, non configurandosi una autonoma prestazione di mandato (Sez. 5, n. 30360/2018, Triscari, Rv. 651614-01). Nella delineata prospettiva, è stato precisato che il principio di equivalenza dei rapporti giuridici tra imprese consorziate e società consortile e tra queste e l'ente appaltante, riconducibile allo schema del mandato senza rappresentanza, impone che il regime fiscale della doppia fatturazione, prescritto dall'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, sia unitario, con conseguente trasferibilità alle imprese consorziate dell'agevolazione tributaria propria della fattura originaria (tra committente e consorzio) secondo il meccanismo del cd. ribaltamento (Sez. 5, n. 24320/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650703-01).

Sez. 5, n. 03756/2019, Catallozzi, Rv. 652383-01, ha sottolineato che, in tema di IVA, il rilascio di cambiali per il pagamento del corrispettivo di una prestazione di servizi comporta, a carico del soggetto che ha effettuato la prestazione, l'obbligo di emettere la relativa fattura, costituendo la cambiale un mezzo ordinario di pagamento, sostitutivo della moneta, con la conseguenza che il pagamento si considera effettuato al momento del suo rilascio.

Peraltro, affinché un'operazione di cessione di beni o prestazioni di servizi possa ritenersi imponibile ai fini IVA, il d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che concorrano, oltre a quello oggettivo, altri due presupposti: quello «soggettivo» e quello «territoriale».

Sotto il primo profilo, ricorre il presupposto «soggettivo» ove l'operazione venga realizzata nell'esercizio di un'attività di impresa (v. art. 4 del d.P.R. n. 63 del 1972), ovvero d'arte o professione (ossia, ex art. 5 dello stesso decreto, per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo).

A riguardo, è consolidato il principio secondo cui, in tema di IVA, la nozione di esercizio di impresa commerciale non coincide con quella civilistica, ma deve essere ricavata dalla normativa comunitaria ed, in particolare, dalla sesta direttiva n. 77/388/CEE, secondo cui si intende inerente all'esercizio dell'impresa ogni operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità. Inoltre, ai sensi dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, assumono rilievo, ai fini IVA, soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole svolte in forma di impresa e quindi qualificate dai caratteri dell'abitualità (ancorché non dell'esclusività), e della professionalità dell'esercizio, e non anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che si esauriscono in isolati atti di produzione o commercio (v., in motivazione, Sez. 5, n. 09461/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647825-01).

Sempre in tema di imponibilità delle operazioni ai fini IVA, con riguardo al presupposto soggettivo, occorre considerare Sez. 5, n. 17705/2018, Gentili, Rv. 649370-01, la quale – in una fattispecie relativa alla concessione da parte del Comune, a fronte del pagamento di un canone, ad un'impresa privata di un'area attrezzata, comprensiva di una struttura stabile, per la gestione di un mercato all'ingrosso di prodotti alimentari – ha chiarito che la concessione, da parte di un ente pubblico, di un servizio di pubblica utilità è un'attività economica che rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, dovendo escludersi la qualità di soggetto IVA di una P.A. solo ove la stessa, pur nello svolgimento di un'attività astrattamente commerciale, operi quale Autorità pubblica, esercitando le relative potestà rispetto alla gestione, sebbene demandata ad un'impresa privata, di un servizio necessario per la comunità, con conseguente diritto della concessionaria del servizio di pubblica utilità alla detrazione, ex art. 19 del detto decreto, dei canoni corrisposti all'ente territoriale.

In virtù dell'art. 6 del predetto d.P.R., l'imposta diventa esigibile nel momento nel quale le operazioni si considerano effettuate, e cioè:

a) per le cessioni di beni, quando i beni mobili sono consegnati o spediti ovvero è stipulato il contratto di cessione di beni immobili;

b) per le prestazioni di servizi, all'atto del pagamento del corrispettivo o, nel caso di prestazioni di servizi a carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Con riguardo all'ipotesi *sub a)*, la S.C. ha precisato che la deroga prevista dal comma 4 dell'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, nel senso che l'indicato principio generale non opera nell'ipotesi di anticipata fatturazione con pagamento totale o parziale del corrispettivo, implica che il contenuto economico dell'operazione si considera, in tal caso, già

perfezionato alla data della fattura rendendo irrilevante, ai fini impositivi e di detraibilità da parte del cessionario, la consegna parziale della merce (Sez. 5, n. 33488/2018, Leuzzi, Rv. 652060-01).

Si segnala, inoltre, quanto statuito da Sez. 5, n. 25254/2018, Perrino, Rv. 650792-01, per la quale, ai fini dell'individuazione del momento impositivo dell'IVA, il contratto avente ad oggetto il trasferimento della proprietà di un'area in cambio di un fabbricato o di alcune sue parti da costruire sull'area stessa, a cura e con mezzi del cessionario, può qualificarsi come permuta di un bene esistente con uno futuro solo ove il sinallagma negoziale sia consistito nel trasferimento reciproco con effetto immediato della proprietà dell'area e differito della cosa futura, e l'assunzione dell'obbligo di erigere l'edificio sia rimasta su di un piano accessorio e strumentale (in applicazione del principio, la S.C. ha escluso la configurabilità di una permuta nel contratto, con il quale il costruttore si era impegnato all'esecuzione delle opere di completamento di un fabbricato contro la cessione di un altro terreno, in quanto l'edificio era rimasto di proprietà del committente che il costruttore aveva l'onere di completare, dovendo detto rapporto qualificarsi invece come appalto, con la conseguente differimento del momento impositivo a quello di accettazione dell'opera da parte del committente).

Rispetto all'ipotesi *sub b)*, su un piano generale occorre considerare che l'art. 6, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, disponendo che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della sua percezione e la data di esecuzione della prestazione, cui il corrispettivo si riferisce: ne deriva che, ogni qual volta si debba individuare quando una determinata prestazione di servizi è stata effettuata, non rileva accertare la data nella quale storicamente la medesima sia stata eseguita, bensì, salvo il caso di precedente emissione di fattura, quella di percezione del relativo corrispettivo (Sez. 5, n. 21870/2018, Varrone, Rv. 650231-01).

Inoltre, secondo Sez. 5, n. 25658/2018, Perrino, Rv. 651061-01, in tema di IVA, il momento impositivo della prestazione pubblicitaria remunerata con il diritto al cd. cambio merce, ossia con la futura cessione di beni o prestazione di servizi da parte del committente la pubblicità, che deve essere collocata nell'ambito delle operazioni permutative, coincide con l'effettuazione della prestazione, la quale, costituendo a propria volta il corrispettivo anticipato del cd. cambio merce, determina al contempo l'imponibilità anche di questa prestazione, purché ne sia già noto l'oggetto alle parti.

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.

Nel periodo in esame, la S.C. ha precisato 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, in corso di massimazione**).

Sul punto, Sez. 5, n. 25658/2018, Perrino, Rv. 651061-02, ha precisato che la prestazione pubblicitaria eseguita mediante diffusione del messaggio pubblicitario per il tramite di mezzo radiotelevisivo ubicato in Italia a un'impresa, anch'essa ubicata in Italia, a sua volta incaricata di svolgere servizi pubblicitari, prima di essere fatturata da quest'ultima al committente della pubblicità, è munita del requisito della territorialità, benché sia indirizzata e giunga anche ad utenti ubicati fuori dal territorio dell'Unione europea, in quanto, come è stato chiarito anche dalla Corte di Giustizia, per Paese all'interno del quale hanno luogo l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego, in base all'art. 9, n. 3, lett. *b)*, della sesta direttiva, s'intende, in materia di prestazioni pubblicitarie, il Paese dal quale vengono diffusi i messaggi pubblicitari, a prescindere dalla circostanza che tale diffusione si propaghi, data la natura del mezzo, anche in altri Stati.

Per altro verso, è stato affermato che si considerano eseguiti in Italia lo smontaggio e il montaggio di *stands* fieristici per esposizioni tenute all'estero, quando il rapporto intercorre tra soggetti italiani, tenuto conto che, sebbene l'art. 7, comma 4, lett. *b)*, del d.P.R. n. 633 del 1972 preveda che le prestazioni di servizi relative a beni mobili materiali si considerano effettuate nel territorio dello Stato nel quale sono eseguite, tuttavia l'art. 40, comma 4-*bis*, del d.l. n. 331 del 1993, conv., con modif., in l. n. 427 del 1993 (vigente *ratione temporis*), stabilisce che si considerano effettuate in Italia le prestazioni, anche se eseguite all'estero, in virtù di un rapporto intercorrente tra soggetti italiani, quando i beni siano spediti o trasportati al di fuori dello Stato membro in cui le prestazioni sono state eseguite (Sez. 5, n. 22956/2018, Gori, Rv. 650395-01).

Sono inoltre imponibili le importazioni, ossia l'introduzione nel territorio UE di beni provenienti da Stati che non fanno parte della stessa. Nel sistema dell'Unione europea la vigenza del generale principio della tassazione nel Paese di destinazione implica, per un verso, la tassazione delle importazioni e, per un altro, la detassazione delle esportazioni.

Pertanto l'importazione di un bene o di un servizio nel territorio dell'Unione europea da uno Stato terzo costituisce operazione imponibile. La base imponibile è costituita dal valore della merce, determinato secondo le disposizioni doganali. Tuttavia, come di recente ribadito dalla Corte di cassazione, l'IVA conseguente all'importazione costituisce tributo interno non assimilabile ai dazi, sebbene con essi condivida il fatto di trarre origine dall'importazione nell'Unione e dall'introduzione nel circuito economico degli Stati membri. La natura del tributo comporta che, in tema di IVA all'importazione, la competenza all'accertamento e alla riscossione spetti all'Agenzia delle entrate, qualora, precedendo l'immissione in libera pratica quella in consumo con un certo intervallo temporale, venga assolta al momento dell'estrazione della merce dal deposito fiscale, mediante il meccanismo contabile del *reverse charge*, atteso che non si tratta, secondo la normativa unionale, di un'obbligazione doganale, restando la legittimazione attribuita, per economia di procedimento, all'Autorità doganale solo ove l'immissione in libera pratica e quella al consumo coincidano al momento dell'importazione. (Sez. 5, n. 08473/2018, Perrino, Rv. 647691-02: fattispecie nella quale la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che aveva affermato il difetto di competenza funzionale dell'Agenzia delle entrate, ritenendo l'Agenzia delle dogane l'unico organo competente ad accertare e riscuotere l'IVA all'importazione, in un caso in cui l'Amministrazione finanziaria aveva proceduto al recupero a tassazione dell''VA non pagata al momento dell'importazione, in ragione dell'illegittima utilizzazione di un deposito fiscale meramente virtuale).

La S.C. ha inoltre chiarito 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**).

Occorre considerare, per altro verso, come precisato da **Sez. 5, n. 03749/2019, Succio, Rv. 652590-01**, che 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, § 4, 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.

2.2. 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).

Attualmente, una volta determinata la base imponibile dell'IVA, l'aliquota ordinaria che deve applicarsi sulla stessa è pari al 22%. Lo stesso d.P.R. n. 633 del 1972 contempla, peraltro, una serie di ipotesi di aliquote cd. agevolate, che devono intendersi quale norme di stretta interpretazione.

In virtù di tale generale regola ermeneutica, da ultimo, **Sez. 5, 14178/2019, Nonno, Rv. 654122-01**, ha ritenuto che l'aliquota agevolata di cui al n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, volumeI, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 trova applicazione esclusivamente per le prestazioni ivi contemplate, ossia quelle di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti urbani e speciali, nonché di gestione di impianti di fognatura e depurazione. In tema, nel periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 14942/2019, Succio, Rv. 654115-01**, ha affermato che l'aliquota agevolata prevista per le strutture ricettive indicate nell'art. 6 della l. n. 217 del 1983, recepite nel punto 120 della Tabella A, parte III, del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo vigente *ratione temporis*), è applicabile a condizione che il cliente sia ivi alloggiato e che le prestazioni alberghiere siano rese nell'ambito della struttura stessa, mentre non si estende alla cd. multiproprietà, non ricompresa nell'elenco cit., caratterizzata dall'apertura al pubblico solo eventuale e non sistematica, essendo gli alloggi locati solo nei periodi di inutilizzazione da parte dei multiproprietari. È stato inoltre affermato, da parte di **Sez. 5, n. 07788/2019, Catallozzi, Rv. 653328-01**, che l'agevolazione di cui all'art. 16 del d.P.R. n. 633 del 1972 non si applica alle cessioni di pannelli solari in quanto gli stessi, singolarmente considerati, pur essendone una componente necessaria, non costituiscono di per sé un impianto fotovoltaico, ai sensi del n. 127 quinquies della Tabella A, allegata al decreto cit., che, nell'utilizzare il termine «*impianto*», fa riferimento ad un insieme di componenti predisposti per la produzione di beni, senza che sia possibile un'interpretazione estensiva di una norma che contempla

un'agevolazione: ne consegue che, in detta ipotesi, può solo trovare applicazione, in presenza delle condizioni ivi stabilite, il regime agevolativo previsto dal n. 127-*sexies* della medesima Tabella.

2.3. 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 Sezioni Unite 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).

Ai fini dell'applicabilità del regime speciale dell'imposizione del margine di utile, Sez. 5, n. 28376/2018, Antezza, Rv. 651416-01, ha precisato che il riferimento di cui all'art. 36 del d.l. n. 41 del 1995, conv., con modif., in l. n. 85 del 1995, all'acquisto di beni ceduti da soggetto passivo d'imposta che abbia assoggettato l'operazione al detto regime speciale, deve essere interpretato nel senso di legittimo assoggettamento dell'operazione a tale regime da parte del cedente, sicché la condizione oggettiva di acquisto da soggetto non detraente l'imposta pagata a monte non sussiste, nel caso in cui il cedente abbia applicato il regime speciale, ma acquistando da soggetto detraente l'IVA.

Inoltre Sez. 5, n. 27547/2018, Triscari, Rv. 650954-01, ha chiarito che l'indebita fruizione, da parte del cessionario di beni mobili, del regime del margine previsto dagli artt. 36 e 37 del d.l. n. 41 del 1995 cit., per avere il cedente operato nell'ambito della propria attività d'impresa e aver dunque avuto la possibilità di detrarre l'IVA assolta sugli acquisti, comporta l'applicazione, nei confronti del cessionario, anche delle sanzioni amministrative, salvo che egli non dimostri la propria buona fede, che può ravvisarsi ove lo stesso non fosse consapevole che il proprio acquisto si iscriveva nel contesto di un'evasione dell'imposta, pur avendo utilizzato la necessaria diligenza per verificare le caratteristiche degli acquisti.

3. Neutralità dell'imposta e diritto alla detrazione.

Le operazioni imponibili determinano il sorgere del debito d'imposta e non limitano il diritto alla detrazione, in quanto il soggetto passivo (cedente o prestatore) che effettua un'operazione imponibile e diviene così debitore nei confronti dell'Erario ha diritto di rivalersi verso il cessionario o il committente e, in tal modo, il debito tributario è neutralizzato dalla rivalsa, che costituisce un credito del soggetto passivo dell'IVA nei confronti della controparte contrattuale che si aggiunge, per effetto di legge, al corrispettivo pattuito.

La rivalsa può essere esercitata in ogni tempo ed il relativo rapporto, vertendo tra privati, deve essere distinto da quello tributario che intercorre tra Fisco e contribuente, con conseguente giurisdizione del giudice ordinario sulle controversie in materia.

In estrema sintesi, il sistema delle detrazioni si caratterizza in quanto:

il diritto alla detrazione riguarda esclusivamente le operazioni imponibili e quelle ad esse assimilate;

ai sensi dell'art. 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi nella dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

In via generale, il diritto alla detrazione dell'IVA, in forza del combinato disposto degli artt. 13 e 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, spetta solo in relazione ai corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali, non assumendo rilevanza una generica volontà o disponibilità delle parti, che non si sia tradotta in un vincolo giuridico.

Il diritto alla detrazione dell'imposta da parte del cessionario o committente è correlato al momento in cui sorge, in capo al cedente o al prestatore, il corrispondente obbligo di versamento. Il diritto alla detrazione, tuttavia, può essere esercitato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto.

Peraltro, il diritto del cessionario di beni (ovvero del prestatore di servizi) alla detrazione di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 si fonda sull'esatto adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione di cui agli artt. 21, 23, 24 e 25 del citato d.P.R. secondo i quali il cedente deve emettere la fattura per l'operazione imponibile, annotarla nel registro delle fatture (in via definitiva, senza che, dunque, assuma rilevanza un'annotazione effettuata a matita: **Sez. 5, n. 16975/2019, Condello, Rv. 654390-01**) e trasmetterne copia, con addebito del tributo, al cessionario, il quale deve a sua volta annotarla nel registro degli acquisti (senza che assuma rilevanza, nell'ipotesi di beni strumentali, l'annotazione nel registro dei beni ammortizzabili prescritta dall'art. 16 del d.P.R. n. 600 del 1973, che costituisce condizione per la deducibilità delle spese relative ai fini delle imposte sui redditi: Sez. 5, n. 23280/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650396-01; quanto al contenuto delle fatture emesse per la prestazione dei servizi v., nel medesimo periodo in rassegna, Sez. 5, n. 29290/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651606-01). Pertanto, ove non sia istituito un registro delle fatture, l'omessa annotazione delle stesse nel registro dei corrispettivi delle operazioni di cessione eseguite integra una violazione sostanziale, in quanto non consente di accertare la corrispondenza tra gli importi riportati nel registro dei corrispettivi e quelli risultanti dalle fatture, così integrando un pregiudizio per l'esercizio delle azioni di controllo suscettibile di incidere sulla determinazione della base imponibile e sul versamento del tributo (Sez. 5, n. 21101/2018, De Masi, Rv. 649940-01). Peraltro, ha ritenuto Sez. 22940/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650686-02, che, sebbene l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti prescritti dall'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, faccia venir meno la presunzione di veridicità di quanto

rappresentato nella stessa, ai fini della verifica del diritto alla detrazione del relativo costo l'Amministrazione finanziaria deve tenere conto anche di eventuali altri documenti, messaggi o informazioni complementari fornite dal soggetto passivo.

Secondo quanto evidenziato da **Sez. 5, n. 02906/2019, Condello, Rv. 652376-01**, in tema di IVA, in conformità al principio di neutralità dell'imposizione, l'omessa trasposizione nel termine di legge, su supporto cartaceo, del registro delle fatture annotate su supporto informatico, non esclude che il contribuente possa ottenere il rimborso o la detrazione dell'imposta versata sugli acquisti, ove lo stesso dimostri la sussistenza dei relativi presupposti sostanziali. Ha precisato tuttavia da ultimo **Sez. 5, n. 16253/2019, Catallozzi, in corso di massimazione**, che, ai fini della regolarità fiscale della contabilità d'impresa, il principio della equipollenza delle registrazioni meccanografiche a quelle cartacee postula che i relativi dati, in sede di controlli ed ispezioni, possano essere immediatamente stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

L'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede la possibilità per il contribuente di variare l'imponibile indicato in fattura. Ha precisato **Sez. 5, n. 01303/2019, Condello, Rv. 652203-01**, che, ai fini della variazione dell'imponibile ex art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, devono ricorrere i seguenti presupposti:

a) la realizzazione di un'operazione imponibile, per la quale sia stata emessa fattura;

b) il sopravvenire di una causa di scioglimento del contratto;

c) la sussistenza di un titolo idoneo a realizzare gli effetti solutori del precedente contratto;

d) l'identità delle parti dell'accordo risolutorio e del negozio oggetto di risoluzione consensuale;

e) il regolare adempimento degli obblighi di registrazione previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972;

f) un lasso di tempo infrannuale, entro il quale deve verificarsi la vicenda risolutiva, qualora essa trovi titolo in un accordo di mutuo dissenso.

Spetta poi al contribuente che intenda accedere alla procedura di variazione dell'imponibile prevista dall'art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 grava l'onere di provare la corrispondenza tra l'operazione originaria e quella sopravvenuta, mediante l'indicazione di quei dati che risultino idonei a collegarle, ovvero dimostrando l'identità tra l'oggetto della fattura e delle registrazioni originarie e l'oggetto della registrazione della variazione, ferma la possibilità, qualora la corrispondenza tra detti documenti contabili non emerga inequivocabilmente, di ricorrere ad altri

mezzi di prova, nel rispetto dei principi generali in materia (**Sez. 5, n. 01303/2019, Condello, Rv. 652203-02**).

Nel periodo in esame, si è a riguardo anche osservato che, in caso di risoluzione contrattuale relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica (nella specie di abbonamento telefonico) il prestatore ha facoltà di variare in diminuzione la base imponibile in relazione alle prestazioni eseguite e non remunerate antecedentemente alla risoluzione per inadempimento unilaterale dell'altra parte in applicazione dell'art. 26, comma 9, del d.P.R. n. 633 del 1972 (come aggiunto dall'art. 1, comma 126, della l. n. 208 del 2015), la cui retroattività è conforme al diritto unionale, in quanto volta al ripristino della simmetria tra le parti e, quindi, a garantire la neutralità dell'imposta, il cui peso, diversamente, finirebbe col gravare irragionevolmente sul soggetto passivo (**Sez. 5, n. 12468/2019, Perrino, Rv. 653677-01**).

Inoltre, come è stato riconosciuto, in conformità agli assunti della stessa Corte di Giustizia UE, dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, sempreché risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente ha rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicché in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal Fisco a seguito di controllo formale automatizzato, non può essere negato il diritto alla detrazione se risulti dimostrato in concreto, o non sia controverso, che si tratta di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili (Sez. U, n. 17757/2016, Cirillo E., Rv. 640943-01, alla quale si sono sostanzialmente conformate, di recente, Sez. 5, n. 04392/2018, Perrino, Rv. 647546-01; Sez. 6-5, n. 08131/2018, Manzon, Rv. 642776-01; Sez. 5, n. 15459/2018, Catallozzi, Rv. 649185-01; **Sez. 5, n. 19938/2018, Nonno, Rv. 649829-01**).

Tuttavia, in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA resta ferma la possibilità di iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, ai sensi degli artt. 54-*bis* e 60 del d.P.R. n. 633 del 1972, con procedure automatizzate e a seguito di un controllo formale scevro da profili valutativi e/o estimativi nonché da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria, fatta salva, nel successivo giudizio di impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione, a cura del contribuente, che la deduzione d'imposta,

eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili (Sez. U, n. 17758/2016, Cirillo E., Rv. 640942-01).

Condizione fondamentale, anche nell'ipotesi di regolare contabilizzazione (Sez. 5, n. 22940/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650686-03), per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA è l'inerenza dell'operazione all'attività del contribuente (Sez. 5, n. 07492/2016, Vella, Rv. 639692-01). È pertanto detraibile dal cessionario imprenditore l'imposta addebitata al cedente solo nel caso in cui il bene acquistato sia concretamente destinato all'esercizio dell'impresa e sia inerente a detto esercizio, non essendo sufficiente il requisito astratto della mera «strumentalità per natura» del bene. In particolare, l'inerenza del bene deve essere intesa come strumentalità dello stesso in relazione agli scopi dell'impresa, circostanza la cui prova grava sul soggetto interessato e valutazione della quale deve essere compiuta in concreto, tenuto conto dell'effettiva natura del bene (Sez. 5, n. 05860/2016, Perrino, Rv. 639429-01).

Il profilo della «inerenza» all'attività di impresa è stato analizzato anche da Sez. 5, n. 05970/2014, Valitutti, Rv. 630739-01, che, con riferimento alle operazioni soggette ad imposta, ha identificato il citato requisito in base a criteri di regolarità causale e non di mera occasionalità nell'attività propria dell'impresa.

Sempre sul piano dell'inerenza, appare peraltro controversa, nella più recente giurisprudenza della Corte di legittimità, la rilevanza della congruità del corrispettivo dell'operazione ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione.

In particolare, secondo l'orientamento tradizionale, ribadito anche di recente, in tema di deducibilità dei costi, ai sensi dell'art. 75 (ora 109), comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, e di detraibilità della relativa IVA, ex art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, il contribuente è tenuto a dimostrare, nell'ipotesi di contestazione da parte dall'Amministrazione finanziaria, anche la coerenza economica degli stessi rispetto ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, potendo a tal fine integrare il contenuto generico della fattura con idonei elementi di prova (Sez. 6-5, n. 14858/2018, Conti, Rv. 649021-01).

Tuttavia, Sez. 5, n. 00450/2018, Caiazzo, Rv. 646804-01, ha posto in discussione tale impostazione, osservando – pur con specifico riguardo alla deduzione dei costi ai fini delle imposte dirette – che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'art. 75, ora 109, comma 5, TUIR, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed

esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), essendo configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. Tale più recente posizione è stata condivisa, almeno con riferimento all'IVA, dalla successiva: v., tra le altre, Sez. 5, n. 13588/2018, Guida, Rv. 648671-01; Sez. 18904/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 649772-01). Invero, il giudizio sulla congruità del costo non condiziona né esclude il diritto alla detrazione, salvo che l'Amministrazione finanziaria dimostri la macroscopica antieconomicità della operazione, che costituisce elemento sintomatico dell'assenza di correlazione della stessa con l'esercizio dell'attività imprenditoriale (Sez. 5, n. 33574/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652000-01).

Peraltro, alla stregua di quanto precisato da Sez. 5, n. 23994/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650694-01, in tema di IVA, ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive occorre accertarne l'effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali, senza che sia tuttavia richiesto il concreto svolgimento dell'attività di impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha annullato la decisione impugnata che aveva escluso la detraibilità dell'IVA versata per l'acquisto di un immobile a destinazione abitativa che sarebbe stata mutata in quella alberghiera per l'esercizio dell'attività d'impresa).

Intervenendo su una questione più specifica, nel periodo in rassegna, **Sez. 5, n. 05954/2019, Fracanzani, Rv. 652966-01**, ha affermato che, qualora il contribuente, nell'ambito della stessa impresa, svolga un'attività agricola e un'attività di agriturismo, optando per diversi regimi fiscali, l'attività agrituristica, sebbene complementare, resta distinta da quella agricola, sicché le spese sostenute per la ristrutturazione di immobili adibiti all'attività di agriturismo, pur avendo essi destinazione agricola, restano soggette al regime forfettario previsto per l'attività complementare, dovendo trovare applicazione il principio dell'inerenza dei costi all'attività di impresa e non alle caratteristiche del bene.

L'esercizio del diritto alla detrazione postula, poi, che l'operazione sia effettivamente assoggettabile ad IVA (cfr. Sez. 5, n. 09946/2015, Vella, Rv. 635533-01, la quale ha conseguentemente ritenuto inammissibile la detrazione dell'imposta pagata a monte per l'acquisto o l'importazione di beni o servizi – ovvero per conseguire la prestazione di servizi necessari

all'impresa – per il solo fatto che tali operazioni attengano all'oggetto dell'impresa e siano fatturate, poiché è, invece, indispensabile che esse siano effettivamente assoggettabili all'IVA nella misura dovuta).

Sotto altro e generale profilo, è stato chiarito dalla Corte di cassazione che il diritto alla detrazione, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, è subordinato alla prova, a carico del contribuente, che l'imposta è stata pagata per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa, mediante la produzione delle fatture e del registro nel quale vanno annotate (Sez. 5, n. 09611/2017, Mocci, Rv. 643957-01, la quale ha precisato che, ove il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre tali documenti e di non essere in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, vale la regola generale di cui all'art. 2724, n. 3, c.c., per la quale la perdita incolpevole del documento non costituisce di per sé motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti).

Per altro verso, le Sezioni Unite, intervenendo per risolvere un contrasto che si era formato nella giurisprudenza della Corte di legittimità, hanno sancito il principio in virtù del quale l'esercente attività d'impresa o professionale ha diritto alla detrazione IVA anche per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili di proprietà di terzi, purché sussista un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta, anche se potenziale o di prospettiva, ed anche se, per cause estranee al contribuente, detta attività non possa poi in concreto essere esercitata (Sez. U, n. 11533/2018, Bruschetta, Rv. 648545-01). In parte motiva, le Sezioni Unite hanno evidenziato che nelle decisioni della S.C. che hanno escluso la detrazione è in diverse forme presente la preoccupazione che il contratto di locazione potesse essere stato predisposto allo scopo di consentire alla conduttrice una detrazione alla quale la proprietaria dell'immobile in quanto «consumatrice finale» non avrebbe avuto diritto, venendo così a mancare l'effettuazione di operazioni IVA «a valle» dalle quali potesse originare il debito d'imposta eventualmente compensabile come avviene, ad esempio, nell'ipotesi di una persona fisica proprietaria di un negozio da ristrutturare e che non potendo detrarre l'imposta costituisca esclusivamente per averne diritto una società che riceva in locazione l'immobile, risolvendo il relativo contratto dopo l'ultimazione dei lavori. A riguardo, osservano le Sezioni Unite nella citata decisione, che la questione è stata oggetto di esame da parte della stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea che ha avuto occasione di indagare la tematica, pervenendo a consolidare una soluzione mediana coerente con il carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità

dell'imposta come costantemente predicato dalla medesima Corte di Giustizia (CGUE 28 febbraio 2018, C-672/16; CGUE 14 settembre 2017, C-132/16; CGUE 18 luglio 2013, C-124/12; CGUE 29 ottobre 2009, C-29/08). Le Sezioni Unite hanno ritenuto, quindi, di doversi adeguare a tale giurisprudenza unionale che ha dettato regole che consentono di salvaguardare il fondamentale principio europeo del diritto alla detrazione relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa – dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia da negarsi soltanto in ipotesi del tutto eccezionali - subordinatamente alla riscontrata sussistenza della essenziale condizione del nesso di strumentalità dell'immobile che consenta di evitare a chi è nella sostanza un consumatore finale di potersi detrarre l'imposta (v., in motivazione, Sez. U, n. 11533/2018, Bruschetta, Rv. 648545-01).

Nella recente giurisprudenza di legittimità si segnala, sempre in tema di detrazione, Sez. 5, n. 15843/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 649368-01, la quale ha ritenuto che le spese di rappresentanza, ai fini delle detrazioni dell'IVA ex art. 19-*bis*.1, comma 1, lett. *h)*, del d.P.R. n. 633 del 1972, sono quelle sostenute per accrescere il prestigio dell'impresa, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite (fattispecie nella quale la S.C., in applicazione del principio, ha escluso la qualificazione come spese di rappresentanza di quelle per la sistemazione di un'area pertinenziale dello stabilimento, destinata a verde, in quanto, sebbene volte a migliorare l'immagine dell'impresa, riguardavano beni aziendali).

Non si può trascurare, inoltre, la precisazione operata da **Sez. 5, n. 28375/2018, Antezza, Rv. 651765-01**, secondo cui qualora il contribuente esternalizzi ad un'impresa terza l'attività di produzione di beni, concedendo alla stessa a tal fine in comodato il capannone ed i macchinari di sua proprietà, può dedurre ai sensi dell'art. 75 (ora 109), comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, con conseguente detraibilità della relativa IVA ex art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 i relativi costi di utilizzo e manutenzione, trattandosi di spese che si inseriscono nel suo programma economico e devono, quindi, ritenersi inerenti la sua attività produttiva in quanto ad essa strumentali.

Sempre in tema di diritto alla detrazione, peculiare è la fattispecie normativa di cui all'art. 2 del d.P.R. n. 444 del 1997, rispetto alla quale è stato ribadito, nell'anno in rassegna, che la possibilità di dedurre le spese per i consumi di carburante per autotrazione e di detrarre dall'imposta dovuta quella assolta per il suo acquisto è subordinata al fatto che le cd. schede carburanti, che l'addetto alla distribuzione è tenuto a rilasciare, siano complete in ogni loro parte e debitamente sottoscritte, senza che l'adempimento, a tal fine disposto, ammetta equipollente alcuno e indipendentemente dall'avvenuta contabilizzazione dell'operazione nelle

scritture dell'impresa (**Sez. 5, n. 22918/2018, Nonno, Rv. 650333-01**). Tuttavia, come ha precisato **Sez. 5, n. 25663/2018, Triscari, Rv. 650750-01**, non sussiste l'obbligo della redazione della scheda carburante e dell'indicazione nella stessa dei chilometri percorsi previsto dal d.P.R. n. 444 del 1997 nell'ipotesi di costi sostenuti nell'ambito di un contratto di *netting*, trattandosi di negozio giuridico riconducibile alla somministrazione di beni di cui all'art. 1559 c.c., in quanto, mediante lo stesso, le imprese che utilizzano mezzi che necessitano del rifornimento di carburante si accordano con le società petrolifere affinché queste stipulino con i gestori degli impianti stradali di distribuzione di carburante un contratto di somministrazione con cui gli stessi si impegnano, dietro corrispettivo, ad eseguire forniture di carburante in favore delle società aderenti al sistema delle tessere magnetiche che, a loro volta, hanno stipulato un contratto di somministrazione con la stessa società petrolifera.

3.1. Le operazioni inesistenti.

Come evidenziato, l'IVA è un'imposta che, sul piano economico, è traslata sul consumatore, poiché in linea di principio si applica su ogni operazione imponibile con obbligo di rivalsa, ossia con il dovere, a carico del fornitore, di addebitarla al cliente e di versarla all'Erario in forza di un mero calcolo matematico.

Il sistema della detrazione consente, inoltre, di versare l'IVA solo sulla differenza fra le vendite e gli acquisti e di assoggettare all'imposta esclusivamente il valore aggiunto del bene o del servizio.

Invero, come ripetutamente affermato anche all'interno della giurisprudenza comunitaria, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA e, di regola, non può essere soggetto a limitazioni. Il sistema comune dell'IVA garantisce, difatti, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA.

Sul punto, la Corte di legittimità ha evidenziato che la falsità della fattura è potenzialmente idonea ad escludere la riconoscibilità del diritto di detrazione, nelle seguenti situazioni:

a) le operazioni commerciali non sono (in tutto o in parte) mai state poste in essere, ossia sono *oggettivamente* inesistenti e la fattura è mera espressione cartolare di eventi non avvenuti;

b) le operazioni sono state rese al destinatario, che le ha effettivamente ricevute, da un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione rappresentata nella fattura (operazioni

soggettivamente inesistenti): in detta ipotesi, l'IVA non è, in linea di principio, detraibile perché versata ad un soggetto non legittimato alla rivalsa né assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta. In altri termini, non entrano nel conteggio del dare ed avere ai fini IVA le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture concernono operazioni, per quanto lo riguarda, inesistenti, senza che rilevi che le stesse fatture costituiscano «copertura» di prestazioni acquisite da altri soggetti.

Come sottolineato nella motivazione della decisione, entrambe queste modalità, finalizzate ad incamerare l'IVA addebitata al cliente nella fattura anziché a riversarla all'Erario, si inseriscono, in genere, in meccanismi frodatori definiti come *frodi carosello,* caratterizzati anche da una pluralità di scambi e passaggi fittizi ed imperniati sul ruolo delle cd. *cartiere,* mere ««scatole vuote», il cui scopo è quello di emettere false fatture senza essere preposte ad alcuna reale attività economica (salvo non operino anche con società-filtro, sì da rendere più difficile l'individuazione degli autori dell'evasione). In un simile contesto, ai fini della ripartizione dell'onere della prova, occorre considerare che il diniego del diritto di detrazione segna un'eccezione al principio di neutralità dell'IVA, con la conseguenza che grava in primo luogo sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che, a fronte dell'esibizione del titolo, difettano le condizioni, oggettive e soggettive, per la detrazione. Una volta raggiunta questa prova, spetterà al contribuente fornire quella contraria, ossia di aver svolto le trattative in buona fede, ritenendo incolpevolmente che le merci acquistate fossero effettivamente rifornite dalla società cedente (Sez. 5, n. 09851/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647837-01).

L'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare in esse indicato. Detta previsione normativa deve essere interpretata, secondo quanto evidenziato da **Sez. 6-5, n. 17774/2018, Manzon, Rv. 649799-01**, nel senso che, anche in considerazione della rilevanza penale di tale condotta, il corrispondente tributo viene considerato «fuori conto» e la relativa obbligazione «isolata» da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, senza che possa operare il meccanismo di compensazione, tra IVA «a valle» ed IVA «a monte», che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 del d.P.R. citato, il cui diritto è subordinato, quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio dell'impresa, oltre che alla qualità d'imprenditore dell'acquirente, all'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale.

Nel periodo in rassegna, quanto alle operazioni oggettivamente inesistenti, **Sez. 5, n. 19000/2018, Mondini, Rv. 649776-01**, premesso che non vi è simmetria, né automatismo biunivoco tra costi per acquisti

inesistenti e ricavi dichiarati e che, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del d.l. n. 16 del 2012, conv., con modif., in l. n. 44 del 2012 (avente portata retroattiva, in quanto più favorevole del previgente art. 14, comma 4-*bis*, della l. n. 537 del 1993), i componenti positivi direttamente afferenti a spese o ad altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, ha affermato che spetta al contribuente provare la diretta afferenza tra ricavi e costi attinenti a beni non effettivamente scambiati.

Sul versante delle operazioni soggettivamente inesistenti, nella giurisprudenza della S.C. sussistono orientamenti non esattamente univoci circa il riparto dell'onere della prova tra l'Ufficio ed il contribuente.

Più in particolare, anche di recente è stato ribadito, a riguardo, il tradizionale principio per il quale l'Amministrazione finanziaria che contesti la cd. frode carosello deve provare, anche a mezzo di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente (la sua natura di «cartiera», l'inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA) e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi oggettivi che, tenuto conto delle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare dell'irregolarità delle operazioni, mentre grava sul contribuente, che ha portato in detrazione l'imposta, la prova contraria di avere concluso realmente l'operazione con il cedente o di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, di abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni, non essendo a tal fine sufficiente la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce è stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, trattandosi di circostanze non concludenti (Sez. 5, n. 12258/2018, Caiazzo, Rv. 648370-01, in senso conforme a Sez. 5, n. 17818/2016, Olivieri, Rv. 640767-01). In sostanza, in tema di IVA, in virtù degli artt. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 17 della direttiva n. 388/1977/CEE, osta al riconoscimento del diritto alla relativa detrazione da parte del cessionario non soltanto la prova del suo coinvolgimento nella frode fiscale, ma anche quella della mera conoscibilità dell'inserimento dell'operazione in un fenomeno criminoso, volto all'evasione fiscale, la quale sussiste ove il cessionario, pur essendo estraneo alle condotte evasive, ne avrebbe potuto acquisire consapevolezza mediante l'impiego della specifica diligenza professionale richiesta all'operatore economico, avuto riguardo alle concrete modalità e condizioni di tempo e di luogo in cui si sono svolti i rapporti commerciali, mentre non occorre anche il conseguimento di un effettivo vantaggio (Sez. 6-5, n. 13545/2018, Manzon, Rv. 648691-01; nel senso che, in ogni caso,

nell'ipotesi di frodi carosello, la prova della buona fede del cessionario non può essere fondata sulla sola mancanza di un beneficio economico concreto derivante allo stesso per essere le operazioni commerciali effettuate a prezzi di mercato, trattandosi di elemento esterno alla fattispecie tipica, inidoneo a dimostrare l'estraneità alla frode, v. Sez. 6-5, n. 16469/2018, Luciotti, Rv. 649374-01).

Tuttavia, nell'attuale giurisprudenza della S.C. si segnalano anche diverse pronunce che sembrano richiedere all'Amministrazione finanziaria un onere probatorio più significativo.

Più in particolare, è stato in primo luogo osservato che, rispetto alle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, sussiste l'esigenza della tutela della buona fede del contribuente, in conformità ai principi espressi sulla questione dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, con la conseguenza che è possibile negare ad un soggetto passivo il beneficio del diritto alla detrazione solamente qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti o forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto alla detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di tali cessioni o prestazioni. Si è quindi sottolineato che, per converso, non è compatibile con il regime unionale del diritto a detrazione il diniego di tale diritto ad un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA, atteso che l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario. Peraltro, la Corte di cassazione ha precisato che l'Amministrazione tributaria non può esigere in via generale che il soggetto passivo che intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte, verifichi, per un verso, che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che abbia disposto dei beni di cui trattasi, sia stato in grado di fornirli e abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, per altro verso, verifichi che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo. In definitiva, poiché il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione rispetto all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'Amministrazione tributaria dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono

di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni. Secondo tale orientamento interpretativo, in sostanza, spetta in primo luogo all'Amministrazione finanziaria che contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un soggetto diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, provare, in base ad elementi oggettivi, che il contribuente, al momento di acquisto del bene o del servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato ad una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente. Solo ove l'Amministrazione finanziaria abbia assolto a tale onere probatorio sorgerà quello del contribuente di fornire la prova contraria, che si sostanzia nella dimostrazione, anche in via presuntiva, di elementi oggettivi dai quali emerga che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, ossia che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale «inesistenza» del contraente (cfr. CGUE 6 luglio 2006, *Kittel* e *Recolta Recycling,* C-439/04 e C-440/04; CGUE 21 giugno 2012, *Mahagében* e *Dóvid,* C-80/11 e C-142/11; CGUE 6 settembre 2012, *Tóth*, C- 324/11; CGUE 6 dicembre 2012, *Bonik,* C-285/11; CGUE 31, gennaio 2013, *Stroy Trans*, C-642/11, richiamate, in motivazione, da Sez. 5, n. 09721/2018, Nonno, Rv. 647833-01).

Sez. 5, n. 09851/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647837-01, sembra aver inteso in senso ancora più rigoroso la prova che deve essere fornita dall'Amministrazione, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, si fonda su due circostanze di valenza costitutiva rispetto alla pretesa erariale, e in particolare: *a)* l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, nel senso che il soggetto formale non è quello reale; *b)* il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in un'evasione IVA, senza che sia necessaria la prova della partecipazione alla stessa, essendo sufficiente, ma necessario, che il contribuente avrebbe dovuto esserne consapevole.

Sotto quest'ultimo profilo, si è ricordato, da parte della medesima decisione, che, secondo il consolidato orientamento della Corte di

Giustizia, la circostanza che l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'lVA 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,* C-285/11; CGUE, *Ppuh,* C-277/14, § 50).

Quanto al tipo di prova della quale l'Amministrazione è a tal fine onerata, si è osservato che la stessa può ritenersi raggiunta se vengono forniti attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice e, dunque, non occorre la prova certa e incontrovertibile di ogni operazione e dettaglio. Pertanto, è sufficiente che gli elementi forniti dall'Amministrazione si riferiscano anche solo ad alcune fatture o circostanze rilevanti per la qualificazione della società interposta come cartiera (quali, ad esempio, la mancanza di sede, la mancanza di iscrizione, l'omesso versamento delle imposte) ovvero a singole indicazioni significativamente riferibili alla sfera di conoscenza o conoscibilità dell'imprenditore.

In ordine alla prova sull'elemento soggettivo del cessionario committente, invece, la Corte di cassazione ha evidenziato che non risulta ipotizzabile un *automatismo probatorio* a suo detrimento, poiché la Corte di Giustizia (22 ottobre 2015, *Ppuh,* C-277/14) ha espressamente escluso la compatibilità con il diritto unionale di una legge nazionale che consideri inesistente, in base a criteri predeterminati, il soggetto emittente la fattura e, conseguentemente, neghi al destinatario il diritto alla detrazione. Ciò deriva dalla rilevanza centrale che assume nel sistema il principio della neutralità dell'IVA, dal quale deriva che, ove siano rispettati i requisiti sostanziali la detrazione dell'imposta pagata a monte deve essere riconosciuta, senza che sia possibile fissare in via astratta e preventiva circostanze che ostino al riconoscimento del diritto di detrazione, sicché deve essere esclusa ogni inversione dell'onere della prova (v., oltre alle decisioni cit., CGUE 15 novembre 2017, *Rochus e Finanzamt*, C-374/16 e C-375/16). Pertanto, l'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario deve essere ancorato al fatto che questi, in base ad elementi obiettivi e specifici, che spetta all'Amministrazione individuare e contestare, conosceva o avrebbe dovuto conoscere che l'operazione si inseriva in una evasione dell'IVA e che tale conoscibilità

era esigibile, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare e concernenti la sua sfera di azione. In particolare, se al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali od operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione, la cui rilevanza è tanto più significativa, atteso il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore di mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo.

La S.C. ha evidenziato, in via meramente esemplificativa, poiché la valutazione deve essere in ogni caso ancorata alla vicenda concreta, che a tal fine possono costituire elementi di rilevanza sintomatica: l'acquisto dei beni ad un prezzo inferiore di mercato; la limitatezza dell'eventuale ricarico; la presenza di una varietà e pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione; la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato (che esige una più attenta e approfondita valutazione dei propri interlocutori, proprio per verificarne l'effettività), poco importa se giustificata da esigenze di accelerazione e di margini produttivi; la tempistica dei pagamenti, se incrociati od operati su conti esteri a fronte di interlocutori nazionali, ovvero se effettuati *cash*; la qualità del concreto intermediario con il quale sono state intrattenute le operazioni commerciali; il numero, la qualità e la durata delle transazioni etc.

In ragione di tali ampie premesse argomentative, la Corte di legittimità ha quindi affermato che l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in un'evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era 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 onere 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, non assumendo rilievo, a tal fine, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Sez. 5, n. 09851/2018, Fuochi Tinarelli, cit.), né la regolarità della contabilità e dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (**Sez. 5, n. 17619/2018, Nonno, Rv. 649610-01**).

Quanto alla determinazione dell'imposta, nel caso di accertata emissione di fatture per operazioni inesistenti, ai sensi dell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura (Sez. 5, n. 023551/2014, Valitutti, Rv. 633066-01).

4. Operazioni non imponibili.

Le operazioni non imponibili sono quelle cui non si applica l'imposta perché prive del requisito della territorialità.

A riguardo, nel periodo in esame, è stato ribadito il principio per il quale le spese di trasporto del bene costituiscono operazioni non imponibili, in quanto accessorie a quella principale di cessione del bene, ove il corrispettivo della spedizione sia incluso nella base imponibile di quest'ultima (**Sez. 5, n. 09215/2019, Catallozzi, Rv. 653534-01**).

Tali operazioni, tuttavia, rientrano nel campo di applicazione dell'IVA e di conseguenza: sono soggette a fatturazione e registrazione sui libri IVA; concorrono alla formazione del volume d'affari, ad esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili; consentono di recuperare l'IVA precedentemente pagata su acquisti e spese; devono essere esposte nella dichiarazione annuale IVA.

Nell'ambito delle operazioni non imponibili, la categoria più importante è costituita dalle cessioni all'esportazione e dalle operazioni assimilate alle stesse, nonché dai servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

4.1. Cessioni alle esportazioni.

Le cessioni all'esportazione al di fuori dell'Unione europea non sono imponibili, stante il principio dell'imposizione dei beni o dei servizi nel luogo di destinazione (Sez. 5, n. 04408/2018, Perrino, Rv. 647161-02). Tale sistema presuppone, pertanto, che il potere di disporre del bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente e che il fornitore provi che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro ed abbia,

in seguito, lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (Sez. 5, n. 04408/2018, Perrino, Rv. 647161-02).

Anche nel periodo esaminato ai fini della presente rassegna, è stato sottolineato dalla S.C. 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).

Più di recente, con riguardo al recupero di IVA per cessioni al di fuori dei confini comunitari, Sez. 5, n. 33483/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652125-01, è stato precisato che, nelle esportazioni indirette di cui all'art. 8, comma 1, lett. *b)*, del d.P.R. n. 633 del 1972, la prova dell'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione deve essere fornita dal cedente mediante l'esemplare DAU, munito di timbro e visto dell'Ufficio doganale di uscita, se la dichiarazione di esportazione è effettuata sulla base del Documento Unico Amministrativo (DAU), ovvero esibendo la propria fattura di vendita, su cui siano riportati gli estremi della bolletta doganale ed il visto dell'ultima dogana in uscita dal territorio unionale, senza che sia sufficiente, in caso di transito da una pluralità di Uffici, solo quello del primo Ufficio.

È stato per altro verso ribadito che, in tema di IVA, al fine di considerare un'operazione triangolare come cessione intracomunitaria non imponibile, l'espressione letterale «*a cura*» del cedente, contenuta nell'art. 8, comma 1, lett. *a)*, del d.P.R. n. 633 del 1972, o quella corrispondente «*per suo conto*», contenuta nell'art. 15, comma 1, della sesta direttiva n. 77/388/CEE, vanno interpretate in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente, le quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente - e cioè al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente - decidere di esportare i beni in un altro Stato membro e, quindi, non nel senso che la spedizione o il trasporto devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, ma nel senso che è essenziale che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, nella comune volontà degli originari contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero (Sez. 5, n. 04408/2018, Perrino, Rv. 647161-01).

Nel panorama applicativo, occorre considerare, poi, la precisazione, da parte di Sez. 5, n. 23492/2018, Perrino, Rv. 650513-01, secondo cui al fine di individuare, tra due cessioni consecutive di beni, quella non imponibile in quanto destinata all'esportazione, occorre verificare se e quando siano state espletate le operazioni d'imbarco delle merci ed a quale cessione siano imputabili le operazioni, con la conseguenza che, se la cessione che comporta la spedizione per nave è la prima delle due cessioni consecutive, sarà la stessa a fruire del regime di non imponibilità, dovendosi considerare la seconda avvenuta nello Stato di arrivo, mentre se, invece, la cessione che dà luogo alla spedizione è la seconda, la prima deve considerarsi avvenuta nello Stato membro di partenza.

Le cessioni all'esportazione, come le operazioni intracomunitarie, non limitano la detrazione dell'IVA sugli acquisti, trattandosi di operazioni rilevanti ai fini del tributo (Sez. 5, n. 12763/2015, Cirillo E., Rv. 636355-01), con la conseguenza che i soggetti che eseguano solo, o prevalentemente (ad esempio, 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 definitiva, il *plafond* rappresenta un semplice limite quantitativo monetario, pari all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle esportazioni, utilizzabile nell'anno successivo per procedere ad acquisti in regime di sospensione d'imposta (Sez. 5, n. 04556/2015, Vella, Rv. 634376-01), e ciò anche ove il contribuente abbia omesso la dichiarazione IVA nell'anno precedente (**Sez. 5, n. 14190/2019, Nonno, Rv. Rv. 654007-01**).

È stato precisato, da parte di **Sez. 5, n. 09586/2019, Antezza, Rv. 653364-02**, che nelle cessioni all'esportazione in regime di sospensione d'imposta ex art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972, se la dichiarazione d'intenti si riveli ideologicamente falsa, il cedente deve dimostrare l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta, ossia di non essere stato a conoscenza dell'assenza delle condizioni legali per l'applicazione di detto regime o di non essersene potuto rendere conto, pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in proprio potere.

In definitiva il *plafond* non incide sulla sussistenza del credito impositivo ma soltanto sull'esecutività dello stesso, tenuto conto del

maggior credito nei confronti dell'Erario strutturalmente collegato all'attività di esportatore abituale, sicché, in mancanza di detto *status*, detto limite viene meno (Sez. 5, n. 15835/2018, Perrino, Rv. 649193-01).

5. Operazioni esenti.

Le operazioni esenti sono quelle per le quali, in ragione della loro natura (prestazioni sanitarie, prestazioni assicurative, operazioni aventi ad oggetto obbligazioni, titoli, ecc.), l'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'inapplicabilità dell'IVA.

Le ragioni giustificative delle esenzioni sono di vario genere, essendo in alcune ipotesi riconducibili a ragioni sociali ed in altre a ragioni di tecnica tributaria.

Il soggetto passivo IVA che compie operazioni esenti non può detrarre l'imposta sugli acquisti, sicché per lo stesso viene meno la neutralità del tributo che assume la natura economica di costo. L'esenzione dovrebbe, almeno in astratto, giovare al consumatore finale che acquista il bene ad un prezzo non maggiorato dall'imposta.

Il regime di tali operazioni può essere sintetizzato nei seguenti termini:

a) non si applica l'IVA in quanto le stesse sono esenti per legge;

b) concorrono alla formazione del volume di affari IVA, ad esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili;

c) non consentono di recuperare l'IVA precedentemente pagata su acquisti e spese.

Sul tema, nel periodo in rassegna, è intervenuta – in fattispecie relativa a società *in house* partecipata totalmente da ente locale, avente natura di società commerciale operante in regime di diritto privato – **Sez. 5, n. 12491/2019, Cataldi, Rv. 653732-01**, per la quale, ai fini dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 27-*ter*, del d.P.R. n. 633 del 1972, concernente le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, non è previsto il formale riconoscimento della finalità assistenziale dell'ente erogante, potendo il relativo accertamento essere rimesso al giudice del caso concreto, né osta all'operatività dell'esenzione la natura societaria dell'ente, atteso che, alla luce della giurisprudenza eurounitaria, la nozione di «*organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro*» non esclude enti privati che perseguano fini di lucro.

Si segnala, inoltre, **Sez. 5, n. 23495/2018, Perrino, Rv. 650514-01**, la quale, sull'assunto secondo cui in tema di IVA rientra tra i soggetti passivi anche il fondo pensione costituito a norma del d.lgs. n. 124 del 1993 quando svolge un'attività economica volta a ricavare utili con carattere di stabilità, ha affermato che, se l'attività di gestione del fondo consiste nella scelta, nell'acquisto, nella vendita di immobili e nei relativi

compiti di Amministrazione e di contabilità, la stessa fruisce dell'esenzione riservata ai fondi di investimento dall'art. 10, comma 1, n. 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora gli affiliati sopportino il rischio della gestione.

Sez. 5, n. 27804/2018, Castorina, Rv. 651084-02, secondo cui il rapporto di concessione di beni immobili del demanio marittimo, nell'ambito del quale un ente pubblico economico attribuisce ad un soggetto il diritto di occupare e usare, in modo anche esclusivo, il bene pubblico per una durata limitata e dietro corrispettivo, rientra nella nozione comunitaria di locazione di beni immobili (ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. *b)*, della sesta direttiva, nell'interpretazione fornita, in via pregiudiziale, da CGUE, 25 ottobre 2007, C-174/06), senza che assuma alcun rilievo il regime giuridico di diritto amministrativo del procedimento e dell'atto conclusivo, previsto dall'ordinamento italiano. Nell'impostazione seguita dalla S.C. nella indicata pronuncia, in forza dell'effetto vincolante per il giudice nazionale della pronuncia resa in sede di rinvio pregiudiziale, il suddetto rapporto di concessione di beni demaniali rientra nella esenzione prevista dall'art. 10, n. 8, del d.P.R. n. 633 del 1972 per la locazione di terreni ovvero di aree diverse da quelle di parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria.

Inoltre, si è affermato che l'esenzione prevista dall'art. 10, n. 18, del d.P.R. n. 633 del 1972 deve essere interpretata in senso restrittivo, conformemente alla giurisprudenza unionale (CGUE 20 novembre 2003, C-212/01), costituendo una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso dal soggetto passivo, con la conseguenza che deve intendersi riferita solo alle «prestazioni mediche», ossia agli interventi diretti alla diagnosi, cura e guarigione delle malattie o dei problemi di salute, ovvero alla prevenzione della loro insorgenza (Sez. 5, n. 25440/2018, Catallozzi, Rv. 650802-01: fattispecie in cui la S.C. ha escluso che possano considerarsi prestazioni mediche gli interventi definiti genericamente «visite», in assenza di elementi da cui poterne desumere l'esatta natura; v. anche **Sez. 5, n. 08145/2019, Putaturo Viscido Donati di Nocera, Rv. 653339-01**, per la quale l'esenzione prevista dall'art. 10, n. 18, del d.P.R. n. 633 del 1972 non opera con riferimento alla figura del chiropratico, le cui prestazioni professionali non possono, anche dopo l'entrata in vigore della l. n. 244 del 2007, in difetto di un regolamento attuativo volto a determinare i criteri definitori della professione di chiropatico e per l'esercizio in concreto di quest'ultima, essere ricomprese tra le prestazioni sanitarie e di diagnosi, cura e riabilitazione per le quali trova applicazione detta esenzione.).

È stato inoltre evidenziato, da parte di **Sez. 5, n. 09218/2019, Catallozzi, Rv. 653357-01**, che l'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 10,

nn. 18 e 19, del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo applicabile *ratione temporis*) non opera per le prestazioni accessorie rese da una casa di cura non convenzionata, atteso che detta norma contempla il beneficio anche per gli enti aventi scopi lucrativi, purché previamente convenzionati.

Per altro verso, è stato chiarito che l'esenzione in favore delle scuole paritarie prevista dall'art. 10, comma 1, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972, presuppone il formale riconoscimento da parte della P.A., secondo le vigenti disposizioni di legge, della finalità educativa della prestazione erogata (**Sez. 5, n. 07943/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653331-01**; v. anche Sez. 6-5, n. 14124/2018, Luciotti, Rv. 648868-01: fattispecie in cui è stata confermata la decisione impugnata che aveva riconosciuto l'esenzione ad una società per corsi di formazione organizzati senza finanziamenti pubblici ed in assenza di vigilanza da parte dell'Amministrazione, in conformità ai requisiti stabiliti dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22/E del 2008).

È stato inoltre precisato che, in tema di IVA, anche nel regime anteriore all'entrata in vigore dell'art. 12, comma 1, della l. n. 115 del 2015, che ha introdotto il comma 4-*bis* dell'art. 9 del d.P.R. n. 633 del 1972, le attività accessorie a prestazioni non imponibili devono considerarsi anch'esse non imponibili, a prescindere dalla circostanza che abbiano scontato l'imposta in dogana, poiché, come affermato anche dalla giurisprudenza unionale, una differente interpretazione vanificherebbe il sistema di non imponibilità (Sez. 5, n. 13117/2018, Perrino, Rv. 648856-01, con riguardo a piccole spedizioni di carattere non commerciale o di valore trascurabile). Sul tema si segnala, poi, **Sez. 5, n. 17836/2018, Nonno, Rv. 649612-01**, secondo cui il contratto con il quale un soggetto italiano si impegna, a fronte della pattuizione di un compenso unitario, a commercializzare i prodotti di un altro soggetto appartenente all'Unione Europea e ad offrire, inoltre, una serie di altri servizi, tecnici e amministrativi, costituenti il mezzo per una migliore fruizione dei prodotti, deve essere considerato, ai fini dell'applicazione dell'imposta, come un'unica operazione economica, con la conseguenza che, se per i servizi di intermediazione propriamente detti opera l'esenzione dall'IVA, prevista dall'art. 40, comma 8, del d.l. n. 331 del 1993, conv. in l. n. 427 del 1993 (nel testo applicabile *ratione temporis*), sono esentati dall'imposta anche i servizi accessori.

Per converso, si è ritenuto che l'attività oggetto della clausola di delega al coassicuratore non è esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, poiché la coassicurazione non modifica la ripartizione *pro quota* del rischio tra i coassicuratori, né concerne aspetti essenziali dell'attività d'intermediario o di mediatore di assicurazione, con particolare riguardo alla ricerca di potenziali clienti, e, pertanto, la stessa

non ha natura assicurativa, neppure in via accessoria (Sez. 5, n. 11442/2018, Perrino, Rv. 648201-01).

5.1. Cd. *Pro-rata*.

Se il soggetto passivo IVA ha effettuato operazioni esenti (che non danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti) oppure operazioni non esenti (che danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti), egli non può detrarre l'intero ammontare dell'imposta sugli acquisti, ma è tenuto a determinare il cd. *pro-rata*, ossia la percentuale di detraibilità dell'IVA sugli acquisti, costituita dal rapporto fra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione effettuate nell'anno e l'ammontare di queste più le operazioni esenti.

La Corte di legittimità ha evidenziato che, per verificare se una determinata operazione attiva rientri, o meno, nell'attività propria di una società, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti (cd. *pro-rata*), occorre avere riguardo, non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, ma a quella effettivamente svolta dall'impresa, atteso che, ai fini dell'imposta, rileva il volume d'affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, e, quindi, l'attività in concreto esercitata, in via prevalente (**Sez. 5, n. 08813/2019, Gori, Rv. 653351-01**, la quale ha confermato la decisione impugnata che aveva incluso nella relativa percentuale le operazioni derivanti dall'attività finanziaria svolta da una società, non trattandosi di un'attività occasionale o accessoria, bensì comprimaria o parallela a quella di gestione autostradale, come attestato dall'istituzione di due libri contabili separati per le due attività, dai quali era emersa la misura dei ricavi derivanti dall'attività finanziaria in misura pari a cinque volte la misura dei ricavi derivanti dall'attività gestoria; v. anche Sez. 5, n. 06486/2018, Tricomi L., Rv. 647487-01: fattispecie nella quale la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto inapplicabile il *pro-rata*, in ragione della natura occasionale delle operazioni di compravendita di titoli esenti, in quanto dai bilanci risultava che le stesse non erano mai state volte prima dell'esercizio oggetto dell'accertamento).

6. *Reverse charge*.

Il *reverse charge* è un particolare metodo di applicazione dell'IVA che consente di effettuare l'inversione contabile dell'imposta sul destinatario della cessione del bene o della prestazione di servizio, anziché sul cedente.

Pertanto, effetto fondamentale è lo spostamento del carico tributario IVA dal venditore all'acquirente, con conseguente pagamento

dell'imposta da parte di quest'ultimo: l'onere IVA si sposta, pertanto, dal cedente al cessionario nel caso di cessione di beni e dal prestatore al committente nel caso di prestazioni di servizi.

Il *reverse charge* permette, quindi, di far ricadere gli obblighi IVA sul destinatario della cessione o della prestazione, qualora sia soggetto passivo nel territorio dello Stato. Per applicarlo è necessario, infatti, che entrambe le parti siano soggetti passivi IVA e che il destinatario del bene risieda nel territorio dello Stato.

Questo meccanismo di inversione contabile dell'IVA è sorto come strumento finalizzato alla lotta contro le frodi IVA.

Difatti, di norma, chi fornisce la merce prima fattura e successivamente paga al Fisco, mentre, mediante l'inversione contabile, è il venditore al dettaglio (cioè l'acquirente della merce, ove non sia il consumatore finale) a pagare direttamente l'imposta sul valore aggiunto allo Stato: si salta, quindi, un passaggio e si evitano «manipolazioni». In sostanza, trasferendo il compito dell'assoluzione del pagamento dell'IVA sul destinatario, l'Erario ha una maggiore possibilità di controllo sugli adempimenti. Invero, senza il *reverse charge* il fornitore o venditore avrebbe emesso una fattura con IVA che sarebbe stata versata dall'acquirente al fornitore; quest'ultimo l'avrebbe poi versata allo Stato, mentre l'acquirente l'avrebbe portata in detrazione. Applicando il *reverse charge* IVA, invece, entrambe queste operazioni vengono effettuate dall'acquirente. Quest'ultimo addebiterà l'IVA sulla cessione al consumatore finale, il soggetto passivo effettivo dell'imposta.

La S.C. ha evidenziato che nel sistema dell'inversione contabile denominato *reverse charge*, l'obbligo di autofatturazione e le relative registrazioni assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda con l'assunzione del debito avente ad oggetto l'IVA a monte e la successiva detrazione della medesima imposta a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive (Sez. 5, n. 12649/2017, Tricomi L., Rv. 644152-01, per la ne deriva che, ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA da parte dell'Amministrazione finanziaria, è ammessa anche la prova mediante presunzioni, gravi, precise e concordanti, con conseguente inversione dell'onere probatorio sul contribuente). Con riguardo al meccanismo del *reverse charge*, come chiarito anche dalla giurisprudenza europea, il diritto alla detrazione, che assicura la neutralità fiscale dall'imposta, deve essere accordato ove ne siano rispettati i requisiti sostanziali, anche ove taluni obblighi formali siano stati violati, salvo che da ciò consegua l'effetto d'impedire la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali (Sez. 5, n. 04612/2016, Tricomi L., Rv. 639034-01).

Nondimeno se la violazione degli obblighi formali di contabilità e di dichiarazione non impedisce di per sé la nascita del diritto di detrazione, può incidere sull'esercizio dello stesso, ove, entro il termine previsto dal legislatore nazionale, il titolare non ne faccia uso (Sez. 5, n. 23283/2018, Perrino, Rv. 650510-01).

Il *reverse charge* costituisce, in definitiva, un meccanismo contabile e fiscale la cui finalità è proprio quella di eliminare l'evasione dell'IVA, evitando che l'acquirente detragga l'IVA anche in mancanza di versamento da parte del fornitore.

In questa prospettiva, Sez. 5, n. 08473/2018, Perrino, Rv. 647691-02, ha evidenziato che il meccanismo contabile del *reverse charge*, non configura di per sé un congegno elusivo o frodatorio. Resta tuttavia fermo che le operazioni di cessione compiute in regime d'inversione contabile, ancorché effettuate sotto l'apparente osservanza dei requisiti formali, sono indetraibili in caso di violazione degli obblighi sostanziali, ove venga meno la corrispondenza, anche soggettiva, dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata, con conseguente inesistenza dell'obbligo di corrispondere l'imposta indicata in fattura (**Sez. 5, n. 02862/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652333-01**: fattispecie relativa ad operazioni di cessione di rottami, qualificate come soggettivamente inesistenti in quanto rese da una mera cartiera).

Nei rapporti intracomunitari, invece, tale sistema ha la finalità di evitare la detrazione di lVA 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).

Occorre considerare che Sez. 5, n. 30354/2018, Perrino, Rv. 651561-01, ha sancito il principio in virtù del quale l'associazione temporanea di imprese, sia nell'ipotesi di raggruppamento verticale che orizzontale, non costituisce un'impresa unitaria che esercita la propria attività in modo indipendente, sopportando individualmente il relativo rischio, sicché, non configurando un unitario soggetto passivo IVA, non può avvalersi del metodo del *reverse charge* ai fini dell'assolvimento di detta imposta.

7. Cessioni intracomunitarie.

Il trasferimento di beni all'interno dell'Unione europea non è soggetto a controlli fiscali ed alla tassazione doganale.

Gli acquisti e le cessioni intracomunitarie non costituiscono importazioni o esportazioni in senso tecnico e sono assoggettate allo specifico regime della tassazione nel paese di destinazione.

Ne consegue che le vendite tra soggetti passivi IVA nel territorio UE sono tassate nel Paese di destinazione, a carico del cessionario, salvo che lo stesso sia un consumatore finale, ipotesi nella quale l'operazione è imponibile a carico del venditore, come se l'operazione avvenisse all'interno del mercato dello Stato del cedente.

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, C-21/16), Sez. 5, n. 10006/2018, Caiazzo, Rv. 648067-01, ha ritenuto che, assumendo rilevanza, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità dell'IVA le sole condizioni sostanziali, salvo i casi di frode, anche da parte della normativa interna dettata dall' art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, conv. in l. n. 427 del 1993, in tema di cessioni intracomunitarie la mancata iscrizione di un'impresa cessionaria nel registro VIES non costituisce indizio dell'inesistenza dell'operazione.

Peraltro, come precisato da Sez. 5, n. 22333/2018, Catallozzi, Rv. 650507-01, nell'ipotesi in cui l'acquirente benefici del potere di disporre del bene e non abbia assolto all'obbligo, previsto dall'art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, conv. nella l. n. 427 del 1993, di trasportare lo stesso al di fuori dello Stato membro di cessione, ai fini del riconoscimento della esenzione dall'IVA a favore del fornitore è necessario – in conformità alla giurisprudenza della Corte di Giustizia (CGUE 21 febbraio 2018, *Kreuzmayr*) – che lo stesso abbia agito in buona fede, impiegando la massima diligenza esigibile da un operatore accorto, valutata secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, rispetto alle circostanze del caso concreto, al fine di assicurarsi di non essere coinvolto in

un'operazione finalizzata ad un'evasione delle imposte. Ne deriva che, in caso di vendita con clausola «franco fabbrica, il cedente ha diritto all'esenzione IVA solo ove fornisca la prova documentale rappresentativa dell'effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione o di «fatti secondari», dai quali desumere la presenza delle merci in un territorio diverso dallo Stato di residenza, ovvero, se la documentazione sia in possesso di terzi non collaboranti e non sia acquisibile da altri soggetti, di aver espressamente concordato, nei contratti stipulati con vettore, spedizioniere e cessionario, l'obbligo di consegna del documento e, a fronte dell'altrui inadempimento, di aver esperito ogni utile iniziativa giudiziaria (**Sez. 5, n. 04045/2019, Catallozzi, Rv. 652945-01**).

Tuttavia, l'omessa o errata comunicazione da parte del soggetto passivo del codice identificativo del tributo costituisce una violazione meramente formale che non incide sul regime di esenzione previsto per gli scambi tra operatori comunitari, quando la ricorrenza, in capo al destinatario, della qualità di soggetto d'imposta nello Stato d'appartenenza, secondo il principio di tassazione del luogo di destinazione dei beni, non sia contestata e non sussistano seri indizi che lascino supporre l'esistenza di una frode (Sez. 5, n. 25651/2018, Catallozzi, Rv. 650719-01).

Resta peraltro fermo che, il cedente non può beneficiare, nelle ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, dell'esenzione di imposta di cui all'art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, conv. in l. n. 427 del 1993, non sussistendo in detta ipotesi né l'effettività dell'esportazione della merce nel territorio dello Stato nel quale risiede il cessionario, né la buona fede dello stesso cedente (**Sez. 5, n. 13743/2019, Fichera, Rv. 653948- 01**).

CAPITOLO II

L'IMPOSTA DI REGISTRO

(di Giacomo Stalla – Lorenzo Delli Priscoli – Marzia Minutillo Turtur)[3]

SOMMARIO: 1. Profili generali. – 2. Imposta di registro sugli atti negoziali. – 2.1. Casistica. Trasferimento di immobili. – 2.2. Fideiussioni. – 2.3. *Trust*. – 3. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare. – 3.1. La rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale. – 3.2. 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. – 3.3. 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. – 3.4. Peculiarità ed autonomia dell'interpretazione negoziale in materia tributaria. – 4. Agevolazione cd. prima casa. – 4.1. Il requisito della residenza. – 4.1.1. Mancato trasferimento della residenza entro il termine normativamente previsto: casistica. – 4.1.2. Insussistenza del diritto di proprietà o di un diritto reale cd. minore su un altro immobile. – 4.1.3. Decadenza dall'agevolazione – 5. Imposta sulla registrazione degli atti giudiziari. – 5.1. Casistica.

1. Profili generali.

L'imposta di registro è disciplinata dal d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (cd. Testo unico dell'imposta di registro, d'ora in poi anche TUR), così suddiviso: 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 un'imposta indiretta in quanto colpisce il trasferimento di ricchezza (ad esempio, l'acquisto di un appartamento) ed è 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

[3] In particolare, il Cons. Lorenzo Delli Priscoli ha redatto i §§ 1, 2 e 5, il Cons. Giacomo Stalla il § 3 e la Dott.ssa Marzia Minutillo Turtur il § 4 e ciascuno i rispettivi sottoparagrafi.

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 (cd. principio di alternatività IVA/registro): 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 esempio, 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 dell'avvenuta registrazione.

Per i contratti di locazione e gli altri atti relativi agli immobili è stata attivata una procedura di registrazione telematica svolta da soggetti abilitati dall'art. 10 TUR (ad esempio, i notai), che sostituisce, con identiche caratteristiche, la presentazione diretta all'Ufficio. A riguardo, la Corte di cassazione ha precisato che, in tema di imposta di registro, il controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla regolarità dell'autoliquidazione e del versamento della stessa in via telematica da parte dei soggetti di cui all'art. 10, lett. *b)*, del d.P.R. n. 131 del 1986, tra i quali sono ricompresi i notai per gli atti redatti, ha natura anche sostanziale e prescinde dalla natura principale o complementare dell'imposta (Sez. 5, n. 13626/2018, Castorina, Rv. 648676-01).

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 (ad esempio, il diritto di abitazione); gli atti formati all'estero che comportino trasferimenti assimilabili a quelli sopra indicati.

La legge prevede in tali casi la registrazione entro un termine fisso, generalmente determinato 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 ad 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).

Pertanto, sulla base del presupposto per il quale l'obbligo di registrazione di cui all'art. 22 TUR trova applicazione soltanto per gli atti che devono essere registrati entro un termine fisso o in caso d'uso, la Corte di legittimità ha evidenziato che non opera per i buoni postali fruttiferi, che non rientrano in alcuna categoria per la quale sia prevista la registrazione, essendo contemplata, peraltro, dall'art. 8 della tabella allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, l'esenzione da detto obbligo per titoli similari (Sez. 5, n. 09504/2018, Zoso, Rv. 647831-01).

L'art. 69 del d.P.R. n. 131 del 1986 sanziona espressamente il ritardo nella registrazione dell'atto. La S.C. ha chiarito, tuttavia, che l'omessa richiesta di registrazione nei termini di legge costituisce una violazione punibile con la sanzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, disposizione, quest'ultima, avente portata generale (Sez. 5, n. 07608/2018, Fasano, Rv. 647680-01).

Nel periodo in rassegna, è stato chiarito, in termini generali, che l'imposta di registro liquidata dall'Ufficio a seguito dell'accertata insussistenza dei presupposti di un trattamento agevolato applicato al momento della registrazione dell'atto, deve essere qualificata come «complementare» e non come «principale» o «suppletiva», in quanto, da un lato, essa è applicata successivamente e, da un altro, non è volta ad emendare errori o omissioni da parte dell'Ufficio in sede di registrazione: ne consegue che la relativa richiesta di pagamento deve essere contenuta in uno specifico atto impositivo, che deve essere notificato ai contribuenti entro tre anni dalla registrazione dell'atto (**Sez. 5, n. 01802/2019, D'Oriano, Rv. 652323-02**).

2. Imposta di registro sugli atti negoziali.

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.

Si tratta di un'ipotesi di solidarietà paritetica (ricorrente quando tutti i coobbligati sono ugualmente interessati al presupposto impositivo) e non di solidarietà dipendente (nella quale, invece, il vincolo per il pagamento riguarda, oltre ai coobbligati che hanno realizzato la fattispecie principale, anche soggetti che hanno posto in essere un'attività secondaria rispetto a quella che manifesta la capacità contributiva) con la conseguenza che ciascun debitore è tenuto per l'intero nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, la quale nella riscossione non è vincolata né dal beneficio dell'ordine, né da quello di previa escussione, mirando la norma a rendere più sicura ed agevole la realizzazione del diritto alla percezione del tributo (Sez. 5, n. 13139/2018, De Masi, Rv. 648668-01).

È stato chiarito che dette parti devono identificarsi, a seguito della riqualificazione ex art. 20 TUR, in tutte quelle che abbiano partecipato ai distinti negozi ricondotti ad un'operazione causalmente unitaria (Sez. 6-5, n. 12909/2018, Carbone, Rv. 648641-01).

Sul piano processuale, la natura solidale dell'obbligazione esclude la ricorrenza tra le parti del litisconsorzio necessario (Sez. 5, n. 01698/2018, Stalla, Rv. 646921-01).

Peraltro, l'acquirente di un immobile, che abbia ricevuto la notificazione di 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 ha impugnato l'avviso di rettifica propedeutico a quello di liquidazione, ed anche se ha pagato la pretesa imposta, purché 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: fattispecie nella quale è stata annullata la decisione 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).

Su un piano generale, 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).

Per altro verso, sempre in termini generali, la S.C. ha chiarito che, in tema di contratto per persona da nominare, il terzo designato subentra nel contratto per effetto della nomina e della sua contestuale accettazione e, quindi, acquista i diritti ed assume gli obblighi già facenti capo al contraente originario con effetto retroattivo, con la conseguenza che, nel caso in cui l'originario stipulante con riserva abbia versato al preliminare l'imposta proporzionale sugli acconti, l'*electus* che abbia diritto di versare l'imposta di registro in misura fissa ha il correlato diritto al rimborso dell'imposta proporzionale versata sull'acconto al preliminare, attesa l'unitarietà logico-giuridica della sequenza preliminare-definitivo anche agli effetti fiscali (Sez. 5, n. 30192/2017, Carbone, Rv. 646302-01).

È stato successivamente specificato che l'art. 32 TUR 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).

2.1. Casistica. Trasferimento di immobili.

A seguito della sostituzione dell'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ad opera dell'art. 24, comma 5, della l. 7 luglio 2009, n. 88 - che, con effetto retroattivo, stante la finalità di adeguamento al diritto unionale, ha eliminato la presunzione legale relativa (introdotta dall'art. 35, comma 3, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., in l. 4 agosto 2006, n. 248) 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).

L'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta, riguardante atti che hanno ad oggetto beni immobili, adottato a seguito di comparazione con beni simili, deve ritenersi adeguatamente motivato, ove contenga la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto utilizzato come parametro di riferimento, e cioè delle parti utili a far comprendere il parametro impiegato per la rettifica, essendo anche in questo modo adempiuto l'obbligo di allegare all'avviso l'atto tenuto in considerazione ai fini della comparazione (**Sez. 5, n. 03388/2019, Penta, Rv. 652637-01**, fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto non sufficientemente motivato l'avviso di rettifica e di liquidazione delle maggiori imposte ipotecarie e catastali, commisurate alla base imponibile dell'imposta di registro, riguardanti la compravendita di un complesso immobiliare, nel quale erano state indicate solo l'ubicazione, la destinazione e l'estensione dei beni, oggetto degli atti utilizzati per la comparazione, ritenuti non conoscibili, anche se si trattava di atti pubblici, in mancanza dell'indicazione del numero di repertorio e di raccolta, oltre che della data del rogito e del nominativo del notaio rogante).

Le Commissioni tributarie, oltre alla possibilità di confermare o annullare l'atto dell'Amministrazione, hanno il potere di rivedere la stima operata dall''Ufficio, non potendo, tuttavia, sopperire alla carenza di prova del credito impositivo (Sez. 5, n. 01728/2018, Stalla, Rv. 646897-01).

Per altro verso, la Corte di legittimità (Sez. 5, n. 01961/2018, Zoso, Rv. 646898-01) ha altresì affermato 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. 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).

Ciò posto, si rinvengono numerosi chiarimenti nella giurisprudenza di legittimità in ordine a fattispecie peculiari di trasferimento di immobili.

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. 24/2014 - 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).

È stato inoltre chiarito che, in tema d'imposta di registro, catastale e ipotecaria, l'art. 1, commi 25-28, della l. 24 dicembre 2007, n. 244, 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. 23 dicembre 2000, n. 388), 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. 31 ottobre 1990, n. 347, 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).

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).

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 (Sez. 6-5, n. 02189/2018, Cirillo E., Rv. 647105-01).

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 Corte di cassazione 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).

Sez. 5, n. 03409/2019, Castorina, Rv. 652503-01, ha sottolineato che, con riferimento agli immobili per i quali sia stata proposta la rendita con la procedura DOCFA, il contribuente può chiedere l'applicazione del regime di determinazione dell'imponibile basato sul criterio del cd. «prezzo-valore», di cui all'art. 52, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 131 del 1986, e la relativa istanza deve intendersi quale richiesta di attribuzione della rendita catastale ai fini della valutazione automatica di cui all'art. 52,

comma 4, cit. con la conseguenza che l'errata indicazione in atto di un valore catastale inferiore a quello che risulterebbe dall'applicazione degli ordinari criteri di legge non comporta la decadenza dal regime del prezzo-valore, ma solo la liquidazione della maggiore imposta calcolata sulla differenza tra il valore originariamente tassato e quello successivamente determinato, con i relativi interessi ma senza comminazione di sanzioni, non assumendo rilevanza il maggior corrispettivo pattuito o il maggiore valore reale dichiarato.

2.2. Fideiussioni.

In tema di imposta di registro, ex 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, conv. in l. 24 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).

2.3. Cessione di 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'lVA, 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 (Sez. 5, n. 33486/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652261-01).

In tema 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., in l. n. 214 del 2011, ha stabilito che la cessione anche di un singolo impianto, purché 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).

Secondo quanto sottolineato nel periodo in esame da **Sez. 5, n. 07750/2019, Fasano, Rv. 653325-01**, ai fini della determinazione del valore dell'avviamento dell'azienda, i criteri di cui al d.P.R. n. 460 del 1996 possono essere utilizzati nonostante l'abrogazione di tale decreto da parte del d.lgs. n. 218 del 1997, atteso che lo stesso non ha previsto un metodo alternativo di determinazione di tale valore, ferma la possibilità per il contribuente di dimostrare un valore inferiore dell'avviamento aziendale rispetto a quello accertato. È stato poi più specificamente precisato che 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).

Con riguardo alla peculiare fattispecie della cessione dell'azienda avente ad oggetto servizi pubblici essenziali, **Sez. 6-5, n. 09207/2019, Castorina, Rv. 653400-01**, ha peraltro chiarito che deve essere escluso dalla base imponibile il valore dell'avviamento commerciale, in quanto incompatibile con la disciplina in tema di cessazione anticipata della concessione di servizi pubblici recata dall'art. 10 del d.P.R. n. 168 del 2010, che fissa la regola della gratuità della cessione tra gestore succeduto e gestore subentrante, stabilendo che la cessione avvenga al valore netto di valutazione delle infrastrutture e dei beni strumentali.

Il valore effettivo dell'azienda, rispetto a quello dichiarato, deve essere accertato tenendo conto del criterio di cui all'art. 51, comma 4, TUR 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).

2.4. Conferimento di immobili in società.

Per **Sez. 6-5, n. 09209/2019, Capozzi, Rv. 653726-01**, nell'ipotesi di conferimento di immobili in società, ove i conferenti siano persone fisiche, la base imponibile non può essere depurata delle 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, in quanto, ai sensi dell'art. 50 del d.P.R. n. 131 del 1986 - il quale ha trasposto nel nostro ordinamento la direttiva n. 335/69/CEE - ai fini della deducibilità, deve sussistere un collegamento fra le passività ed i beni conferiti, anche al fine di evitare la costituzione di mutui ipotecari allo scopo di eludere l'imposizione.

2.5. Accordi volti a reintegrare i diritti dei cd. eredi necessari.

Sez. 5, n. 01141/2019, De Masi, Rv. 652633-01, ha precisato che gli accordi diretti a reintegrare i diritti dei legittimari sono assoggettati all'imposta di registro ai sensi dell'art. 29 del d.P.R. n. 131 del 1986, e non a quella di successione, ove non abbiano natura meramente ricognitiva dell'inefficacia delle disposizioni testamentarie lesive, ma siano volti a modificare e/o integrare le stesse, poiché le attribuzioni concordate tra gli interessati non hanno natura ereditaria ma concretano un trasferimento. (In applicazione di tale principio, nella specie la S.C. ha ritenuto assoggettato ad imposta di registro un accordo con il quale la legittima era stata reintegrata mediante attribuzione di una somma di denaro previa

rinuncia, da parte del legittimario, al legato in sostituzione di legittima allo stesso destinato per testamento).

3. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare.

3.1. La rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale.

L'art. 1, comma 87, lett. *a*), della l. 27 dicembre 2017, n. 205 (cd. legge di bilancio 2018) ha modificato l'art. 20 TUR in tema di «*interpretazione degli atti*», la cui previgente formulazione («*L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*») trova oggi una più circoscritta definizione normativa.

Ribadito il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, il recente 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, comporta la necessaria considerazione anche di elementi esterni all'atto ed, in particolare, di quelli desumibili da atti eventualmente collegati con quello presentato alla registrazione.

I passaggi principali di quest'ultimo orientamento (su cui v., tra le tante, Sez. 5, n. 10743/2013, Bruschetta, Rv. 626531-01; Sez. 5, n. 06405/2014, Napolitano, Rv. 630589-01; Sez. 5, n. 25001/2015, Chindemi, Rv. 637841-01) possono 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);
- 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 una casistica giurisprudenziale vastissima ed eterogenea di qualificazione (ri-qualificazione) giuridica ex art. 20 TUR, in virtù della quale, solo per citare qualche esempio più ricorrente:

- è vendita il conferimento di aziende o immobili, anche gravati da mutui ipotecari accollati dalla società conferitaria, collegato alla

successiva cessione a terzi delle quote di quest'ultima: tra le altre, Sez. 6-5, n. 12909/2018, Carbone, Rv. 648641-01, ha rilevato che il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione dal conferente a terzi delle quote della società devono essere qualificati come cessione di azienda se il Fisco riconosca nell'operazione complessiva, in base alle circostanze obiettive del caso concreto, la causa unitaria della cessione aziendale;

- è vendita la fattispecie di collegamento negoziale tra mutuo ipotecario e conferimento alla società dell'immobile su cui grava l'ipoteca, anche senza una successiva cessione delle quote societarie: Sez. 5, n. 04589/2018, Delli Priscoli, Rv. 647214-01; Sez. 5, n. 07637/2018, De Masi, Rv. 647555-01;
- è cessione di azienda la vendita separata, ma collegata, di tanti beni singolarmente considerati, ma funzionalmente suscettibili di destinazione ed organizzazione produttiva unitaria: Sez. 5, n. 01955/2015, Chindemi, Rv. 634166-01; Sez. 5, n. 17965/2013, Rv. 628454-01; nonché Sez. 5, n. 31069/2017, De Masi, Rv. 649707-01, secondo cui la nozione di cessione d'azienda assunta ai fini dell'imposta di registro induce a riaffermare la centralità dell'elemento funzionale, ossia del legame fra singolo elemento aziendale ed impresa, che conferisce l'attributo aziendale a ciascuno degli elementi che la compone, e che non viene meno nelle cessioni scomposte di beni aziendali, con formula cd. «spezzatino» o «a gradini» (*step-transactions*); per cui soltanto il bene che non può considerarsi funzionale all'esercizio dell'impresa condotto con quell'azienda, e che la volontà delle parti abbia voluto escludere dalla fattispecie negoziale, potrà essere considerato autonomamente, mentre, in caso contrario, l'imposizione non potrà essere frazionata, e la fattispecie negoziale sarà considerata fiscalmente come cessione d'azienda, o di ramo d'azienda, indipendentemente da cosa le parti abbiano scritto in contratto; ha osservato Sez. 5, n. 21767/2017, Fuochi Tinarelli, Rv. 645463-01, che: a fini della determinazione dell'imposta applicabile, la qualificazione di un negozio come cessione d'azienda postula una valutazione complessiva dell'operazione economica realizzata, assumendo rilievo preminente la causa reale di essa, alla luce dell'obiettivo economico perseguito e dell'interesse delle parti alle prestazioni;
- è cessione di azienda sociale la cessione totalitaria delle quote di una società operativa: Sez. 6-5, n. 24594/2015, Cosentino, Rv. 637842-01;
- è vendita di area edificabile la cessione di un terreno con retrostante fabbricato vetusto, collegata alla successiva richiesta, da parte

dell'acquirente, di concessione edilizia per la demolizione e la ricostruzione: Sez. 5, n. 24799/2014, Bruschetta, Rv. 633553-01;

- è vendita onerosa la rapida successione di finanziamento alla società contribuente, apporto del patrimonio immobiliare di questa ad un fondo comune di investimento immobiliare verso accollo liberatorio del finanziamento in capo alla società di gestione del fondo, attribuzione all'apportante di quote di partecipazione al fondo per ammontare di gran lunga inferiore al valore finanziato, cessione delle quote stesse ad altri partecipanti o investitori: Sez. 5, n. 15319/2013, Cappabianca, Rv. 627197-01 (in relazione al caso Tamerice);
- l'imposta agevolata sostitutiva di quelle di registro, bollo ed ipotecaria sulle operazioni di credito a medio-lungo termine (art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601) non si applica, non solo quando il contratto di finanziamento contenga una clausola che renda discrezionale il recesso unilaterale della banca prima dei 18 mesi, ma anche quando tale clausola sia contenuta in un contratto di conto corrente con apertura di credito al quale il contratto di finanziamento sia collegato (Sez. 5, n. 06505/2018, Stalla, Rv. 649763-01).

Unica voce dissonante, nel più recente panorama giurisprudenziale di legittimità in materia, è costituita da Sez. 5, n. 02054/2017, D'Isa, Rv. 642530-01, 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 isolatamente espressa non ha però avuto seguito, tanto da escludersi che sia da essa scaturito un vero e proprio contrasto interpretativo interno alla sezione tributaria.

In particolare, Sez. 5, n. 11873/2017, De Masi, Rv. 649760-01, ha preso posizione sui principi richiamati da Sez. 5 n. 2054/2017, cit., osservando, in ripristinata continuità con l'orientamento pregresso, che è proprio la formulazione dell'art. 20 TUR a consentire il superamento dell'individuato limite all'attività di interpretazione dell'atto consentita all'Amministrazione, sicché la proposta lettura della disposizione mal si concilia con il principio costituzionale della capacità contributiva ed ignora la ricordata evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell'imposta.

Soggiunge, in particolare, la richiamata Sez. 5, n. 11873/2017, cit., che l'art. 20 cit. fissa un chiaro criterio secondo cui, nell'imposizione del negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale ad all'effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti. L'esaminata disposizione non richiede l'intento elusivo, che può esserci ma non deve necessariamente esserci, sicché il tema d'indagine non consiste nell'accertare cosa la parti hanno scritto, ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale, e tanto non discende dal contenuto delle peculiari dichiarazioni delle parti medesime.

Con tale pronuncia si è altresì ribadita la pacifica utilizzabilità, anche in materia di imposizione ex art. 20 del T.U.R., degli istituti civilistici generali:

- della «*causa concreta*» del contratto (già focalizzata, quale parametro di valutazione della validità del contratto, da Sez. 3, n. 10490/2006, Travaglino, Rv. 592154-01; e successivamente innumerevoli volte ripresa, fino a costituire un criterio generalmente riconosciuto di «interpretazione» del medesimo), qui definita quale sintesi degli interessi perseguiti e scopo pratico del negozio inteso, al di là del modello astratto utilizzato, come funzione individuale della singola e specifica negoziazione;
- del «*collegamento negoziale*», definibile nella risultante di un elemento oggettivo di connessione e di un elemento soggettivo di perseguimento di un fine ulteriore rispetto a quello raggiungibile dai singoli negozi isolatamente considerati; così da dar vita ad un meccanismo attraverso il quale le parti perseguono un risultato economico complesso, che viene realizzato, non attraverso un autonomo e nuovo contratto, ma attraverso una pluralità coordinata

di contratti, i quali conservano una loro causa autonoma, anche se ciascuno è concepito, funzionalmente e teleologicamente, come collegato con gli altri, cosicché le vicende che investono un contratto possono ripercuotersi sull'altro. Ciò che vuol dire che, pur conservando una loro causa autonoma, i diversi contratti legati dal loro collegamento funzionale sono finalizzati ad un unico regolamento dei reciproci interessi (tra le molte, Sez. 1, n. 20726/2014, Mercolino, Rv. 632438-01).

Ferma la rilevanza del collegamento negoziale – la cui sussistenza in concreto, sotto il profilo tanto soggettivo quanto oggettivo, è demandata all'accertamento del giudice di merito, in quanto questione di fatto - la S.C. è stata investita del problema della decorrenza del termine di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento ex art. 20 TUR.

Proprio sul presupposto della unitarietà causale e della circostanza che l'Amministrazione non avrebbe modo di esercitare la potestà impositiva prima della disamina dell'ultimo segmento della sequenza negoziale programmata, si è stabilito che tale termine di decadenza - individuato in quello triennale ex art.76, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986 – decorra dalla data di registrazione dell'ultimo atto dell'unica fattispecie complessa (Sez. 5, n. 11474/2018, Mondini, Rv. 648021-01; in conformità a Sez. 5, n. 25001/2015, Chindemi, Rv. 637841-01).

Per contro, si è affermato (Sez. 5, n. 08792/2017, De Masi, Rv. 649759-01) che la qualificazione giuridica degli atti negoziali registrati ai sensi dell'art. 20 TUR rientra tra le attribuzioni dell'Ufficio territoriale che ha ricevuto l'atto presentato a registrazione sicché - fermo restando il su indicato indirizzo sul diverso problema della decorrenza del termine di decadenza dall'«ultimo» atto collegato - la competenza territoriale per l'espletamento dell'attività di accertamento va invece riposta nell'Ufficio investito, ex art. 9 del d.P.R. n. 131 del 1986, della richiesta di registrazione del «primo» atto. Ciò perché il primo degli atti registrati mantiene pur sempre una propria individualità giuridica, in quanto i singoli negozi utilizzati in combinazione strumentale nella fattispecie complessa non assumono una differente rilevanza sul piano causale, cosa che non consente di identificare un negozio principale rispetto ad un altro, accessorio o subordinato. Non ha fondamento, quindi, dare prevalenza all'operazione di cessione delle quote societarie sol perché conclusiva della predetta fattispecie complessa.

Del tutto distinta dall'ipotesi, fin qui considerata, di interpretazione-qualificazione dell'atto per effetto di collegamento negoziale sintomatico di causa unitaria, è quella in cui si verifichino vari trasferimenti - contenuti in unico atto, a favore di diversi soggetti - del

diritto di proprietà o di usufrutto di un unico bene; nel qual caso, si è affermata (Sez. 6-5, n. 15774/2017, Conti, Rv. 644725-01) la ricorrenza di separata ed autonoma imposizione di ciascun trasferimento, ai sensi del comma 1 dell'art. 21 TUR («*atti che contengono più disposizioni*»); dal momento che in tema d'imposta di registro, il negozio complesso, cui si applica, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.P.R. cit., la sola tassazione della disposizione soggetta al regime più oneroso, è contrassegnato da una causa unica, mentre ricorre il collegamento negoziale laddove distinti negozi, ciascuno soggetto ad unimposta, confluiscono in una fattispecie complessa pluricausale, della quale ognuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili.

Applicativa di questo indirizzo è **Sez. 6-5, n. 25341/2018, Napolitano, Rv. 651431-01**, secondo cui nell'ipotesi di contestuali cessioni di tutte le quote sociali in favore di uno stesso cessionario, ciascuna di esse è soggetta ad imposta di registro, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, non essendo configurabile un negozio complesso, connotato da una causa unitaria, ma distinti e autonomi atti negoziali, che, pur configurando una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, realizzano tuttavia interessi immediati autonomamente identificabili.

La maggiore imposta liquidata dall'Ufficio in esito a riqualificazione giuridica dell'atto, ex art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, non ha natura principale né suppletiva, bensì – secondo la tripartizione di cui all'art. 42 dello stesso TUR – complementare (**Sez. 5, n. 00881/2019, D'Ovidio, Rv. 652194-01**). Nello stesso senso si è espressa **Sez. 5, n. 15450/2019, Stalla, Rv. 654155-01**, la quale ha conseguentemente escluso – in procedura di registrazione e liquidazione telematica dell'imposta ex art. 3-*ter* del d.lgs. n. 463 del 1997 – la responsabilità solidale del notaio rogante così come prevista, per la sola imposta principale, dall'art. 57 TUR.

3.2. 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.

La rilevanza interpretativa del collegamento negoziale mantiene una sua attualità anche dopo l'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, così come riformato dall'art. 1, comma 87, lett. *a)*, della l. n. 205 del 2017 (legge di bilancio 2018).

Nel corso del 2018 si è ritenuto che l'orientamento di legittimità circa la rilevanza interpretativa del collegamento negoziale mantenesse una sua attualità pur dopo l'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 20 TUR, così come riformato nel 2017.

La S.C., richiesta dell'applicazione, in via diretta o mediante cassazione con rinvio, dello *ius superveniens*, ha 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 è affermato 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 ha natura interpretativa, ma innovativa, in quanto introduce limiti all'attività di riqualificazione della fattispecie precedentemente non previsti: ne deriva che tale disposizione non ha 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) - è stata sorretta dal seguente ragionamento:

- per quanto nella relazione illustrativa alla legge di bilancio 2018 si dica che la nuova formulazione dell'art. 20 ha funzione chiarificatrice del criterio di individuazione della natura e degli effetti che devono essere presi in considerazione ai fini della registrazione, la scelta del legislatore è stata tuttavia quella di modificare profondamente, non solo la lettera, ma anche la struttura della norma; introducendovi, da un lato, il numero singolare nel richiamo all'«*atto presentato*» (in luogo degli «*atti presentati*») alla registrazione, e inserendo espressamente, dall'altro, il limite in base al quale l'interpretazione deve compiersi «*sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*»; si è dunque in presenza non di una semplice rilettura autentica del medesimo testo normativo in precedenza vigente, bensì di un intervento innovativo volto a circoscrivere l'oggetto stesso dell'interpretazione e riqualificazione giuridica dell'atto, mediante l'introduzione di limiti e presupposti prima non contemplati;
- ancorché effettivamente avversato dalla dottrina e da parte della giurisprudenza di merito, l'orientamento volto a valorizzare, nell'attività di qualificazione giuridica, anche gli elementi extratestuali e di collegamento negoziale costituiva *jus receptum* nel formante giurisprudenziale di legittimità consolidatosi negli ultimi anni (fatta eccezione, come detto, per Sez. 5, n. 02054/2017 cit., peraltro più volte successivamente disattesa in consapevole ed argomentato dissenso), sicché non può dirsi che l'intervento riformatore si sia posto

l'obiettivo, tipico della norma interpretativa, di porre fine ad un dissidio applicativo pregresso; vero è, piuttosto, che il legislatore ha inteso, con ciò, innovare il dato normativo dando ingresso alla posizione dottrinale secondo cui il ricorso al collegamento negoziale (unitamente al criterio della causa concreta ovvero reale del negozio pluri-atto, unitariamente considerato) finirebbe con l'attribuire sviata rilevanza, ex art. 20: a) più alla «operazione» (nozione consona non al registro, ma all'IVA; imposta che, di norma, prescinde dall'interpretazione testuale, e che si pone con il primo in rapporto di alternatività) che all' «atto»; *b)* soprattutto, più al risultato economico che all'effetto giuridico dell'atto stesso (sicché, tassando il collegamento negoziale, in luogo del singolo atto presentato alla registrazione, si verrebbe a determinare una sorta di inammissibile *aliud pro alio* impositivo);

- nemmeno, il carattere meramente interpretativo della disposizione di riforma poteva desumersi dalla sopravvenuta esigenza di coordinare l'art. 20 con l' art.10-*bis* della l. 212 del 2000, il quale, colmando il *deficit* strutturale della prima disposizione, prende invece espressamente in considerazione la fattispecie di collegamento negoziale, ma ai fini non già della interpretazione dell'atto, bensì dell'emersione di un fenomeno di abuso del diritto e, pertanto, di elusione fiscale (obiettivo estraneo all'art. 20); sul punto, si è infatti osservato (Sez. 5, n. 02007/2018, Zoso, cit.) che alla norma della legge di bilancio 2018 «non si può riconoscere l'effetto interpretativo di quella previgente poiché essa introduce dei limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie che prima non erano previsti, fermo restando che l'Amministrazione può dimostrare la sussistenza dell'abuso del diritto previsto dall'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 il quale, alla lett. *a)*, attribuisce espressamente rilevanza al collegamento negoziale, ma nel solo ambito, appunto, dell'abuso del diritto e non più in quello della mera riqualificazione giuridica; sennonchè, l'orientamento giurisprudenziale prevalente ha escluso la natura antielusiva dell'art. 20 a beneficio di quella della qualificazione giuridica della fattispecie per il che non si può affermare che la modifica introdotta all'art. 20 d.P.R. 131/86 dalla l. n. 206 del 2017 abbia natura interpretativa alla luce dell'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 poiché tale ultima norma disciplina il diverso ambito dell'abuso del diritto.

L'indirizzo di non-retroattività della norma riformatrice – qui formatosi su un terreno particolarmente impervio, perché involgente l'interpretazione di una disposizione di legge incidente su altra disposizione di legge avente dichiaratamente ad oggetto il criterio di interpretazione di un atto negoziale - è stato più volte ribadito nel corso

del 2018: v., tra le altre, Sez. 5, n. 07637/2018, De Masi, Rv. 647555-01; Sez. 6-5, n. 08619/2018, Napolitano, Rv. 647729-01.

Nello stesso solco si pone anche Sez. 5, n. 04407/2018, Delli Priscoli, Rv. 647209-01, secondo cui l'art. 1, comma 87, lett. *a)*, della l. n. 205 del 2017, che ha modificato l'art. 20 TUR, non esplica, in mancanza di espressa previsione, effetto retroattivo, in quanto è privo dei connotati della legge interpretativa, poiché, da un lato, introduce limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie in assenza non previsti e, da un altro, non sussisteva sulla portata della disposizione un contrasto giurisprudenziale, sicché la nuova disciplina trova applicazione soltanto per gli atti stipulati successivamente alla data in vigore della stessa, ovvero al 1° gennaio 2018. Quest'ultima decisione ha ulteriormente confortato il convincimento in esame, con ampie considerazioni di sistema sulla operatività nell'ordinamento di una regola generale di tendenziale irretroattività della norma civile e di quella tributaria (e ciò anche con richiamo a C.Cost. nn. 193/2017; n. 257/2017; CGUE, Grande Sezione, 6 settembre 2011, C-108/10, § 83, Corte EDU 9 dicembre 1994, *Raffineries Greques Stran et Stratis Andreadis c. Grecia*, § 37-50; Corte EDU 8 novembre 2012, *Agrati c. Italia*, §11).

Osserva inoltre Sez. 5, n. 04407/2018, cit. che, sul piano degli interessi coinvolti, anche a voler prescindere, da un lato, dall'assenza di un'espressa menzione della retroattività del nuovo art. 20 nel corpo della legge e, dall'altro, da un'indagine circa la ragionevolezza della norma, non si riscontrano quegli «adeguati motivi di interesse generale» richiamati dalla Consulta o quelle «ragioni imperative di interesse generale » citate dalla Corte di Strasburgo, elementi ritenuti necessari per sostenere la retroattività della norma; trattandosi anzi di disciplina che, prima facie, non appare certo assecondare gli interessi del Fisco e quindi della collettività in generale. Con ciò mostrando di riguardare gli adeguati motivi di interesse generale, eventualmente giustificanti la retroattività della norma, nell'ottica più della tutela del gettito che dell'esigenza in sé di porre fine ad una pregressa condizione di incertezza interpretativa.

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.

In applicazione di tale intervento normativo **Sez. 5, n. 00722/2019, Penta, Rv. 652156-01**, ha ritenuto che, ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, l'Amministrazione, pur non essendo tenuta a conformarsi alla qualificazione attribuita dalle parti al contratto, non può travalicare 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.

3.3. Norma di mera qualificazione o antielusiva? Il rapporto tra l'art.20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'art.10 bis della l. n. 212 del 2000.

Si è detto del sopravvenire - con l'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, introdotto dal d.lgs. n. 128 del 2015 - di un'ulteriore norma potenzialmente suscettibile di interferire con l'art. 20. L'art.10-*bis* tra l'altro:

- equipara, con riguardo a tutti i tributi (assumendo la prima quale manifestazione economica del secondo), le ipotesi di elusione fiscale e di abuso del diritto;
- ne definisce il contenuto con richiamo a quelle operazioni che, pur nell'ossequio formale delle norme tributarie, siano prive di sostanza economica diversa da quella volta unicamente alla realizzazione di vantaggi fiscali indebiti;
- estende espressamente la fattispecie anche agli atti ed ai contratti che risultino «*tra loro collegati*»;
- introduce determinate procedure e garanzie per il contribuente (contraddittorio preventivo; obbligo di motivazione dell'atto impositivo sui contestati profili di elusione; onere a carico dell'Amministrazione finanziaria della prova della condotta abusiva, con accollo al contribuente dell'onere di dimostrare la sussistenza delle ragioni extrafiscali dell'atto; preclusione al rilievo d'ufficio del carattere

elusivo dell'atto; possibilità di interpello) completamente estranee all'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986;

- esclude espressamente la rilevanza penale dell'elusione (non considerata vera e propria frode alla legge o ai creditori), fermo restando il suo assoggettamento alle sanzioni amministrative tributarie.

Non è questa la sede per soffermarsi sul (tormentato) processo di affermazione, nell'ordinamento nazionale, di un generale principio antielusivo. Basterà ricordare che l'esistenza di tale principio è stata fondata dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, per i tributi non armonizzati, sui principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, oltre che sulla valenza non esaustiva né tassativa, ma puramente esemplificativa, dell'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 (oggi abrogato). La stessa giurisprudenza di legittimità ne ha disegnato il contenuto, nel senso che esso preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, degli strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (Sez. U, n. 30055/2008, D'Alessandro, Rv. 605849-01).

Ma questo orientamento si poneva a specificazione ed integrazione di un altro indirizzo che, formatosi su fattispecie impositive anteriori all'entrata in vigore (1997) del citato art. 37-*bis*, individuava anch'esso l'esistenza nell'ordinamento interno di una clausola generale antielusiva, la cui matrice veniva però individuata (anche in materia di imposta dei redditi, come nelle operazioni di cd. *dividend washing*) in fonti non costituzionali, ma comunitarie; e la cui violazione comportava la nullità dei negozi collegati per difetto di causa, in quanto finalizzati a null'altro che alla realizzazione dell'abuso fiscale (a partire da Sez. 5, n. 20398/2005, Altieri, Rv. 584630-01; dirimente, quanto ai tributi armonizzati, è la nota sentenza CGUE 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02).

Tornando alla questione più specificamente in esame, la Corte di cassazione ha talvolta affermato che anche l'art. 20 TUR dovrebbe trovare applicazione alla luce di questo principio generale antielusivo, fungendo anzi - nell'ambito dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale - quale vera e propria 'norma antiabuso'; è per questo che – si è osservato - l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi restano necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti finirebbero per sovvertire i detti criteri

impositivi (cfr., tra le molte: Sez. 5, n. 11457/2005, D'Alonzo, Rv. 583293-01; Sez. 5, n. 17965/2013, Iofrida, Rv. 627610-01).

Tuttavia, l'indirizzo più recente ha definitivamente abbandonato questo approccio, concludendo nell'opposto senso della indifferenza dell'art. 20 TUR all'abuso del diritto ed alla elusione fiscale.MSono infatti ormai ricorrenti le affermazioni di segno fermamente contrario, secondo le quali il fatto che la norma in questione attribuisca preminente rilievo alla «*intrinseca natura*» ed agli «*effetti giuridici*» dell'atto, rispetto al suo «titolo» ed alla sua «forma apparente», non presuppone necessariamente che l'operazione oggetto di riqualificazione abbia carattere elusivo, men che meno evasivo o fraudolento (tra le altre: Sez. 5, n.18454/2016, Meloni, Rv. 640974-01; Sez. 6-5, n. 24594/2015, Cosentino, Rv. 636842-01); con la conseguenza che non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso del diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui all'art. 20 (Sez. 5, n. 03481/2014, Terrusi, Rv. 630075-01).

Ben si comprende, allora, come l'art. 20 TUR – depurato da qualsiasi connotato di non genuinità dell'atto - neppure abbia a che fare con l'istituto della simulazione, atteso che la riqualificazione in parola avviene anche se le parti hanno realmente voluto quel negozio o quel dato collegamento negoziale, e ciò perché quello che conta sono gli effetti oggettivamente prodottisi (Sez. 5, n. 05748/2018, De Masi, Rv. 649762-01).

Quest'ultimo orientamento è stato ribadito anche da Sez. 5, n. 13610/2018, Mondini, Rv. 649708-01, la quale ha confermato che - proprio per difetto di carattere e funzione antielusiva - all'attività di qualificazione dell'atto ex art. 20 cit., non sono applicabili le menzionate garanzie sostanziali e procedurali invece previste, per la contestazione dell'abuso del diritto, dall' art. 10-*bis* cit.

Può dunque ritenersi che l'inclusione in sede dedicata (art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000) della fattispecie di collegamento negoziale abusivo apporti argomenti decisivi a favore di quest'ultimo orientamento; nel senso, vale a dire, della natura meramente qualificatoria - e non antielusiva - dell'art. 20 TUR. Con la conseguenza che lo stesso collegamento negoziale, espunto per legge dall'attività qualificatoria, può risultare invece ancora sensibile qualora sia dall'Amministrazione contestato *sub specie* di abuso del diritto ex art. 10-*bis*. Nel qual caso, però, soccorrono - a favore del contribuente - tutte le indicate garanzie sostanziali e procedurali non invocabili in sede di contestazione di mera riqualificazione giuridica dell'atto (sulla insussistenza, per i tributi non armonizzati, di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, ci si limita a rinviare a Sez. U, n. 24823/2015, Cappabianca, Rv. 637604-01).

La circostanza che il nuovo art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 trovi fondamento e limite in una fattispecie di tipo abusivo (che si pone in antitesi al legittimo risparmio d'imposta di cui al comma 4 dell'art. 10-*bis* cit., secondo cui: «*Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*»), in una con la funzione strettamente interpretativa del negozio invece attribuibile all'art. 20 TUR, dimostra come il concorso tra le due norme sia, come detto, appunto soltanto apparente e di coordinamento sistematico.

3.4. Peculiarità ed autonomia dell'interpretazione negoziale in materia tributaria.

Restituito 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 – l'ormai pacifico indirizzo generale di legittimità in materia di interpretazione negoziale; così brevemente riassumibile:

- la questione interpretativa ha natura prettamente fattuale, con conseguente insindacabilità in sede di legittimità, se adeguatamente motivato, di quanto sul punto deciso dal giudice di merito; osserva, tra le altre, Sez. 1, n. 29111/2017, Falabella, Rv. 646340-01, che , in tema di interpretazione del contratto, il procedimento di qualificazione giuridica consta di due fasi, delle quali: 1) la prima, consistente nella ricerca e nella individuazione della comune volontà dei contraenti, è un tipico accertamento di fatto riservato al giudice di merito, sindacabile in sede di legittimità solo per vizi di motivazione in relazione ai canoni di ermeneutica contrattuale di cui agli artt. 1362 ss. c.c.; 2) la seconda, concernente l'inquadramento della comune volontà nello schema legale corrispondente, risolvendosi nell'applicazione di norme giuridiche, può formare oggetto di verifica e riscontro in sede di legittimità sia per quanto attiene alla descrizione del modello tipico della fattispecie legale, sia per quanto riguarda la rilevanza qualificante degli elementi di fatto così come accertati, sia infine con riferimento alla individuazione delle implicazioni effettuali conseguenti alla sussistenza della fattispecie concreta nel paradigma normativo;
- è onere del ricorrente per cassazione indicare, nella veste del vizio di applicazione normativa ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., gli specifici criteri ermeneutici legali che si assumono violati (Sez. 1, n. 27136/2017, Di Marzio P., Rv. 646063-02, per onera il ricorrente per cassazione non solo di fare esplicito riferimento alle regole legali d'interpretazione mediante specifica indicazione delle norme

asseritamene violate ed ai principi in esse contenuti, ma altresì di precisare in quale modo e con quali considerazioni il giudice del merito si sia discostato dai richiamati canoni legali);

- è precluso al ricorrente per cassazione lamentare che, in presenza di più interpretazioni parimenti plausibili, il giudice di merito (il cui errore deve concretarsi, per essere rilevante, in un vizio di attività e non di risultato) abbia attribuito preferenza all'una piuttosto che all'altra (Sez. 3, n. 28319/2017, Olivieri, Rv. 646649-01).

E tuttavia, la specificità della materia tributaria e gli ampi margini di autonomia che il diritto tributario assume rispetto al diritto civile - in ragione del carattere pubblicistico ed indisponibile dell'obbligazione d'imposta - inducono la giurisprudenza a collocare i canoni generali di ermeneutica negoziale di cui agli artt. 1362 ss. c.c. (pure sicuramente utilizzabili) in una luce del tutto peculiare. Basti considerare che:

- l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 opera nell'ambito di un tributo il quale, come quello di registro, sollecita l'esatta individuazione, più che di un determinato tipo contrattuale, di una più ampia e non autodeterminata «famiglia» di effetti giuridici, tra quelli descritti nella Tariffa allegata al TUR;
- il problema dell'interpretazione negoziale si pone, ex art. 20 cit., non già tra le parti contraenti (come di norma accade nell'applicazione dei canoni codicistici), bensì nei confronti di un soggetto terzo quale è il Fisco; al quale, del resto, è eccezionalmente consentito di disconoscere, appunto all'esito di un'attività ufficiosa di mera qualificazione, gli effetti di un negozio, senza dover a tal fine esperire con 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);
- lo scostamento della interpretazione negoziale «fiscalmente orientata» dai riferimenti privatistici fondamentali della volontà e della dichiarazione trova giustificazione nell'attuazione del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. (Sez. 5, n. 02009/2018, cit.).

4. Agevolazione cd. prima casa.

Come è noto, per agevolazioni prima casa si intendono una serie di agevolazioni fiscali finalizzate a favorire l'acquisto di immobili da destinare ad abitazione principale del contribuente. Dal beneficio, concesso in presenza di alcuni requisiti previsti dalla legge, consegue una riduzione sia dell'imposta di registro, se si acquista da un privato, sia dell'IVA, se si acquista da un'impresa. Inoltre non sono dovuti imposta di bollo, tributi speciali catastali e tasse ipotecarie sugli atti assoggettati all'imposta di registro e quelli necessari per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari.

Secondo la disciplina attualmente vigente queste agevolazioni interessano chi acquista un'abitazione principale ed, in generale, si applicano quando: *a)* il fabbricato che si acquista appartiene a determinate categorie catastali: A/2 (abitazioni di tipo civile); A/3 (abitazioni di tipo economico); A/4 (abitazioni di tipo popolare); A/5 (abitazioni di tipo ultra popolare); A/6 (abitazioni di tipo rurale); A/7 (abitazioni in villini); A/11 (abitazioni e alloggi tipici dei luoghi).

Le agevolazioni prima casa non sono ammesse, invece, per l'acquisto di un'abitazione appartenente alle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici); b) il fabbricato si trova nel comune in cui l'acquirente ha (o intende stabilire) la residenza o lavora; c) l'acquirente rispetta determinati requisiti (non essere titolare di un altro immobile nello stesso comune e non essere titolare su tutto il territorio nazionale di diritti di proprietà, uso, usufrutto, abitazione o nuda proprietà, su un altro immobile acquistato, anche dal coniuge, usufruendo delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa).

Inoltre occorre considerare che dal 1° gennaio 2016 i benefici fiscali sono riconosciuti anche all'acquirente già proprietario di un immobile acquistato con le agevolazioni, purché detto immobile sia venduto entro un anno dal nuovo acquisto.

A seconda del soggetto che realizza la vendita, l'agevolazione e la sua misura acquistano dei caratteri specifici. In particolare, se il venditore è un privato o un'impresa che vende in regime di esenzione IVA, le imposte da versare con i benefici prima casa sono: imposta di registro proporzionale nella misura del 2% (invece che del 9%); imposta ipotecaria fissa di 50 euro; imposta catastale fissa di 50 euro.

Se, invece, si acquista da un'impresa, con vendita soggetta a lVA, le imposte da versare con i benefici prima casa sono: lVA ridotta al 4% (invece che del 10%), imposta di registro fissa di 200 euro; imposta ipotecaria fissa di 200 euro; imposta catastale fissa di 200 euro.

Nella valutazione della concessione del beneficio fiscale prima casa, la S.C. ha affrontato in diverse pronunce l'insieme dei presupposti e requisiti legittimanti lo stesso nelle sue differenti declinazioni (condizioni che, ha precisato **Sez. 6-5, n. 09890/2019, La Torre, Rv. 653551-01**, devono essere verificate specificamente anche in capo al coniuge superstite titolare del diritto di abitazione *ex lege* ai sensi dell'art. 540, comma 2, c.c. sull'immobile che intenda avvalersi del beneficio).

La materia si caratterizza per una vivacità di confronto giurisprudenziale, anche in considerazione della disciplina che nel tempo ha inciso tale beneficio, che ha connotato in modo progressivamente sempre più oggettivo i presupposti legittimanti.

L'analisi evidenzierà in particolare le più recenti decisioni su alcuni punti significativi relativi all'interpretazione degli elementi caratterizzanti tale beneficio, ma ovviamente, proprio in considerazione della molteplicità delle questioni che si sono poste nel tempo non potrà non tener conto anche delle elaborazioni interpretative che si sono nel tempo proposte su questo argomento.

4.1. Il requisito della residenza.

Uno dei requisiti legittimanti per accedere all'agevolazione cd. prima casa è costituito dalla circostanza che il fabbricato si trovi nel Comune in cui l'acquirente ha (o intende stabilire) la residenza o lavora la quale deve essere specificamente verificata e, al momento dell'atto di acquisto, il contribuente si deve impegnare al trasferimento della residenza in un termine preciso (18 mesi) o deve allegare esplicitamente documentazione che attesti lo svolgimento di attività lavorativa nel Comune dove è sito l'immobile acquistato.

A riguardo, ha precisato da ultimo **Sez. 6-5, n. 10072/2019, La Torre, Rb. 653402-01**, che i benefici fiscali per l'acquisto della prima casa spettano esclusivamente al soggetto che abbia la residenza anagrafica o lavori nel Comune dove ha acquistato l'immobile da adibire ad abitazione principale senza che, a tal fine, possano rilevare la residenza di fatto, altre situazioni contrastanti con le risultanze degli atti dello stato civile ovvero la produzione di documenti di spesa in luogo della certificazione anagrafica.

Sempre di recente, la S.C. ha affrontato poi la questione dell'alternatività tra dichiarazione di trasferimento di residenza o di svolgimento di attività lavorativa, nonché circa i tempi e i modi per far valere questi due requisiti legittimanti.

In particolare, Sez. 6-5, n. 06501/208, Balsamo, Rv. 647489-01, ha esaminato la questione dell'impugnazione da parte del contribuente dell'avviso di liquidazione dell'imposta ed irrogazione di sanzioni

conseguente alla decadenza dei benefici prima casa a causa del mancato trasferimento da parte dello stesso della residenza nel Comune dove è situato l'immobile acquistato nel termine previsto di 18 mesi, come invece dichiarato in sede di acquisto. La Corte di cassazione ha affermato che, ove il contribuente abbia prospettato nel contesto dell'atto di acquisto a fondamento della richiesta di applicazione del beneficio prima casa l'impegno a trasferire la propria residenza nel Comune nel quale è situato l'immobile, tale requisito non può essere surrogato *a posteriori* mediante la dimostrazione dell'esistenza di un altro presupposto tra quelli analogamente previsti, perché con questi ultimi manifestamente confligge. In sostanza si sottolinea come ciò che rileva per la fruizione del beneficio è che la dichiarazione relativa allo svolgimento dell'attività lavorativa nel comune in cui è situato l'immobile sia effettuata davanti al notaio al momento dell'acquisto, non potendo tale requisito non solo essere allegato, ma anche indagato (se non con consistenti difficoltà) *a posteriori*.

Proprio la natura (inizialmente) provvisoria della concessione del beneficio implica la necessità che l'Amministrazione finanziaria sia posta in condizione di verificare la sussistenza dei presupposti applicativi (residenza o sede di lavoro), se ed in quanto questi siano stati dedotti nell'atto prima della sua sottoposizione a registrazione e non già in epoca successiva, così introducendo elementi di inammissibile incertezza nel procedimento di imposizione.

Pertanto deve escludersi che la medesima agevolazione, originariamente invocata e provvisoriamente concessa in ragione della dichiarata esistenza di uno dei suoi specifici presupposti, possa poi essere recuperata o ugualmente fruita in ragione di un differente presupposto, allegato *a posteriori* e solo a fronte dell'effettivo accertamento dell'inesistenza di quello originariamente dichiarato nell'atto di acquisto. Ne consegue che, ove il contribuente si sia limitato ad indicare nell'atto di acquisto come esclusivo presupposto di legittimazione l'assunzione dell'obbligo al trasferimento della residenza nel termine previsto per legge, senza alcuna menzione del requisito alternativo del luogo di lavoro, tale circostanza non può assumere alcuna rilevanza *a posteriori* nel caso in cui il trasferimento di residenza non venga effettuato nel termine previsto, con conseguente decadenza dal beneficio predetto.

4.1.1. Mancato trasferimento della residenza entro il termine normativamente previsto: casistica.

Di recente Sez. 6-5, n. 16604/2018, Luciotti, Rv. 649211-01, ha ribadito l'indirizzo consolidato sulla questione dell'acquisto di un bene in comunione con il coniuge relazione al requisito del trasferimento della residenza. La Corte di legittimità, decidendo nel merito, ha affermato il

principio in virtù del quale il requisito della residenza deve essere riferito alla famiglia, nel senso che ciò che rileva è che l'immobile sia destinato a residenza familiare e non la circostanza che uno dei coniugi in comunione legale dei beni non abbia la residenza anagrafica nel comune nel quale è situato l'immobile, e ciò sia in caso di bene oggetto della comunione sia in caso di acquisto separato, che di acquisto congiunto del bene stesso.

Peraltro, come precisato da Sez. 5, n. 13335/2016, Zoso, Rv. 640345-01, il requisito da accertare per verificare il diritto all'agevolazione è l'effettiva destinazione dell'immobile acquistato a luogo di coabitazione familiare.

Inoltre, ai fini del godimento delle agevolazioni prima casa da parte di un soggetto coniugato in regime di comunione legale dei beni, la dichiarazione di cui all'art. 1, nota II-*bis*, lett. *b)* e *c)*, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, deve essere resa da entrambi i coniugi, anche quello non intervenuto nell'atto (Sez. 6-5, n. 14326/2018, Luciotti, Rv. 648871-01).

Nondimeno, la cessione di un immobile di proprietà di coniugi in regime di comunione legale dei beni e utilizzato per l'esercizio dell'impresa individuale di uno di essi è soggetta ad IVA, atteso che tale soggezione è assorbente rispetto a quella ad imposta di registro, in quanto, dal punto di vista tributario, la cessione non è un atto plurimo avente ad oggetto singole quote di comune proprietà valutabili separatamente in dipendenza della natura dei soggetti proprietari, ma un atto unitario, rilevante oggettivamente come atto d'impresa (Sez. 5, n. 03557/2018, Stalla, Rv. 647208-01).

Per altro verso, occorre considerare la rilevanza, rispetto alla decadenza dal beneficio, di cause di forza maggiore che abbiano impedito il trasferimento della residenza nel Comune dove è situato l'immobile.

Secondo Sez. 6-5, n. 01588/2018, La Torre, Rv. 647101-01, l'agevolazione può essere mantenuta, in caso di omesso trasferimento della residenza nel comune dove è ubicato l'immobile nel termine previsto per legge, nell'ipotesi in cui ricorra una causa sopravvenuta di forza maggiore, ovvero in presenza di impedimenti non imputabili alla parte obbligata al trasferimento, inevitabili ed imprevedibili, non potendosi peraltro considerare tale il ritardo correlato al mancato rilascio del certificato di agibilità dell'immobile.

In particolare la decisione afferma come la norma richieda il trasferimento del soggetto avente diritto all'agevolazione nel comune ove è ubicato l'immobile, e non che l'immobile venga adibito a propria abitazione, sicché il requisito avrebbe potuto essere rispettato semplicemente con un trasferimento di residenza nel Comune ove è ubicato il bene e non necessariamente nel bene acquistato.

In senso conforme si è posta **Sez. 6-5, n. 26328/2018, Napolitano, Rv. 651435-01**, la quale ha ritenuto insussistente l'esimente nell'ipotesi di destinazione della contribuente ad una scuola del Nord Italia, in considerazione della prevedibilità di tale circostanza per i soggetti che iniziano a svolgere l'attività di insegnamento.

La questione è stata sempre molto dibattuta e spesso decisa in termini dissonanti nella giurisprudenza della S.C.

Sotto un primo profilo, occorre ricordare, in particolare, Sez. 6-5, n. 00864/2016, Cosentino, Rv. 638367-01, per la quale la forza maggiore idonea ad impedire la decadenza dell'acquirente che non abbia trasferito la propria residenza nel comune nel quale è situato l'immobile nel termine di diciotto mesi dall'acquisto può anche riferirsi al mancato compimento di lavori o all'omesso rilascio di titoli abilitativi, purché ricorra la non imputabilità al contribuente del comportamento ostativo e la necessità ed imprevedibilità dello stesso. Questa decisione si pone, pertanto, in sostanziale contrasto con l'ordinanza citata in precedenza, considerato che anche il mancato rilascio del certificato di agibilità sembra poter essere considerato, secondo questa decisione, un fatto del tutto non imputabile al contribuente.

Un'impostazione radicalmente diversa è fatta propria da Sez. 5, n. 02616/2016, Perrino, Rv. 639233-01, che afferma come il trasferimento della residenza nel termine previsto costituisca un onere conformativo del potere dell'acquirente, il cui esercizio deve avvenire a pena di decadenza nel termine indicato, sicché ai fini del relativo decorso nessuna rilevanza può essere attribuita ad eventi sopravvenuti, anche non imputabili al contribuente (come, nella specie, il sopravvenuto fallimento della società costruttrice dell'immobile). In motivazione la Corte di legittimità evidenzia la natura cogente del termine previsto nell'art. 1, nota II-*bis* della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 e – richiamato l'orientamento della Corte di cassazione che ammette la configurabilità di esimenti dal rispetto di esso (che identifica con la forza maggiore o con il cd. *factum principis*) e la configurazione dell'impegno a trasferire la residenza come un obbligo del contribuente nei confronti del Fisco, l'adempimento del quale può risentire di ostacoli, destinati ad acquisire effetto esimente se contrassegnati dalla non imputabilità alla parte obbligata e dall'inevitabilità e dall'imprevedibilità – contesta le precedenti impostazioni relative all'incidenza della forza maggiore sull'impegno a trasferire la residenza configurato come obbligo.

La Corte di legittimità afferma che la costruzione che accredita, invece, la rilevanza della forza maggiore sul corso del termine fissato per il trasferimento di residenza non è adeguata alla fattispecie. Quindi il conseguimento dell'agevolazione fiscale, o meglio la conservazione di essa,

non scaturisce dall'adempimento di un obbligo del contribuente nei confronti del Fisco, il quale non è affatto titolare di una corrispondente e correlata situazione di diritto soggettivo. È il contribuente ad essere titolare di una situazione giuridica attiva, che è il potere di produrre, mediante l'attività in questione (cioè il trasferimento di residenza), che assume la configurazione di onere, l'impedimento di un effetto giuridico svantaggioso, ossia il venir meno del presupposto dell'agevolazione. Al cospetto di tale potere, il Fisco non può che subirne l'esercizio, né dovrà cooperare, come avviene allorquando si realizzano diritti, quando la controparte si trova in una situazione di dovere. Evidenzia ancora la S.C. che quando l'ordinamento, come nel caso in esame, limita nel tempo la possibilità del soggetto di produrre un effetto giuridico a sé favorevole, o d'impedirne uno a sé sfavorevole, mediante l'esercizio di un potere, la mancata produzione dell'effetto scaturente dall'omesso compimento dell'atto entro il termine fissato si presenta come estinzione del potere, ossia come decadenza. La decadenza ha dimensione oggettiva: il potere, avendo l'atto come forma di esercizio, non può che esercitarsi in un momento puntuale di tempo.

Un'impostazione del tutto diversa, quindi, da quella in precedenza adottata dalla Corte di cassazione, che configura l'impegno al trasferimento della residenza come obbligo, per affermare al contrario la ricorrenza di un onere e dunque di un potere del contribuente da esercitare a pena di decadenza nel termine previsto, con la conseguenza che, superato il momento indicato dal legislatore per l'esercizio del potere, questo non può più prevalere sui contrapposti interessi, pubblici o privati, per evitare che la possibilità di modificazione giuridica sia illimitata nel tempo al fine di garantire la certezza nel trattamento delle situazioni. La Corte di legittimità richiama, quindi, la previsione di cui all'art. 2694 c.c. ed afferma come, in relazione alla disciplina introdotta in materia, nessuna rilevanza possa essere attribuita ai fini del decorso del termine agli impedimenti sopravvenuti. La S.C. giustifica tale conclusione richiamando la finalità della disciplina agevolativa e la necessità che, in attuazione di scopi antielusivi, il beneficio fiscale debba essere ancorato ad un dato specifico, certificativo della situazione di fatto enunciata nell'atto di acquisto, mentre è da escludersi la finalità sanzionatoria quanto alla condotta dell'acquirente dell'immobile in relazione al venir meno del regime agevolativo, ricorrendo invece una sopravvenuta mancanza di causa del beneficio invocato. Conclude, quindi, chiarendo che, in definitiva, non è configurabile l'esimente dal rispetto del termine perentorio di diciotto mesi fissato, a pena di decadenza, dal legislatore per il trasferimento della residenza, ai fini della conservazione dell'agevolazione fiscale fruita al momento della tassazione del contratto

di compravendita della prima casa, con conseguente irrilevanza dell'impedimento di fatto rappresentato dal contribuente.

Si pone in contrasto con detta posizione, Sez.5, n. 08351/2016, Stalla, Rv. 639764-01, secondo la quale in tema di benefici fiscali per l'acquisto della prima casa, la causa di forza maggiore, idonea ad impedire la decadenza dell'acquirente che non abbia trasferito la propria residenza nel comune ove è situato l'immobile entro diciotto mesi dall'acquisto, pur potendo riferirsi alla inutilizzabilità dello stesso per sopravvenuti lavori di manutenzione straordinaria deliberati dal condominio successivamente alla data di acquisto, deve tuttavia essere caratterizzata dai requisiti della non imputabilità al contribuente, della necessità e della imprevedibilità ed in tal senso spetta al giudice considerare con valutazione in concreto, a fronte della ricorrenza dell'obbligo del contribuente al trasferimento di residenza al fine dell'ottenimento del beneficio fiscale, l'eventuale rilevanza di cause esimenti della responsabilità per inadempimento quale la forza maggiore. La Corte di cassazione aderisce al principio consolidato, secondo cui, in materia di agevolazioni per la prima casa, il trasferimento della residenza nel comune di ubicazione dell'immobile costituisce un vero e proprio obbligo di *facere* del contribuente a fronte dell'ottenimento del beneficio fiscale da parte dell'ordinamento, sicché, come avviene appunto nell'ambito obbligatorio, anche nella materia in esame deve, fatta ovviamente salva la valutazione della fattispecie concreta, attribuirsi generale rilevanza alle cause esimenti della responsabilità per inadempimento; quali sono la forza maggiore, con adozione della nozione comune di forza maggiore, da individuare in un evento che si caratterizza per la sua imprevedibilità, inevitabilità e cogente in modo da sovrastare precludendone obiettivamente la realizzazione, la volontà dell'acquirente al trasferimento della residenza.

Analizzando la diversa impostazione di Sez. 5, n. 2616/2016 cit., la S.C. rileva che analoga conclusione varrebbe comunque anche a fronte della qualificazione del comportamento del contribuente in termini di onere, e non come obbligo di prestazione. Posto che anche in tal caso la forza maggiore, pur non incidendo su un vero e proprio adempimento, si porrebbe comunque quale evento impeditivo – non imputabile – dell'attuazione della volontà dell'onerato; e, con ciò, dell'integrazione della situazione fattuale alla quale l'ordinamento ricollega l'agevolazione.

Occorre, dunque, al fine di una corretta considerazione dei presupposti di legge, dare ingresso alla valutazione in concreto della fattispecie (possibilità che, ad esempio, l'esecuzione dei lavori di manutenzione straordinaria dell'immobile acquistato come prima casa integrasse in effetti una causa di forza maggiore legittimante il permanere dei benefici fiscali). La S.C. conclude evidenziando che la ricorrenza di un

caso di forza maggiore non può poi portare alla possibilità per il contribuente di acquisire comunque la residenza in altro immobile nel comune in cui si è acquistata la prima casa in applicazione di un'interpretazione razionale e sistematica delle agevolazioni in questione, il che induce a correlare la causa di forza maggiore all'impossibilità obiettiva di trasferire la residenza, non in qualsiasi altro immobile sito nel comune di destinazione, bensì proprio nel medesimo immobile acquistato con il beneficio; venendo quest'ultimo accordato sul presupposto che l'acquirente si impegni ad andare ad abitare, come prima casa, nell'immobile in questione e non in qualsivoglia altro purché sito nello stesso Comune, allineandosi dunque a quanto già evidenziato da Sez. 5, n. 00864/2016, cit.

Prendendo atto del contrasto tra le diverse impostazioni citate ed affermando un principio diverso rispetto a quello richiamato in materia di trasferimento della residenza, Sez. 5, n. 13148/2016, Bruschetta, Rv. 640159-01, ha ritenuto che, in tema di benefici l'agevolazione può essere mantenuta in relazione ad eventi sopravvenuti, imprevedibili e non imputabili al contribuente, precisando tuttavia come non si possa ritenere causa di forza maggiore la mancata ultimazione dei lavori di ristrutturazione, considerato che elemento costitutivo della fattispecie è il trasferimento della residenza nel comune e non nella prima casa intesa come specifico immobile destinatario della agevolazione (v. altresì Sez. 5, n. 13346/2016, Bruschetta, Rv. 640342-01).

Ha da ultimo evidenziato **Sez. 5, n. 29153/2018, Stalla, Rv. 651418-01**, che il diritto all'agevolazione cd. prima casa 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.

4.1.2. Insussistenza del diritto di proprietà o di un diritto reale cd. minore su un altro immobile.

Il d.P.R. n. 131 del 1986 individua, inoltre, quale presupposto dell'ottenimento dell'agevolazione prima casa, la non titolarità (ossia la cd. impossidenza), da parte dell'acquirente: *a)* «*dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare*» (Nota II-*bis*, comma 1, lett. *b*, all'art. 1 cit.); *b)* «*dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni tempo per*

tempo vigenti a far tempo dalla l. 22 aprile 1982, n. 168, in avanti» (Nota II-*bis*, comma 1, lett. *c*, all'art. 1 cit.).

Ciò premesso, quanto al dato normativo, nel periodo in esame ai fini della presente rassegna, Sez. 5, n. 02565/2018, Balsamo, Rv. 646929-01, ha affermato che, ai sensi dell'art. 1, comma 4, e nota II-*bis*, della Tariffa, parte I, cit. - nel testo (applicabile *ratione temporis*) introdotto dall'art. 16 del d.l. 22 maggio 1993, n. 155 (conv., con modif., in l. 19 luglio 1993, n. 243) - «l'idoneità» dell'abitazione pre-posseduta va valutata sia sotto il profilo oggettivo (effettiva inabitabilità), che sotto quello soggettivo (fabbricato inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative), nel senso che il beneficio trova applicazione anche nell'ipotesi di disponibilità di un alloggio che non sia concretamente idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato (nei medesimi termini anche **Sez. 5, n. 19989/2018, D'Ovidio, Rv. 649937-01**, la quale ha ritenuto che tale idoneità manca nell'ipotesi in cui l'immobile pre-posseduto nel medesimo Comune sia locato a terzi con contratto registrato e non maliziosamente preordinato a creare lo stato di indisponibilità dello stesso).

In precedenza, ed in particolare nel periodo ricompreso tra il 24 gennaio 1993 ed il 31 dicembre 1995, la normativa di riferimento (art. 1 del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, conv. in l. 24 marzo 1993, n. 75) non prevedeva tale circostanza ostativa alla concessione del beneficio nell'ipotesi di fabbricato non idoneo ad abitazione, concetto, quest'ultimo, che si tendeva a rendere oggettivo, ma che risentiva inevitabilmente di una serie di elementi a carattere soggettivo (numero dei familiari, caratteristiche dei componenti del nucleo, ecc.) Il riferimento all'idoneità abitativa è poi stato eliminato dal legislatore con la previsione di cui all'art. 3, comma 131, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, con la quale, ripristinando la disciplina precedente, al fine della concessione dell'agevolazione, si richiedeva che l'acquirente dichiarasse esclusivamente di non essere titolare di diritti di proprietà, usufrutto e abitazione o di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare, con l'eliminazione di qualsiasi riferimento all'idoneità del fabbricato pre-posseduto e quindi di qualsiasi valutazione a carattere soggettivo in ordine alla capacità del fabbricato di soddisfare l'esigenza abitativa del soggetto che aveva richiesto l'agevolazione per il nuovo bene acquistato.

La Corte di legittimità chiarisce come pur tuttavia le interpretazioni giurisprudenziali successive alla l. n. 549 del 1995 non avessero ritenuto espunto dall'ordinamento il concetto di idoneità dell'abitazione, da ritenere implicitamente presupposto dal concetto di abitazione ed intrinseco alla disciplina in questione.

Viene richiamato anche un difforme orientamento secondo il quale l'art.1, nota II-*bis*, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, nella nuova formulazione, deve essere inteso nel senso che l'agevolazione può essere concessa ove non si sia titolari di proprietà o di altra casa di abitazione nel territorio del Comune ove è situato l'immobile da acquistare, senza menzionare in alcun modo il requisito dell'idoneità dell'immobile, e dunque prescindendo del tutto dalla situazione soggettiva del contribuente, rilevando esclusivamente il parametro oggettivo del classamento catastale del bene pre-posseduto a prescindere dal suo materiale utilizzo.

Quanto al necessario superamento del requisito dell'idoneità soggettiva la citata decisione ha richiamato, sempre nell'ambito di tale indirizzo, il disposto di cui alla lett. *c)* della Tariffa I del d.P.R. n. 131 del 1986 dove il mancato possesso di altri beni o diritti è invece riferita a tutto il territorio nazionale, sicché, sebbene i presupposti impeditivi di cui alle lett. *b)* e *c)*, siano diversi il richiamo da parte della lett. *c)* anche alla nuda proprietà (requisito non previsto dalla lett. *b)*, escluderebbe la rilevanza dell'inidoneità soggettiva e dunque prescinderebbe dall'eventuale uso abitativo dell'immobile pre-posseduto.

Secondo la Corte di cassazione occorre tuttavia che la successione e la portata delle diverse discipline succedutesi nel tempo sia letta in modo coordinato, considerato che con l'entrata in vigore della l. 28 febbraio 1997, n. 30, è stata aggiunta la nota 2-*bis* all'art. 1, parte I, Tariffa 1, del d.P.R. n. 131 cit., con la quale si è voluta garantire la possibilità che il contribuente potesse usufruire più volte del beneficio prima casa subordinandolo alla condizione di non essere titolare neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione su tutto il territorio nazionale.

Si giunge dunque ad una considerazione conclusiva della disciplina in questione nei limiti di interpretazione delle due diverse previsioni ai sensi della lett. *b)* e *c)*.

Ai sensi della lett. *b)*, la previa proprietà dell'abitazione, acquistata senza agevolazioni, ubicata nel comune in cui si vuole acquistare con le agevolazioni prima casa rileva solo ed esclusivamente nell'ipotesi in cui ricorra il requisito dell'inidoneità soggettiva (o oggettiva) dell'abitazione.

In virtù della lett. *c)* la titolarità anche della nuda proprietà di altra abitazione, acquistata invece con le agevolazioni prima casa, esclude la rilevanza dell'inidonietà della stessa a fini abitativi.

Quindi, ai sensi della lett. *b)*, ove ricorra l'idoneità abitativa del fabbricato, sarà impossibile usufruire dell'agevolazione prima casa anche se il primo fabbricato sia stato acquisito senza agevolazioni nel territorio

del medesimo Comune; mentre la lett. *c)* chiarisce che non può usufruire dell'agevolazione chi abbia precedentemente acquistato un fabbricato con le agevolazioni sull'intero territorio nazionale.

Il requisito in questione, quale elemento ostativo alla concessione del beneficio prima casa, si articola in modo diverso per come sopra chiarito anche in applicazione dei principi enunciati da Corte Cost. n. 203/2011, secondo la quale la cd. possidenza di una casa d'abitazione idonea a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato preclude la fruizione delle agevolazioni fiscali per il successivo acquisto di altra casa ubicata nello stesso comune.

In conclusione secondo la Corte di cassazione le agevolazioni prima casa possono essere concesse a chi abbia acquistato precedentemente, e senza agevolazioni, un immobile nel medesimo comune, ove questo immobile risulti per qualsiasi ragione inidoneo (anche soggettivamente) ad essere destinato ad abitazione.

4.1.3. Decadenza dall'agevolazione.

Sez. 5, n. 17148/2018, Catallozzi, Rv. 649399-01, ha affermato il principio per il quale la decadenza dall'agevolazione prima casa prevista dall'art. 1, nota II-*bis*, comma 4, della Tariffa, parte I, allegata al TUR, 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 qualora, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con l'acquisto di tale agevolazione, proceda all'acquisto della nuda proprietà di altro immobile.

Per la Corte di cassazione, per il mantenimento dell'agevolazione, deve ricorrere la più restrittiva condizione dell'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. La *ratio* di tale diversa disciplina, ritenuta non irragionevole dalla stessa Consulta, deve essere individuata nella volontà del legislatore di favorire l'acquisto di case di proprietà anche per coloro che, per le più diverse ragioni, siano costretti a ripetuti cambi di residenza. Proprio la ricorrenza del requisito dell'effettiva destinazione del bene a propria abitazione principale evita e si pone come ostacolo ad eventuali intenti speculativi, che potrebbero invece essere effettivamente conseguiti nella mera attività di riscontro dei requisiti legittimanti il primo accesso all'agevolazione.

La decisione ha inoltre sottolineato come la disciplina in analisi, a differenza della fattispecie relativa all'accesso al beneficio, richiede che il contribuente entro un anno dall'alienazione dell'immobile proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale, senza estendere in alcun modo il proprio ambito di applicazione anche agli acquisti di diritti reali di godimento sull'immobile da destinarsi ad

abitazione principale. In tal senso si è sottolineato come l'utilizzo da parte del legislatore del termine «*acquisto*», non accompagnato dalla indicazione dei diritti interessati, deve far propendere per una interpretazione secondo la quale la decadenza potrà essere evitata esclusivamente con un titolo idoneo a consentire l'uso e il godimento di una abitazione in via piena ed esclusiva, con conseguente esercizio dei relativi poteri, quale appunto la destinazione del bene ad attività principale.

Ne consegue l'impossibilità di poter ritenere in tal senso idoneo un acquisto a titolo di mera nuda proprietà, tra l'altro a carattere minoritario e residuale. La previsione infatti di una disciplina in deroga alla decadenza da un beneficio fiscale impone a parere della Sezione una lettura restrittiva della norma, e dunque la mancanza di un potere di godimento e di uso del bene pieno e assoluto comporta la mancata integrazione dei requisiti richiesti per legge al fine di evitare la decadenza dal beneficio già ottenuto con il primo acquisto.

Nel periodo in rassegna, è poi significativa **Sez. 5, n. 21312/2018, Cirese, Rv. 650098-01**, la quale ha chiarito che la donazione dell'immobile prima del decorso di cinque anni dalla data di acquisto dello stesso determina la revoca del beneficio in esame, senza che assuma rilevanza la successiva risoluzione del contratto di donazione, gli effetti della quale sono limitati al rapporto tra le parti.

4.2. Le abitazioni «di lusso» escluse dal beneficio.

Al fine di poter ottenere le agevolazioni è necessario l'immobile oggetto di trasferimento abbia destinazione abitativa e sia non «di lusso»: i criteri per individuare un'abitazione «di lusso» attualmente variano a seconda che l'atto sia soggetto ad imposta di registro ovvero ad IVA.

Per gli atti soggetti a imposta di registro, dal 1° gennaio 2014 è necessario che l'atto abbia ad oggetto una casa di abitazione che non rientri nelle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici).

Per gli atti soggetti ad IVA, i requisiti dell'abitazione «non di lusso» continuano ad essere individuati, come avveniva in precedenza anche per quelli sottoposti ad imposta di registro, dal d.m. lavori pubblici n. 1072 del 1969.

Di recente è stato chiarito che, nell'ipotesi di immobile in corso di costruzione, il termine triennale di decadenza dalla potestà impositiva, ex art. 76, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, per la ripresa a tassazione conseguente alla natura di lusso dell'abitazione, inizia a decorrere non dalla stipula del rogito ma da quando l'immobile è stato completato, poiché solo da tale momento per l'Amministrazione è possibile accertare l'esatta natura del bene edificato (Sez. 5, n. 32121/2018, Fichera, Rv. 651782-01).

Con riferimento al diritto intertemporale, la S.C. ha evidenziato che l'art. 26, comma 1, del d.l. 12 settembre 2013, n. 104, conv. in l. 8 novembre 2013, n. 128 che, intervenendo sull'art. 1, della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. cit., ha introdotto una diversa definizione dei requisiti oggettivi delle case di abitazione che, con esclusione di quelle facenti parte delle categorie catastali A1, A8 e A9, consente di beneficiare di un'aliquota ridotta dell'imposta di registro ancorata alla sola categoria catastale, ha efficacia soltanto con riferimento agli atti a titolo oneroso stipulati a decorrere dalla data del 1° gennaio 2014 (Sez. 6-5, n. 03052/2018, Conti, Rv. 647111-01).

Anche nell'attualità, per quanto attiene agli immobili assoggettati ad IVA, per stabilire se un'abitazione sia di lusso e, quindi, esclusa dai benefici per l'acquisto della prima casa ai sensi della Tariffa I, art. 1, nota II-*bis*, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ne va calcolata la superficie utile alla stregua del d.m. n. 1072 del 1969 cit., dunque sottraendo dall'estensione globale riportata nell'atto di acquisto sottoposto all'imposta la superficie di balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posto macchina, non potendo, invece, applicarsi i criteri di cui al d.m. lavori pubblici n. 801 del 1977, richiamato dall'art. 51 della l. 2 febbraio 1985, n. 47, le cui previsioni, relative ad agevolazioni o benefici fiscali, non sono suscettibili di un'interpretazione che ne ampli la sfera applicativa. Ne consegue, come ha evidenziato **Sez. 6-5, n. 17470/2019, Mocci, in corso di massimazione**, che nel calcolo della superficie dell'immobile, ai fini della corresponsione della imposta di registro, devono essere computati anche i muri perimetrali e divisori.

4.2.1. La disciplina sanzionatoria.

I profili interpretativi in ordine alla vigenza o meno delle sanzioni correlate alla disciplina previgente a quella attuale in tema di abitazioni di lusso e requisiti oggettivi di identificazione degli stessi sono stati esaminati da Sez. 5, n. 14964/2018, De Masi, Rv. 649367-01.

Prima di considerare la portata di questa ultima decisione deve essere richiamata la segnalazione di un contrasto interno alla sezione proprio su questo tema, già segnalato da questo Ufficio con la relazione n. 159/2017.

In particolare, Sez. 5, n. 18421/2017, Bruschetta, Rv. 645281-01, ha affermato che in tema d'imposta di registro per l'acquisto della prima casa, l'art. 10, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che, nel sostituire l'art. 1, comma 2, della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, ha identificato gli immobili non di lusso, cui applicare l'imposta agevolata, in base al classamento catastale e non più alla stregua dei parametri di cui al d.m. 2 agosto 1969, non ha inciso retroattivamente sulla

norma sostituita, la quale, in forza della norma di diritto intertemporale di cui all'art. 10, comma 5, del d.lgs. n. 23 del 2011, continua a regolare, ai fini sanzionatori, i rapporti sorti sotto la sua vigenza, senza che assuma rilievo il principio del *favor rei* che, invece, presuppone l'abrogazione della norma precetto.

Secondo questa pronuncia le sanzioni irrogate a seguito della revoca dell'agevolazione prima casa, avvenuta in relazione ad un trasferimento anteriore alla data del 1° gennaio 2014, alla stregua del regime tributario sostanziale allora applicabile, restano dovute e non risultano modificate nella loro portata dalla nuova disciplina introdotta.

La decisione ancora una volta sottolinea che l'art. 10, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 23 del 2011, nel sostituire il comma 2 dell'art. 1, Parte I, Tariffa allegata al d.P.R. cit., ha superato il criterio di individuazione dell'immobile di lusso – non ammesso, in quanto tale, al beneficio prima casa – fondato sui parametri di cui al d.m. n. 1072 del 1969.

Dunque, l'agevolazione non dipende più dalla concreta tipologia e dalle caratteristiche qualitative intrinseche e di superficie del bene. Il nuovo regime è, peraltro, come già detto, applicabile ai trasferimenti imponibili realizzati successivamente alla modificazione legislativa, a decorrere dalla richiamata data del 1° gennaio 2014.

Pertanto, nella ricostruzione operata mediante la citata pronuncia, la S.C. ritiene che, non solo il regime sostanziale, ma anche quello sanzionatorio, sia sottratto alla nuova disciplina, poiché è da escludere che l'originaria previsione, seppure diventata inoffensiva, sia sottoposta all'applicazione dell'art. 3, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui, in materia di sanzioni amministrative per violazioni tributarie «*salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile*».

Non assume quindi rilevanza sul piano sanzionatorio che l'illecito non sia più incidente per effetto della modifica normativa, non essendo valsa, quest'ultima, ad abolire, con riferimento alla condotta/omissione del contribuente, né l'imposizione, né le conseguenze sanzionatorie correlate alla fattispecie in essere al momento del trasferimento e alla disciplina *ratione temporis* vigente.

La pronuncia sopra indicata, in assenza di precedenti conformi specifici, evoca in motivazione l'orientamento generale – espresso da Sez. 5, n. 25754/2014, Olivieri, Rv. 633462-01 – secondo cui, in tema di illeciti tributari, connessi all'accertamento ed alla riscossione di un'imposta, può configurarsi un'*abolitio criminis* solo quando la stessa venga radicalmente meno e non possa essere più pretesa neppure in riferimento alle annualità pregresse, mentre, qualora la legge istitutiva di un tributo venga abrogata a decorrere da una data, permanendo l'obbligo a carico del contribuente

per il periodo anteriore, non sono abrogate le norme sanzionatorie che assistono tale obbligazione tributaria.

È da segnalare, tuttavia, un diverso orientamento interpretativo, che afferma che i trasferimenti imponibili realizzati prima della modifica normativa del 2011, pur sottoposti al pregresso regime impositivo sostanziale, sono di fatto esenti dall' originario regime sanzionatorio, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, poiché a seguito della riformulazione dei presupposti per usufruire della agevolazione, in mancanza degli stessi, l'Amministrazione finanziaria mantiene il potere di revocare l'agevolazione in questione per il solo fatto del carattere di lusso rivestito al momento del trasferimento, e sulla base della disciplina all'epoca applicabile, dall'immobile trasferito, senza tuttavia avere titolo per applicare delle sanzioni conseguenti a comportamenti non più rilevanti, in quanto riferiti a parametri normativi non più vigenti.

A riguardo, si segnala Sez. 5, n. 02889/2017 (Rv. 642891-02), secondo la quale l'art. 10, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 23 del 2011, che, nel sostituire l'art. 1, comma 2, della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. cit., ha identificato gli immobili non di lusso, cui applicare l'imposta agevolata, in base al classamento catastale e non più alla stregua dei parametri di cui al d.m. 2 agosto 1969, pur non potendo trovare applicazione, quanto alla debenza del tributo, agli atti negoziali anteriori alla data della sua entrata in vigore (7 aprile 2011), 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, che prima integrava una violazione fiscale, non costituisce più il presupposto per l'irrogazione della sanzione (conf., tra le altre, Sez. 5, n. 09492/2017, Rv. 643919 – 01).

Sez. 5, n. 14964/2018, De Masi, Rv. 649367-01, precisa, in coerenza con l'orientamento maggioritario, che in applicazione del principio del *favor rei*, la condotta che prima costituiva violazione fiscale (ovvero il mendacio del contribuente sulle caratteristiche del bene considerato non di lusso) non avrebbe più possibilità di realizzarsi, considerata la riformulazione *ex novo* della fattispecie legale di non spettanza dell'agevolazione, che costituisce una situazione di favore per il contribuente, proprio perché basata su un parametro del tutto differente da quello precedentemente rinvenibile.

Si richiama in modo deciso il principio del *favor rei*, già valorizzato in sede comunitaria ex art. 7 CEDU e 49 CDFUE in presenza di sanzioni amministrative di sostanziale valenza penale e si evidenzia la mancanza di offensività della condotta di mendacio perché in esito della modifica normativa intervenuta tale condotta non avrebbe più alcuna rilevanza per l'ordinamento.

Pur essendo ancora vigente la previsione sanzionatoria occorre considerare come proprio l'oggetto della dichiarazione, che costituiva elemento normativo della fattispecie originaria, sia stato cancellato dall'ordinamento.

In conclusione rimane in vigore la debenza dell'imposta per i fatti verificatisi anteriormente, ma perde rilevanza, in applicazione del principio del *favor rei*, la previsione sanzionatoria ad essa collegata, poiché il mendacio in sé non rappresenta più una violazione punibile sulla base di una legge posteriore in applicazione del principio della non ultrattività della norma tributaria sanzionatoria.

Ricorre dunque una frattura tra norma impositiva e norma sanzionatoria a causa della sopravvenuta modifica della prima nei suoi presupposti. Ne consegue ex art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 (che ha esteso il principio del *favor rei* anche al settore tributario, con efficacia retroattiva) che devono essere applicate, anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute, all'unica condizione che il precedente provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo.

5. Imposta sulla registrazione degli atti giudiziari.

Il TUR prevede l'obbligo di registrazione degli atti dell'autorità giudiziaria nelle 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.

In particolare, secondo l'art. 37 TUR («*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*».

È orientamento consolidato nella giurisprudenza della Corte di cassazione quello secondo cui, ai sensi di tale norma, la sentenza che definisce il giudizio - anche solo parzialmente e sebbene 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. Nemmeno l'eventuale riforma, totale o parziale, della decisione nei successivi gradi di giudizio, 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; ove invece sia intervenuto un giudicato di totale riforma del provvedimento oggetto di registrazione, ha precisato **Sez. 5, n. 15645/2019, Mondini, Rv. 654143-01,** che l'Amministrazione, 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 dalla C.T.R., essendo venuto meno il presupposto dell'imposta, il cui pagamento comporterebbe la necessità dell'immediato rimborso.

È stato inoltre precisato che il provvedimento di sospensione della provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado non fa venir meno il presupposto dell'imposta di registro sugli atti giudiziari, costituito, ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986, non già dall'efficacia esecutiva, bensì dall'esistenza di un titolo giudiziale soggetto a registrazione (Sez. 6-5, n. 12480/2018, Mocci, Rv. 648866-01).

Le aliquote per il calcolo dell'imposta di registro sui provvedimenti giudiziari sono le seguenti (art. 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.

2) pronunce di condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura: 3%

3) decisioni di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: 1%

4) pronunce che non dispongono il trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: euro 168,00;

5) decisioni 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) decisioni 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) provvedimenti di omologazione: euro 168,00;

8) decisioni del Consiglio di Stato e dei T.A.R. 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'obbligo di registrazione riguarda tutte le parti del processo in via solidale, senza alcuna distinzione tra parte soccombente e parte vittoriosa.

Peraltro, l'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, ove si tratti di litisconsorzio facoltativo, non grava anche sui soggetti estranei al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilevanza, quale indice di capacità contributiva, detto rapporto e non la sentenza in quanto tale, atteso che una differente soluzione avrebbe l'irragionevole effetto di far corrispondere l'imposta di registro in misura diversa a due soggetti, responsabili di una stessa condotta e condannati al pagamento di una medesima somma di denaro, per il solo fatto di essere condannati, il primo, mediante una sentenza contenente anche un altro capo avente natura condannatoria a carico di un altro soggetto, ed il secondo no (Sez. 5, n. 01710/2018, Delli Priscoli, Rv. 648742-01).

Si è ritenuto, nel solco di tale generale indirizzo interpretativo, che il notaio convenuto con l'azione di responsabilità professionale in un giudizio con più parti, che si sia costituito e abbia resistito con eccezioni aventi rilievo nel processo, anche nel caso in cui risulti vincitore, è obbligato in solido con le altre parti al pagamento dell'imposta dovuta per la registrazione della sentenza, ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, non potendo ritenersi estraneo al rapporto sostanziale in essa regolato, che costituisce l'indice della capacità contributiva assoggettata ad imposta (Sez. 5, n. 19815/2017, Fasano, Rv. 645124-01).

Peraltro, ha evidenziato **Sez. 5, n. 01298/2019, D'Ovidio, Rv. 652202-01**, che 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.

Tuttavia, in base alla disciplina contenuta nell'art. 8 della parte prima della Tariffa di cui al d.P.R. n. 131 cit., e nell'art. 2 della Tabella allegata al decreto cit., 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. Da 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 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, la disciplina è diversa, poiché al termine del giudizio le spese sono poste dal giudice con sentenza a carico della parte soccombente la quale deve rimborsare al vincitore le spese anticipate, ivi compreso l'eventuale pagamento dell'imposta di registro. A seconda delle vicende processuali il giudice può disporre la compensazione totale o parziale delle spese, così come può infliggere sanzioni.

La parte che ha pagato l'imposta può comunque chiedere al soccombente il rimborso (totale o parziale) dell'importo pagato, anche se le spese del processo sono state interamente compensate.

In caso di pluralità di provvedimenti dell'Autorità giudiziaria, ciascuno di essi è soggetto autonomamente ad imposizione, senza che possa attribuirsi rilevanza alla circostanza che si riferiscano al medesimo oggetto ed alle stesse parti, in quanto il tributo non è volto a colpire il trasferimento di ricchezza, ma inerisce direttamente all'atto, preso in considerazione in funzione degli effetti giuridici ed economici che è destinato a produrre (Sez. 5, n. 09501/2018, Zoso, Rv. 647830-01, fattispecie nella quale è stata confermata la decisione impugnata che aveva ritenuto insussistente una duplicazione d'imposta nell'ipotesi di due diverse registrazioni di distinti provvedimenti giudiziari, l'uno avente ad oggetto i lodi arbitrali e l'altro il decreto ingiuntivo per la restituzione di

una somma versata in esecuzione di una sentenza non definitiva di annullamento dei lodi).

Si è ritenuto, sotto un distinto profilo, che l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 che indichi soltanto la data e il numero del provvedimento oggetto della registrazione, senza allegarlo, è illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad una attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare (Sez. 6-5, n. 29402/2017, Mocci, Rv. 646975-01).

5.1. Casistica.

Nell'attuale giurisprudenza della Corte di legittimità sussiste un contrasto sulla tassazione della sentenza, non passata in giudicato, che accerti il trasferimento di proprietà o di altro diritto reale su un bene ai sensi dell'art. 2932 c.c.

Più in particolare, secondo un primo orientamento, detta sentenza 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, in virtù di condizione meramente potestativa, dalla mera volontà dell'acquirente, ovvero, nella specie, dall'iniziativa unilaterale del promittente acquirente (Sez. 5, n. 27902/2018, Mondini, Rv. 651415-01; Sez. 6-5, n. 14470/2018, Mocci, Rv. 649206-01).

In accordo con una diversa impostazione, invece, la sentenza che, emessa ai sensi dell'art. 2932 c.c., subordini il trasferimento di un immobile alla condizione del previo pagamento del prezzo, è assoggettata all'imposta di registro solo al verificarsi di tale evento, atteso che in tale momento l'atto produce effetti traslativi, non potendo ritenersi applicabile l'art. 27, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986, secondo il quale non sono considerati sottoposti a condizione gli atti subordinati a condizione meramente potestativa, perché questa ricorre quando l'evento futuro ed incerto consiste nel comportamento attivo od omissivo determinato da mero arbitrio della parte, dovendo invece qualificarsi come potestativa la condizione costituita da un atto di esercizio della volontà dipendente da un complesso di motivi connessi ad apprezzabili interessi, che, pur essendo rimessi all'esclusiva valutazione di una parte, incidano sulle sue scelte, come quando la decisione attenga al pagamento di un conguaglio del prezzo convenuto nel preliminare che, nella specie, non era mai stato versato (Sez. 6-5, n. 18180/2013, Cosentino, Rv. 628291-01).

È soggetta ad imposta di registro, ai sensi dell'art. 37, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, la sentenza che, all'esito di un giudizio di scioglimento di comunione ereditaria, dispone la condanna al pagamento di denaro quale effetto della collazione per imputazione di un bene immobile oggetto di donazione, in quanto l'imposta di registro è dovuta quale costo per la fruizione del servizio pubblico dell'Amministrazione della giustizia a nulla rilevando che il trasferimento di somme per effetto della collazione per imputazione sia esente dall'imposta sulle successioni (Sez. 5, n. 20818/2017, Zoso, Rv. 645456-01).

Ai sensi della nota II-*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 virtù delle 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). Tuttavia, ove 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 ex art. 57 TUR, a ciò ostando la previsione contenuta nell'art. 1298 c.c., norma applicabile anche alle obbligazioni solidali sorte *ex lege*, versandosi in presenza di un'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).

Sul versante dell'imposizione in ragione della tipologia dei provvedimenti sottoposti a registrazione, **Sez. 5, n. 06481/2019, Fasano, Rv. 652792-01**, ha chiarito che tra i provvedimenti giudiziari assoggettati all'imposta proporzionale, ai sensi degli artt. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 8 della Tariffa (annesso A, parte I), rientra anche l'ordinanza ingiuntiva di cui all'art. 186-*ter* c.p.c., non essendo richiesto che il provvedimento giudiziario sia passato in giudicato ma solo che sia conclusivo di un giudizio o di un suo grado, di una fase o sub-procedimento e che sia esecutivo, a nulla rilevando che nelle categorie di atti tassabili ex art. 37 cit. manchi il riferimento a quello contemplato dall'art. 186-*ter* c.p.c., sia perché la norma processuale è sopravvenuta al d.P.R. n. 131 del 1986, sia

per l'espresso riferimento alla normativa sul decreto ingiuntivo contenuto nella legge sull'imposta di registro.

Nel periodo in esame, è stato inoltre chiarito, sotto altro profilo, da **Sez. 5, n. 11036/2019, Zoso, Rv. 653664-01**, che la sentenza di accertamento dell'obbligo del terzo nei confronti del debitore esecutato è assoggettata, ex art. 8, comma 1, lett. *c)*, della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, ad imposta di registro in misura proporzionale e non fissa, in quanto è una decisione di mero accertamento e non di condanna sottoposta, in via alternativa, ad IVA.

È consolidato l'orientamento per il quale la sentenza di omologazione del concordato preventivo va inquadrata nella previsione di cui alla lett. *g)* dell'art. 8, della Tariffa, parte IX, allegata al d.P.R. cit., comprendente genericamente gli atti «*di omologazione*», sicché ad essa si applica l'imposta non in misura proporzionale ma fissa (Sez. 5, n. 19596/2015, Meloni, Rv. 636700-01).

Peraltro, una recente decisione della S.C. ha precisato che, invece, 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 I allegata al d.P.R. cit., 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)* cit. (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 della lett. *a)* dello stesso art. 8, 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).

Per altro verso, 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 di Corte Cost. n. 177/2017 che ha dichiarato, *in parte qua*, l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lett.

c), della Tariffa, Parte I, allegata al TUR (Sez. 5, n. 29144/2018, Stalla, Rv. 651767-01).

Da ultimo, a risoluzione di contrasto, **Sez. U, n. 18520/2019, Perrino, in corso di massimazione**, ha statuito che, in tema di imposta di registro, il decreto ingiuntivo ottenuto nei confronti del debitore inadempiente dal garante che abbia stipulato una polizza fideiussoria in favore dell'Erario e che sia stato escusso dal creditore, è soggetto all'imposta con aliquota proporzionale (del 3%) al valore della condanna, e non in misura fissa, in quanto il garante non fa valere corrispettivi o prestazioni soggette ad IVA, ma esercita un'azione di rimborso di quanto versato.

CAPITOLO III

L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE

(di Valeria Pirari)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La dichiarazione di successione integrativa: termine di presentazione. – 3. Oggetto dell'imposta. – 4. Casi di esclusione dell'imposta. – 5. Valore del compendio relitto: *a)* premessa; *b)* valutazione dei beni; *c)* Debiti della massa. – 6. Definizione agevolata delle controversie fiscali e condono fiscale. – 7. *Trust*. - 8. Negozio fiduciario.

1. Premessa.

Il trasferimento di diritti su beni mobili e immobili agli eredi di colui che ne era titolare, conseguente al suo decesso, è soggetto all'imposta di successione, applicabile tanto in caso di successione testamentaria, quanto di successione *ab intestato*.

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. 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. in l. n. 286 del 2006, il quale prevede che «*é istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al d.lgs. 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 pertanto 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.

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) ed il passivo ereditario (debiti del *de cuius*, spese funerarie, spese mediche), così come indicato nella dichiarazione di successione (v. *infra*), 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 (v., con riguardo alle aliquote, art. 2, comma 48, del d.l. n. 262 del 2006 cit.).

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 l. n. 104 del 1992.

Oltre all'imposta di successione e anche quando questa non è dovuta, per i lasciti aventi ad oggetto beni immobili, devono altresì essere versate le imposte ipotecarie e catastali, costituenti tributi indiretti rilevanti per le formalità presso i registri immobiliari.

A questo proposito, l'art. 1 del d.lgs. n. 347 cit., rubricato «*oggetto dell'imposta*», stabilisce infatti che «*1. Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette all'imposta ipotecaria secondo le disposizioni del presente testo unico e della allegata Tariffa*» e che «*non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del Testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, salvo quando disposto nel comma terzo dello stesso articolo*».

La misura di tali imposte è pari al 2%, quanto a quella ipotecaria, e all'1% od a quella fissa di euro 200,00 se si può beneficiare delle agevolazioni sulla prima casa (vedi *infra*).

2. La dichiarazione di successione integrativa.

Per il pagamento dell'imposta di successione è necessaria la presentazione della dichiarazione di successione (sulla base della quale viene infatti calcolata), da effettuarsi su apposito modello e da presentare all'Agenzia delle entrate della circoscrizione di residenza del defunto al momento del decesso, nella quale devono essere indicati le generalità degli eredi e l'attivo e il passivo ereditario, nonché le donazioni e le liberalità ricevute dal *de cuius* quando era in vita. Ne sono invece esonerati coniuge, figli, genitori e altri parenti in linea retta in caso di patrimonio relitto che non comprenda beni immobili e sia di valore inferiore a 100.000,00 euro.

Sono obbligati alla dichiarazione, ai sensi dell'art. 28, comma 2, del d.lgs. cit. 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'art. 528 c.c.

Il termine per la presentazione della dichiarazione di successione è fissato dall'art. 31, comma 1, del d.lgs. n. 346 del 1990 in dodici mesi dall'apertura della successione, la cui decorrenza è ulteriormente precisata, al comma 2, con riguardo a varie fattispecie, tra cui quella relativa alla rinunzia o alle sopravvenienze di cui all'art. 28, comma 7.

La liquidazione dell'imposta viene quindi operata dall'Ufficio, secondo quanto prescritto dall'art. 33, comma 1, in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato accertamento d'ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'art. 28, comma 6, e dell'art. 31, comma 3, mentre, in caso di incompletezza o infedeltà della dichiarazione di successione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa, è lo stesso Ufficio del registro che, ai sensi del successivo art. 34, provvede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi dalla data di notificazione della liquidazione dell'imposta principale nella misura del 4,50 % per ogni semestre compiuto, inserendo nell'avviso di rettifica e di liquidazione della maggior imposta la descrizione dei beni o dei diritti non dichiarati, il valore attribuito a ciascuno di essi o il maggior valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti dichiarati, l'indicazione delle donazioni anteriori non dichiarate e del relativo valore, o del maggior valore attribuito a quelle dichiarate, i criteri seguiti per la determinazione dei valori, l'indicazione delle passività e degli oneri ritenuti in tutto o in parte inesistenti, delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta.

Il pagamento dell'imposta (principale, complementare - con gli interessi di cui agli artt. 34 e 35 - e suppletiva), deve essere eseguito, a mente del successivo art. 37, commi 1 e 4, entro 60 giorni da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione.

L'omissione della dichiarazione di successione o di quella sostitutiva o integrativa comporta, ai sensi dell'art. 50 del decreto cit., come modif. dall'art. 2 del d.lgs. n. 473 del 1997, l'applicazione di sanzioni amministrative.

La necessità di effettuare la dichiarazione integrativa o modificativa, ai sensi dell'art. 28 del d.lgs. n. 346 del 1990, entro il termine di 12 mesi dall'aperura della successione, è stata affermata da **Sez. 5, n. 09890/2019, La Torre M.E., Rv. 653551-01**, in relazione alla spettanza delle agevolazioni cd. prima casa ai sensi dell'art. 69, comma 3, della l. n. 342 del 2000, in caso di diritto di abitazione del coniuge superstite sull'immobile adibito a residenza familiare *ex* art. 540 c.c.

L'art. 69, comma 3, della l. 21 novembre 2000, n. 342 prevede, infatti, l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione «*non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario, ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'art. 1, comma 1, quinto periodo, della Tariffa, Parte I, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n.131*», mentre il successivo comma 4 stabilisce che «*le dichiarazioni di cui alla nota II*-bis *dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione*».

A riguardo, si è dunque posto il problema di stabilire se, al fine di consentire la fruizione delle suddette agevolazioni, sia necessaria la presentazione, da parte degli eredi, della dichiarazione di successione, integrativa o modificativa, ai sensi dell'art. 28 del d.lgs. n. 346 del 1990, entro il termine di 12 mesi dall'aperura della successione, come sostenuto dall'Agenzia delle entrate, sul presupposto che mancherebbe, altrimenti, una diretta relazione tra il bene e il soggetto beneficiario dell'agevolazione, e negato per contro dal contribuente, secondo cui, invece, la dichiarazione integrativa o modificativa deve essere presentata soltanto nel diverso caso in cui vengano modificate le quote, senza che aumenti il valore dell'asse relitto.

Tale ordinanza, quindi dopo avere qualificato il diritto di abitazione in esame come legato *ex lege*, acquisito immediatamente al momento dell'apertura della successione dal coniuge superstite secondo la regola di cui all'art. 649, comma 2, c.c., e dopo avere evidenziato come l'agevolazione di cui alla nota II-*bis* dell'art. 1 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986), si applichi a tutti gli atti comportanti il trasferimento o la costituzione di diritti reali di godimento (nuda proprietà, usufrutto, uso, abitazione) di case di abitazione non di lusso, in presenza di una pluralità di requisiti soggettivi ed oggettivi (tipologia dell'immobile, ubicazione dello stesso, assenza di altri diritti immobiliari nello stesso Comune, novità nel godimento dell'agevolazione), per cui spetta, nel ricorrere degli stessi requisiti, anche nel caso di abitazioni (non di lusso e relative pertinenze) acquistate per successione o per donazione, in base a quanto previsto dall'art. 69 della l. n. 34 del 2000, ha ritenuto insufficiente, ai fini del riconoscimento dell'esenzione d'imposta, l'avere indicato nella dichiarazione di successione la presenza del diritto di abitazione del coniuge sulla casa per la quale sussisteva il beneficio e ha sostenuto che il titolare del diritto in esame, in quanto contenuto in una norma agevolativa

e perciò di stretta interpretazione, abbia invece l'obbligo di inoltrare la richiesta attraverso una dichiarazione di successione, integrativa o modificativa ex art. 28 del d.lgs. n. 346 del 1990, entro 12 mesi dall'apertura della successione (in tal senso v. anche **Sez. 6-5, 09890/2019, La Torre, cit.**).

3. Oggetto dell'imposta.

Preliminarmente, si osserva come l'art. 2, comma 47 del d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006, debba leggersi in connessione con l'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990, secondo cui «*Si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinunzia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni*».

A quest'ultimo riguardo, l'art. 1 della Tariffa, Parte 1, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 sull'imposta di registro, prevede l'applicazione dell'aliquota proporzionale anche alla «*rinuncia pura e semplice*» a diritti reali immobiliari di godimento, così come l'art. 1 della Tariffa allegata al d.lgs. n. n. 347 del 1990), recante «*Indicazione della formalità. Trascrizioni diverse. Misura dell'imposta*», in relazione all'imposta ipo-catastale, da applicarsi nella misura fissa per i trasferimenti soggetti all'IVA, nonché per quelli di cui all'art. 1, comma 1, quarto e quinto periodo, della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, cit., mentre il successivo art. 2, comma 1, stabilisce che «*L'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni*».

Alla stregua delle suddette disposizioni, **Sez. 6-5, n. 02252/2019, La Torre M.E., Rv. 652727-01**, decidendo un caso di impugnazione dell'avviso di liquidazione per iscrizione ipotecaria riguardante il recupero dell'imposta proporzionale ex art. 1 della Tariffa allegata al d.lgs. n. 347 del 1990, ha ritenuto soggetto all'imposta prevista dal d.lgs. n. 346 del 1990 (come reintrodotta dal d.l. n. 262 del 2006, conv., con modif., in l. n. 286 del 2006) anche l'atto di rinuncia a titolo gratuito al diritto di usufrutto, in quanto rientrante nell'ambito degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento, in virtù dell'effetto di arricchimento del beneficiario conseguente alla rinuncia al diritto da parte del suo titolare.

Ad avviso della S.C., infatti, la rinuncia ai diritti reali si considera, ai fini fiscali, alla stregua di un trasferimento, in quanto generativa di un arricchimento nella sfera giuridica altrui ed è, in quanto tale, soggetta non soltanto all'imposta ipocatastale ai sensi dell'art. 1 della Tariffa allegata d.lgs. n. 347 del 1990, ma anche a quella di cui al d.lgs. n. 346 del 1990, stante l'espresso richiamo alle norme sull'imposta di registro.

Si è infine sostenuto come il venir meno dell'imposta di consolidazione, alla luce delle comuni regole deducibili dall'ordinamento

tributario, abbia comportato l'assenza di imposizione soltanto nel caso in cui lo stesso derivi da un fatto (ossia la morte dell'usufruttuario o la scadenza del termine), ma non anche da un negozio, trattandosi di atto ben distinto da quello di separazione della proprietà dall'usufrutto e non sussistendo ragionevoli motivi per escluderlo dall'imposizione, assoggettandone invece la cessione dell'usufrutto *ex* art. 980 c.c. (conformemente alla prassi amministrativa, come da circolare n. 28 del 2008 e da risoluzione n. 25 del 2007 dell'Agenzia delle entrate, che aveva ravvisato nella rinuncia a titolo gratuito del diritto di usufrutto una forma di donazione indiretta, come tale soggetta all'imposta delle successioni e donazione, a quella ipotecaria e a quella catastale in misura proporzionale).

4. Casi di esclusione dell'imposta.

L'art. 3, comma 4-*ter*, del d.lgs. n. 346 del 1990, esonera dall'imposta di successione e donazione i trasferimenti di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni in favore dei discendenti e del coniuge, a condizione che essi proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso, pena la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria e l'applicazione della sanzione amministrativa, prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima sarebbe dovuta essere pagata.

Con specifico riguardo alla dichiarazione di impegno alla prosecuzione dell'esercizio dell'attività di impresa o alla detenzione del controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dal trasferimento, da rendersi in sede di dichiarazione di successione, **Sez. 5, n. 02417/2019, D'Ovidio, Rv. 652714-01**, ne ha affermato la natura di evento condizionante l'ammissione al beneficio, come chiaramente espresso dal tenore letterale della disposizione e confermato dalla sua *ratio*, ossia quella di garantire la collaborazione del contribuente su circostanze non altrimenti conosciute o conoscibili dall'Amministrazione, cui la legge ricollega l'esenzione.

Ad avviso della S.C., infatti, il riferimento della decadenza al mancato rispetto della «*condizione*» citata al singolare non ne collega necessariamente l'ambito applicativo al solo mancato esercizio in fatto dell'attività di impresa o al solo controllo per un periodo non inferiore a cinque anni, rimanendo invece la necessità della dichiarazione relegata a mero strumento per la sua realizzazione, come avrebbero voluto i ricorrenti (che non l'avevano resa).

Si è sostenuto, invero, che tale interpretazione sia contraria non soltanto al chiaro tenore letterale della disposizione e all'espressa, concorrente indicazione di un duplice presupposto, inscindibilmente legata da un'unica proposizione che rende paritarie le due condizioni, ma alla stessa natura delle stesse: se infatti la prima (quella della prosecuzione dell'attività) va intesa come risolutiva, poiché l'evento dedotto si realizza compiutamente nella realtà fenomenica soltanto dopo lo scadere del prescritto periodo di cinque anni, pur applicandosi il beneficio immediatamente, la seconda è assimilabile invece ad una condizione sospensiva, con apposizione di un termine finale di avveramento (quello della presentazione della dichiarazione di successione o stipula dell'atto di donazione), come evincibile dall'uso dell'avverbio «*contestualmente*». Ne consegue che soltanto nel primo caso si giustifica la previsione della decadenza dal beneficio provvisoriamente applicato, in quanto afferente al sopravvenuto venir meno di quel presupposto successivamente alla dichiarazione di successione, contenente la dichiarazione, mentre in caso di mancata dichiarazione di successione non si verifica alcuna decadenza dal beneficio, non essendo questo mai sorto.

5. Valore del compendio relitto: *a)* Premessa; *b)* valutazione dei beni; *c)* Debiti della massa.

a) Premessa.

Come si è detto, l'imposta di cui al d.lgs. n. 346 del 1990 si calcola sulla base del valore globale netto dell'asse ereditario, costituito dalla differenza tra l'attivo (determinato ai sensi degli artt. 14-19, ossia beni immobili, mobili, denaro, azioni e partecipazioni di società) e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3 (debiti del *de cuius*, spese funerarie, spese mediche), così come indicato nella dichiarazione di successione), al netto dei legati e degli oneri gravanti su di esso o sull'erede (art. 8).

b) Valutazione dei beni.

Con specifico riguardo al valore degli immobili, **Sez. 5, n. 04177/2019, D'Ovidio**, non massimata, chiamata a pronunciarsi sull'avviso di rettifica e liquidazione di maggiori imposte di successione, ipotecarie e catastali, notificato agli eredi in relazione al valore di un'area edificabile esposta, in misura inferiore, nella dichiarazione di successione da essi presentata, ha ritenuto corretto il maggior valore attribuito alla stessa dall'Ufficio con riguardo al momento dell'apertura della successione, in quanto il limite di edificabilità derivante dalla soggezione dell'immobile a convenzione urbanistica, pur in vigore a quella data, non determina una riduzione permanente della sua capacità edificatoria né

dunque incide, riducendolo, sul suo valore commerciale, trattandosi di una limitazione temporanea dell'originaria capacità edificatoria destinata a cessare alla data di scadenza della Convenzione stessa, allorquando si potrebbe procedere al pieno sfruttamento del bene a scopo edificatorio secondo la volumetria concessa dal piano regolatore generale

Non incidendo perciò la Convenzione urbanistica in modo rilevante nel tempo e non comportando di conseguenza una riduzione di valore dell'immobile, la S.C. ha ritenuto che l'Ufficio ne avesse correttamente rettificato la stima, nel rispetto della disposizione, sopra richiamata, che àncora la valutazione alla data di apertura della successione.

C) Debiti della massa.

Con riguardo ai debiti della massa ereditaria, l'art. 21 del d.lgs. n. 346 del 1990 ne condiziona la deducibilità al fatto che essi risultino da atto scritto di data certa anteriore all'apertura della successione o da provvedimento giurisdizionale definitivo.

A questo proposito, **Sez. 5, n. 04176/2019, D'Ovidio, Rv. 652594-01**, ha, in particolare, chiarito che costituisce condizione per la deducibilità dei debiti della massa il fatto che il presupposto della loro insorgenza, intesa come fatto storico, si sia già verificato al momento dell'apertura della successione, ancorché sia stato accertato solo successivamente, fermo restando, quanto alla dimostrazione della loro esistenza, il sistema di prova legale previsto dall'art. 23, comma 1, del d.lgs. n. 346 del 1990.

L'art. 23 del d.lgs. n. 346 del 1990, rubricato «*Dimostrazione dei debiti*», indica, infatti, le modalità attraverso cui dedurre le passività relative alle successioni, stabilendo che l'esistenza di debiti deducibili, ancorché non indicati nella dichiarazione della successione, possa essere dimostrata entro il termine di tre anni dalla data di apertura della successione, prorogato, per i debiti risultanti da provvedimenti giurisdizionali e per i debiti verso pubbliche amministrazioni, fino a sei mesi dalla data in cui il relativo provvedimento giurisdizionale o amministrativo e divenuto definitivo.

A riguardo, **Sez. 5, n. 15449/2019, Stalla, Rv. 654136-01**, ha chiarito che la dimostrazione dei debiti con le modalità prescritte dagli artt. 21 ss. del d.lgs. n. 346 del 1990, ai fini della loro deducibilità, integra un sistema di prove legali con carattere di tassatività, rendono irrilevanti mezzi diversi da quelli in essi contemplati e, correlativamente, indeducibili debiti di cui si offra la prova con un mezzo diverso da essi.

La S.C., in particolare, confutando le argomentazioni dell'Ufficio ricorrente che, in relazione ai debiti della massa verso istituti di credito, aveva lamentato la mancata produzione del titolo da cui scaturiva il debito e dell'altra documentazione di cui all'art. 21, ha ritenuto applicabile nella

specie l'art. 23, comma 2, del d.lgs. cit., secondo cui «*La deduzione dei debiti verso aziende o istituti di credito, anche se risultanti nei modi indicati nel comma primo, è subordinata alla produzione di un certificato, rilasciato dall'ente creditore entro trenta giorni dalla richiesta scritta di uno dei soggetti obbligati alla dichiarazione della successione e controfirmato dal capo del servizio o dal contabile addetto al servizio*», sostenendo che la produzione del certificato sia sufficiente ad assolvere l'onere della prova anche in assenza di ulteriori risultanze atipiche rispetto al regime legale, le quali, ove prodotte, avrebbero rilievo soltanto *ad abundantiam* (nella specie, erano stati altresì prodotti i piani di riparto di una procedura esecutiva promossa nei confronti del *de cuius*).

6. Definizione agevolata delle controversie fiscali e condono fiscale.

La l. 30 dicembre 1991 n. 413, contiene diverse disposizioni volte alla definizione agevolata (condono) delle controversie e delle violazioni riguardanti le imposte indirette.

L'art. 53, in particolare, rubricato «*Possibilità di condono per altre imposte indirette*», contempla diverse fattispecie, tra cui anche quelle afferenti alle imposte di successione e di donazione, per ciascuna delle quali stabilisce specifici criteri di quantificazione e liquidazione dell'imposta e condizioni e requisiti per la definizione agevolata delle controversie in materia.

A quest'ultimo riguardo, **Sez. 6-5, n. 04331/2019, Mocci, Rv. 653063-01**, ha chiarito che il termine di decadenza per la liquidazione dell'imposta in maniera agevolata da parte dell'Amministrazione, in assenza di specifiche indicazioni normative (previste solamente in tema di imposte dirette e di IVA), debba essere determinato, stante la necessità di evitare un'indefinita soggezione temporale del contribuente alla verifica da parte del Fisco - censurata da Corte Cost. n. 280/2005 -, in relazione al tributo considerato, individuandolo, quanto all'imposta complementare di successione, in quello triennale previsto per la liquidazione dell'imposta in seguito a dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 27 del d.P.R. n. 346 del 1990.

7. *Trust.*

Su un piano generale, occorre ricordare che il *trust*, sorto originariamente per ovviare alle limitazioni e agli inconvenienti del diritto della proprietà feudale e di quello successorio, è un istituto del diritto inglese, creato dall'*equity*, che si è sviluppato nei paesi di *common low* e che è costituito dal trasferimento di uno o più beni dal disponente (o *settlor*) al *trustee*, che ne acquista la proprietà *fiduciae causa*, con l'obbligo di

amministrarli a beneficio dello stesso disponente o di un terzo (beneficiario).

Tale istituto è stato introdotto nel nostro ordinamento dalla l. n. 364 del 1989, mediante la quale l'Italia ha ratificato la Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, il cui art. 2, stabilendone la possibilità di istituzione con atto *inter vivos* o *mortis causa*, ha recepito le due figure del *trust* con finalità successorie (istituito con atto *inter vivos* e avente effetti anche prima della morte del disponente) e del *trust* testamentario (istituito con atto *mortis causa*).

Nel *trust* con finalità successorie, in particolare, il disponente o *settlor*, sostanzialmente gestendo la propria successione, trasferisce determinati beni al *trustee*, il quale assume contestualmente l'obbligo di amministrarli e di trasferirli ai beneficiari dopo la morte dello stesso disponente, mentre nel *trust* testamentario, l'istituzione del *trust* avviene per testamento.

Nell'istituto in esame vanno distinti l'atto istitutivo da quello dispositivo: il primo è quello col quale viene creato il *trust* e che ha contenuto programmatico, in quanto contenente la disciplina dello stesso, le finalità perseguite e la nomina del *trustee* ed eventualmente del beneficiario; il secondo, che può coincidere col primo (e che coincide sempre in caso di *trust* testamentario), è quello col quale i beni apportati vengono trasferiti al *trustee*.

Dal punto di vista tributario, nella vigenza della disciplina fiscale anteriore, era discusso quale fosse il regime impositivo dell'atto e se l'imposizione dovesse realizzarsi fin dall'inizio ovvero solo al momento delle attribuzioni patrimoniali dal *trust fund* al beneficiario, essendo il negozio dispositivo, ossia quello con cui il disponente trasferisce beni al *trustee*, un atto a titolo gratuito, inidoneo a determinare capacità contributiva di quest'ultimo e privo di intento liberale nei suoi confronti e costituendo le attribuzioni ai beneficiari del fondo l'esito di una liberalità indiretta del disponente in loro favore.

Attualmente, norma di riferimento in tema di imposte indirette è l'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006, che ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni anche con riguardo alla «*costituzione di vincoli di destinazione*», oltre all'art. 6 della l. n. 112 del 2016 (cd. legge del «Dopo di noi») in base al cui comma 1: «*I beni e i diritti conferiti in* trust *ovvero gravati da vincoli di destinazione di cui all'art. 2645-ter c.c. ovvero destinati a fondi speciali di cui al comma 3 dell'art. 1, istituiti in favore delle persone con disabilità grave (...) sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista dall'art. 2, commi da 47 a 49, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, conv., con modif., in l. 24 novembre 2006, n. 286, e successive modif.*».

Con riguardo alla portata dell'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006, cit., ed all'individuazione del presupposto impositivo dell'imposta, nonché all'individuazione del momento in cui esso si realizza nel caso di costituzione di un *trust*, si sono sviluppati nel tempo due orientamenti divergenti.

Secondo quello minoritario, espresso da Sez. 6-5, n. 03735/2015, Perrino, Rv. 634927-01, la predetta norma, il cui presupposto impositivo si correla alla predisposizione del programma voluto e al perseguimento dei relativi obiettivi, ha istituito una nuova imposta direttamente gravante sulla costituzione dei vincoli di destinazione (tra cui i *trusts*), aventi connotati peculiari e disomogenei rispetto a quelli dell'imposta classica sulle successioni e sulle donazioni e accomunati soltanto per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali.

Di contrario avviso, invece, Sez. 5, n. 31445/2018, Penta, Rv. 652134-01, secondo cui, costituendo presupposto d'imposta l'arricchimento patrimoniale a titolo di liberalità, è necessario verificare, di volta in volta (soprattutto in caso di *trust* auto-dichiarato), se il trasferimento dei beni al *trustee* sia avvenuto in via definitiva o transitoria, giacché, in assenza di effetti traslativi realizzativi di un incremento patrimoniale stabile, mancherebbe il presupposto impositivo del reale arricchimento.

Negli stessi termini, Sez. 5, n. 00975/2018, De Masi, Rv. 646913-01, secondo cui il trasferimento di beni in *trust* non costituisce operazione di carattere patrimoniale e non è perciò assoggettabile da subito ad imposta nella misura proporzionale del 3% ai sensi dell'art. 9 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (riguardante gli «*atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*»), ma soltanto a tassazione in misura fissa sia per quanto attiene all'imposta di registro, applicandosi l'art. 11 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (riguardante gli atti pubblici e scritture private autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale), sia per quanto attiene le imposte ipotecaria e catastale, rispettivamente ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 347 del 1990 e 4 dell'allegata Tariffa e dell'art. 10, comma 2, del d.lgs. cit., riguardanti appunto gli atti soggetti a trascrizione, ma non produttivi di effetti traslativi in senso proprio (ossia definitivi), stante la temporaneità e la gratuità dell'intestazione dei beni al *trustee*, finalizzata alla sola gestione dei beni in favore dei beneficiari e alla loro segregazione per la realizzazione dello scopo indicato nell'atto istitutivo del *trust*.

Anche nel periodo in rassegna l'individuazione del momento impositivo è stato oggetto di alcune pronunce, le quali si sono espresse in termini conformi a quest'ultimo orientamento. Si richiam, in particolare, **Sez. 5, n. 16703/2019, Botta**, non massimata, la quale ha osservato come

l'atto di trasferimento del *trust fund* al *trustee* non concreti di per sé alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al disponente e nemmeno al *trustee*, verificandosi esso soltanto - se e quando il *trust* abbia compimento - in capo al beneficiario finale e risolvendosi l'utilità insita nell'apposizione del vincolo, prima di tale momento, dal lato del conferente, in un'autorestrizione del potere di disposizione mediante segregazione e, dal lato del *trustee*, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, transitoria, vincolata e strumentale. Si è dunque sostenuto che, in ogni tipologia di *trust*, l'imposta proporzionale non debba essere anticipata né all'atto istitutivo, né a quello di dotazione, bensì riferita a quello di sua attuazione e compimento mediante trasferimento finale del bene al beneficiario, non integrando la costituzione del vincolo di destinazione di cui all'art. 2, comma 37, cit. un autonomo e sufficiente presupposto di nuova imposta, in aggiunta a quelle di successione e di donazione, ed essendo invece necessario, per l'applicazione dell'imposta di donazione, così come per quella proporzionale di registro ed ipocatastale, la realizzazione di un trasferimento effettivo di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, non ravvisabile né nell'atto istitutivo del *trust*, né in quello di dotazione patrimoniale tra disponente e *trustee*, in quanto meramente strumentali e attuativi degli scopi di segregazione e di apposizione del vincolo di destinazione, ma soltanto in quello di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del *trust*.

8. Negozio fiduciario.

La disciplina riconosciuta all'istituto del *trust* dalla giurisprudenza di legittimità in ambito tributario può analogicamente applicarsi anche ai negozi fiduciari.

Il meccanismo di funzionamento del *trust* infatti è analogo al modello, conosciuto nelle tradizioni giuridiche romanistiche, del negozio fiduciario, di cui presenta gli ingredienti giuridici che ne hanno costituito le basi concettuali, essendo quest'ultimo istituto caratterizzato dall'attribuzione ad un soggetto (il fiduciario) di un diritto o di un potere giuridico limitato dalla cura degli interessi di un altro (il fiduciante o beneficiario), con l'obbligo di ritrasferirlo al fiduciante o ad un terzo, pur con notevoli differenze di disciplina. Se infatti, nel negozio fiduciario, la *causa fiduciae* giustifica il trasferimento della piena proprietà di un bene al fiduciario, ma relega la cura degli interessi altrui all'ambito dei rapporti obbligatori interni intercorrenti col fiduciante, che, divenuto creditore del primo, rimane esposto al concorso con tutti gli altri creditori del fiduciario, mentre l'affidamento consiste nella restituzione della proprietà dei beni ricevuti ed è oggetto di obbligazione naturale, nel *trust*, invece, i beni

trasferiti in favore del *trustee*, la cui titolarità è a tempo e finalisticamente destinata al raggiungimento degli scopi del *trust* indicati dal disponente (cd. proprietà conformata), vanno a costituire una massa vincolata alla realizzazione del compito affidatogli e separata (cd. segregata), in quanto sottratta alle vicende personali e obbligatorie del *trustee*, che non ne acquista il godimento, ma soltanto obblighi gestori, mentre le aspettative del fiduciante o del beneficiario vengono garantite in modo più rigoroso sulla base dei rimedi approntati dall'*equity* (fondata su principi di moralità e giustizia) e, in particolare, su quello del *tracing*.

Ciò premesso, la natura di negozio fiduciario è stata riconosciuta da **Sez. 5, n. 11401/2019, Vecchio, Rv. 653718-01**, all'atto pubblico col quale il mandante, nel conferire mandato, senza rappresentanza, a vendere un bene immobile, ne ha contestualmente trasferito la proprietà a titolo gratuito al mandatario, ciò che ha indotto l'Agenzia delle entrate a notificare alla mandante/alienante avviso di liquidazione dell'imposta di donazione, sul presupposto che detto trasferimento, lungi dal configurare l'adempimento di un'obbligazione tipica del contratto di mandato, avesse realizzato un atto di disposizione a titolo gratuito autonomamente tassabile, essendo la fattispecie sussumibile nella previsione del negozio fiduciario, oggetto della circolare dell'Agenzia n. 28/E del 2008, nel quale assume rilievo, sotto il profilo fiscale, la realizzazione «*di un vero e proprio trasferimento a titolo gratuito del bene dalla sfera giuridica dei fiduciante a quella del fiduciario*», così da essere indubbia l'applicazione dell'imposta sulle donazioni.

Ebbene, la S.C. traendo spunto dalle considerazioni offerte dalla giurisprudenza di legittimità in tema di *trust* con riguardo alla variegata tipologia di trasferimenti a titolo gratuito disposti dal disponente a favore del *trustee*, in assenza di precedenti specifici in ordine al regime fiscale del trasferimento a titolo gratuito del bene alienando operato dal mandante nei confronti del mandatario, al fine di somministrare a costui la provvista per l'esecuzione del mandato, ha escluso l'assoggettabilità all'imposta sulle donazioni dell'atto di trasferimento in esame, in quanto, essendo finalizzato alla mera esecuzione del mandato alla vendita, non ha determinato un definitivo arricchimento della sfera patrimoniale del mandatario, il quale, divenuto intestatario meramente formale del bene, è gravato dall'obbligo di trasferire il bene al terzo acquirente, con corresponsione al mandante del relativo prezzo, ovvero, in caso di impossibilità di adempimento del mandato, di retrocedere il bene al mandante.

Premesso che la novella introdotta dall'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006, sopra citato, ha rimodulato la configurazione del tributo, ampliandone la base impositiva con

l'inclusione di tutti i trasferimenti a titolo gratuito e della costituzione dei vincoli di destinazione, ed esteso la tassazione al più ampio *genus* degli atti a titolo gratuito rispetto alla *species* delle sole liberalità previste dall'art. 1 del d.lgs. n. 346 del 1990, è stato ritenuto che il presupposto del tributo sia stato correlato all'accrescimento patrimoniale, senza contropartita, del beneficiario, anziché all'*anímus donandi*, il quale difetta negli atti a titolo gratuito diversi dalle liberalità.

Esaminando quindi gli orientamenti formatisi nella giurisprudenza di legittimità con riguardo alla disciplina tributaria dei *trusts*, la S.C. ha privilegiato l'interpretazione costituzionalmente orientata del citato art. 2, commi 47 ss., la quale, richiamando l'art. 53, comma 1, Cost. e citando, tra le altre, anche Sez. 5, n. 31445/2018, Penta, Rv. 652134-01 (v. *supra,* § 5), ha circoscritto l'applicazione della norma tributaria, correlandola, in senso restrittivo, al rilievo della capacità contributiva comportata dal trasferimento del bene; sicché, quando il conferimento costituisce un atto sostanzialmente neutro che non arreca un reale ed «effettivo incremento patrimoniale [al] beneficiano» meramente formale dell'attribuzione, resta esclusa la ricorrenza di alcun «trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta».

Si è precisato che tale orientamento è applicabile anche alla fattispecie in esame, stante il carattere neutro, sotto il profilo della capacità contributiva, del trasferimento immobiliare per i motivi sopra richiamati.

CAPITOLO IV

I DAZI DOGANALI

(di Aldo Natalini)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Presupposto dell'obbligazione doganale e soggetti passivi. – 3. Dichiarazione doganale. – 4. Base imponibile: classificazione tariffaria e nomenclatura combinata. – 4.1. La daziabilità delle *royalties*. – 5. Dazi *antidumping* e dazi agevolati. – 6. Sottrazione di merce al controllo doganale, accertamento, competenza e contestazione *a posteriori*. – 7. Contraddittorio pre-accertativo e prova di resistenza. – 8. Riscossione e rimborso.

1. Premessa.

Nell'ambito della complessa disciplina di cui al d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, d'ora in poi anche TUD) volta a regolare i molteplici interessi (fiscali, igienico-sanitari, valutari, ecc.) coinvolti in occasione del passaggio, in entrata ed in uscita, delle merci attraverso le frontiere, particolare rilievo occupano le disposizioni concernenti i dazi. In particolare, l'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 43 del 1973 definisce «*diritti doganali*» tutti quei diritti che gli Uffici doganali sono tenuti a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali; il comma 2 precisa poi – per quel che direttamente rileva – che fra i diritti doganali costituiscono «*diritti di confine*» i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato.

Si definiscono dazi doganali quei tributi applicati ai prodotti che entrano dal confine (dazi di importazione) oppure che vi escono (dazi di esportazione).

È discusso 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 o 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 finalizzati a colpire un'effettiva manifestazione di capacità contributiva, i secondi a proteggere l'industria nazionale (nel caso dei dazi di importazione), ovvero

ad impedire il depauperamento della ricchezza nazionale (nel caso dei dazi di esportazioni).

Storicamente i dazi hanno rappresentano, da un lato, un'importante fonte di entrate finanziarie per l'Erario e, dall'altro, un rilevante condizionamento alla libera esplicazione dei traffici commerciali internazionale. L'istituzione dei dazi risponde, infatti, ad una precisa scelta di economia politica ed è alla base del cd. protezionismo: in particolare nel caso dei dazi sull'importazione, la loro introduzione ha l'obiettivo di privilegiare le industrie e le produzioni nazionali scoraggiando l'importazione di prodotti esteri.

Con l'adesione nel nostro Paese alla Comunità europea (cd. Atto unico europeo, ratificato con l. 23 dicembre 1986, n. 909) e la creazione del mercato comune europeo, anche l'ordinamento doganale si è adeguato ai principi di libera circolazione delle merci e dei capitali nei Paesi aderenti, con conseguente eliminazione del prelievo fiscale sui prodotti comunitari e delle formalità di sdoganamento al momento del passaggio dei beni attraverso i confini infracomunitari. Il processo di progressiva europeizzazione è infine culminata nella realizzazione di un'unione doganale che costituisce uno dei presupposti essenziali dell'Unione europea (cd. Primo pilastro). Il Trattato sull'Unione europea (TUE) impone infatti agli Stati membri:

a) il divieto di istituire dazi doganali sia di importazione che di esportazione nei reciproci rapporti commerciali (artt. 3 e 23, corrispondenti all'art. 23 nel testo consolidato risultante dal Trattato di Lisbona), quand'anche fondati su ragioni puramente fiscali, e non di politica economica (art. 25, corrispondente all'art. 28 nel testo consolidato);

b) l'obbligo di adottare una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i Paesi terzi (art. 23, corrispondente all'art. 28 nel consolidato).

2. Presupposto dell'obbligazione doganale e soggetti passivi.

Il presupposto impositivo dell'obbligazione doganale è rappresentato dal mero fatto che una certa merce abbia attraversato il confine: relativamente alle merci estere, il presupposto è costituito dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale (**Sez. 5, n. 02570/2019, Succio, Rv. 652780-01**); quanto ai prodotti nazionali, è la loro destinazione al consumo fuori da tale territorio che giustifica l'imposizione. Al riguardo, secondo l'art. 36 del d.P.R. n. 43 del 1973 si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva e si intendono destinate al

consumo fuori del predetto territorio le merci nazionali e nazionalizzate dichiarate per l'esportazione definitiva.

Con l'entrata in vigore, dal 1° maggio 2016, del Codice Doganale dell'Unione (d'ora in poi anche CDU), adottato con reg. UE n. 952/2013 del 9 ottobre 2013, sono state previste nuove regole generali unionali in materia, a partire dalla disciplina dell'obbligazione doganale. L'art. 87 del CDU – a differenza dell'art. 215 del precedente reg. CEE n. 2913 del 1992, che prevedeva gerarchie di luoghi di insorgenza in forza dei fatti generatori del dazio – dispone che l'obbligazione doganale sorga 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.

Quanto ai soggetti passivi del tributo, di regola non è il destinatario finale della merce che sconta l'imposta, bensì l'effettivo proprietario della merce, ossia il soggetto in nome o per conto del quale sia stata effettuata l'operazione di importazione (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**, cit.); sono coobbligati solidali, tutti coloro per conto dei quali la merce stessa è stata importata od esportata (sulla responsabilità solidale del centro assistenza doganale che emetta dichiarazioni doganali anche in rappresentanza indiretta, ossia in nome proprio v. **Sez. 5, n. 05311/2019, Chiesi, Rv. 652720-01**).

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, il rappresentante fiscale di un operatore, responsabile in solido per gli obblighi derivanti ai fini IVA all'importazione dall'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, può rivestire, ai sensi degli artt. 5, 64, 201 del (precedente) reg. CEE n. 2913 del 1992 e dell'art. 38 del d.P.R. n. 43 del 1973, la qualità di soggetto passivo dell'obbligazione doganale, rappresentando il medesimo operatore anche ai fini delle dichiarazioni di importazione e rilevando la sua oggettiva ingerenza nel perfezionamento dell'operazione stessa. Intatti, a norma dell'art. 201, comma 3, del reg. n. 2193 cit., 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 del d.P.R. n. 43 del 1973, vincola all'obbligazione tributaria tutti coloro comunque ingeritisi nell'operazione,

sia pure in via meramente fattuale (così, da ultimo, **Sez. 5, n. 12141/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 653857-01**; Sez. 5, n. 03285/2012, Cappabianca, Rv. 622009-01; Sez. T, 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 rammenta **Sez. 5, n. 4389/2019, Leuzzi, Rv. 652718-01**, risponde dell'obbligazione doganale, oltre l'importatore ed il suo rappresentante indiretto, qualsiasi soggetto che abbia partecipato alle formalità doganali sapendo, o dovendo ragionevolmente sapere, che l'introduzione della merce era irregolare.

Sez. 5, n. 15207/2019, D'Aquino, Rv. 654151-01, ribadisce la responsabilità dello spedizioniere che presenta merci in dogana per conto terzi, ma in nome proprio (beneficiando dell'ammissione alla procedura semplificata di cui all'art. 12 del d.lgs n. 374 del 1990), ai sensi degli artt. 201 e 202 CDU, solidalmente col soggetto per conto del quale ha presentato la merce, di tutti i dazi, le imposte e gli accessori dovuti, a qualsiasi titolo, in relazione all'operazione commerciale, compresi gli interessi relativi, essendo tale figura di rappresentante indiretto, anche per la sua preparazione professionale, in grado di valutare la veridicità dei documenti trasmessigli, essendo dunque consapevole dell'irregolarità dell'introduzione delle merci nel territorio della Comunità (sulla validità della notifica degli atti di contestazione agli spedizionieri doganali ai sensi dell'art. 40 del d.P.R. n. 43 del 1973, v. **Sez. 5, n. 03078/2019, Manzon, Rv. 652377-01**).

Ricade sull'Ufficio doganale l'onere della prova dell'autonoma condotta attiva di partecipazione dello spedizioniere all'introduzione irregolare della merce in dogana, con la consapevolezza o la ragionevole conoscibilità di tale irregolarità (**Sez. 5, n. 12141/2019**, cit.).

La responsabilità dello spedizioniere quale dichiarante in dogana fonda essa stessa la qualità di soggetto responsabile (v., in parte motiva, Sez. 5, n. 7720/2013, Perrino, Rv. 626134-01), gravando sul rappresentante indiretto l'obbligo di vigilare – con la diligenza qualificata da ragguagliare, ex art. 1176, comma 2, c.c., alla natura dell'attività esercitata – sull'esattezza delle informazioni fornite dall'esportatore allo Stato di esportazione (**Sez. 5, n. 05909/2019, Antezza, Rv. 653032-01**), non essendo sufficiente ad integrare il requisito della buona fede l'inconsapevolezza dell'irregolare introduzione della merce (**Sez. 5, n. 13383/2019, Rv. 653868-01**). Tale regola – reiteratamente affermata in giurisprudenza – è funzionale 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 (**Sez. 5, n. 3739/2019, Nonno, Rv. 652505-02**).

Laddove lo spedizioniere doganale, nell'eseguire le operazioni in dogana per conto del proprietario della merce, si sia avvalso della facoltà di differire il pagamento dei tributi doganali ai sensi degli artt. 78 e 79 del d.P.R. n. 43 del 1973, 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 del d.P.R. n. 43 cit. 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).

In ogni caso la responsabilità del rappresentante indiretto dell'importatore concerne 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**, cit.).

3. Dichiarazione doganale.

Ai fini dell'applicazione dei tributi, le merci vengono presentate all'Ufficio doganale munite dell'apposita *dichiarazione*, tramite la quale il contribuente indica le caratteristiche dei prodotti e - quel che più rileva - rende nota la destinazione doganale che intende conferire. L'obbligazione del contribuente, quindi, sorge in conseguenza del mero fatto oggettivo della dichiarazione in dogana (**Sez. 5, n. 4389/2019**, cit.), la cui irregolarità dà luogo alla sanzione prevista dall'art. 303 del d.P.R. n. 43 cit. (**Sez. 5, n. 07790/2019, Succio, Rv. 653329-01**).

La destinazione doganale 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.

In presenza di sottofatturazione, conseguente all'introduzione di merci con dichiarazione doganale recante dati non corrispondenti al vero, che abbia determinato la mancata riscossione, anche solo parziale, di dazi dovuti per legge, sussiste la responsabilità del dichiarante ai sensi dell'art. 201, commi 2 e 3, CDU, 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 ben del tutto diversi o soggetti a un differente regime doganale, oppure in quanto, insieme alla merce dichiarata, ne viene introdotta altra, debitamente occultata (**Sez. 5, n. 05560/2019, D'Aquino, Rv. 652961-01**).

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 (in passato v. già Sez. 5, n. 19156/2003, Magno, Rv. 568908-01).

4. Base imponibile: classificazione tariffaria e nomenclatura combinata.

La base imponibile delle imposte doganali è individuata, a seconda dei casi, avuto riguardo al criterio della *quantità*, ovvero della *qualità* o ancora del *valore* delle merci sottoposte ad imposizione.

Il CDU stabilisce che la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore della transazione, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato.

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, i termini adoperati dall'art. 303, comma 1, del d.P.R. n. 43 del 1973 - «*quantità*», «*qualità*», «*valore*» - costituiscono un'esemplificazione dell'elemento oggettivo destinato all'importazione specificamente considerato ai fini del pagamento del dazio 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, ricomprensivo di ogni proprietà o condizione che serva a determinare la natura ed a distinguerla da altre simili, rientrandovi anche l'«*origine*» (o la «*provenienza*»), elemento sintomatico delle specificità del prodotto che assume una connotazione del tutto pregnante sia in relazione alle caratteristiche del bene ai 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. Ne consegue che la fattispecie sanzionatoria dell'art. 303 - che ha natura unitaria, corrispondendo all'ipotesi-base del comma 1, l'aggravante del comma 3 (**Sez. 5, n. 02169/2019, Triscari, Rv. 652271-01**) - punisce ogni ipotesi di difformità o falsità della dichiarazione doganale in ordine ai suoi elementi essenziali, comprensive, oltreché al valore, quantità, qualità delle merci, anche all'origine delle stesse, poiché l'origine è elemento distintivo della qualità, coperto dall'interpretazione estensiva (non analogica) della norma sanzionatoria (*ex plurimis*: **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 parte motiva; 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).

Il valore di dogana, come rammenta Sez. 5, n. 23246/2018, Perrino, Rv. 650737-01, coincide di norma con quello di transazione, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare, ai sensi dell'art. 29 del reg. CEE n. 2913 del 1992. Qualora l'Amministrazione nutra fondati dubbi sulla corrispondenza tra il valore dichiarato e l'importo totale pagato o da pagare, per potersi discostare da questo, deve attivare il contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 181, § 2, del reg. CEE n. 2454 del 1993, chiedendo informazioni complementari all'interessato che deve essere posto in una ragionevole possibilità di contraddire; in mancanza dei necessari chiarimenti, ha l'onere di dimostrare di avere applicato, nella rideterminazione del valore in dogana, i metodi di valutazione immediatamente sussidiari a quelli stabiliti dagli artt. 30 e 31 CDU,

secondo la rigida sequenza ivi prevista in successione, ovvero di indicare le ragioni per le quali il rispetto di tale ordine non sia stato possibile (**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**). Solo laddove l'Agenzia 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).

Quanto al valore elevato, richiesto dalla giurisprudenza comunitaria, 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 parte motiva 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).

I prodotti importati dai Paesi terzi soggetti a tassazione sono individuati, sulla base di una pluralità di voci tariffarie e delle caratteristiche merceologiche, dalla tariffa doganale comune (TDC) sostituita, dal 1° gennaio 1988, dalla tariffa integrata comunitaria (TARIC) - comprensiva sia di dazi specifici che dazi *ad valorem* - che trae origine dalla combinazione di due strumenti unificazione delle tariffe 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.

La giurisprudenza reputa applicabile la sanzione prevista dall'art. 303 del d.P.R. n. 43 del 1973 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, 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 del 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: nella specie, la S.C. ha applicato il principio ad una fattispecie nella quale erano stati importati, in un ristretto lasso di tempo, monitor e schede video, successivamente assemblati).

L'operatore interessato, in sede di ricorso amministrativo, unitamente al diniego della rettifica attuata *in peius* dall'Amministrazione finanziaria, può richiedere il riconoscimento di una diversa e più favorevole classificazione doganale, non ostandovi l'avvenuto avvio officioso della procedura di revisione dell'accertamento di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, la quale pone sullo stesso piano, con riguardo al termine decadenziale, l'esecuzione d'ufficio o su iniziativa di parte (**Sez. 5, n. 12476/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653731-01**).

4.1. La daziabilità delle *royalties*.

Una delle questioni più discusse degli ultimi anni nel rapporto tra imprese e dogana, attesa la complessità della normativa comunitaria di riferimento, è l'inclusione delle *royalties* nel valore doganale della merce all'atto dell'importazione.

In favore della daziabilità delle *royalties*, si è espressa per la prima volta Sez. 5, n. 8473/2018, 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, la dogana 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 del reg. CEE n. 2013 del 1992, come attuato dagli artt. 157, 159 e 160 del reg. CEE n. 2454 del 1993, 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.

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 reg. n. 2454 del 1993,

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 (CGUE 9 marzo 2017, C-173/15; in termini anche **Sez. 5, n. 11064/2019**, **Nocella, Rv. 653546-01**). In particolare, per Sez. 5, n. 14548/2018, Catallozzi, non massimata, il requisito della «*condizione di vendita*» deve essere analizzato non soltanto in considerazione dell'accordo di licenza, ma anche sulla base delle prescrizioni dell'(eventuale) accordo di fabbricazione (cd. *manufacter agreement*), talvolta richiamato o allegato ai contratti di licenza e sottoscritto anche dal licenziante. Occorre, pertanto, un'accurata e approfondita analisi degli accordi, valutando, caso per caso, se il pagamento delle *royalties* integri una condizione di vendita e se, conseguentemente, è necessario attivare presso l'Agenzia delle entrate la cd. procedura di *ruling* doganale (istanza da compilarsi sul portale telematico delle decisioni doganali, alla quale va allegato il modello di domande ed una breve relazione circa il flusso della merce, nonché la modalità di calcolo utilizzata per individuare la percentuale di *royalties* da includere nel valore doganale dei beni).

5. Dazi *antidumping*, dazi agevolati e regime preferenziale.

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.

In fattispecie di importazione di parti essenziali di biciclette, Sez. 5, n. 18922/2018, Tinarelli, Rv. 649718-01, analogamente a Sez. 5, n. 14582/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 649014-01, hanno chiarito che il regime di esenzione dal dazio *antidumping* ex art. 14 del reg. CEE n. 88 del 1997 presuppone la preventiva autorizzazione dell'Ufficio doganale di cui all'art. 292 del reg. CEE n. 2454 del 1993, 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.

Le operazioni di importazione sono assoggettate *ex post* all'ordinario dazio *antidumping* in caso di revoca dell'agevolazione, con conseguente 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 ai sensi dell'art. 2 del reg. CE n. 268 del 2006 (**Sez. 5, n. 14020/2019, Saija, Rv. 654110-01**).

Per «*origine preferenziale*» della merce si intende un regime per effetto del quale viene assegnato 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 dello specifico regime doganale preferenziale, in ragione della provenienza delle merci, è il certificato di origine (**Sez. 5, n. 7976/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera**, **Rv. 653335-01**), la cui invalidazione da parte dell'autorità emittente del Paese di esportazione, dà luogo al recupero *a posteriori* dei dazi preferenziali non versati (**Sez. 5, n. 02148/2019, Nonno, Rv. 652211-01**). Il certificato di origine si distingue dal certificato di autenticità delle merci, che è volto, invece, ad ottenere un trattamento tariffario favorevole, fondato sulla natura o sulla destinazione particolare di determinati beni (**Sez. 5, n. 7976/2019, cit.**).

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 citato Reg. che costituisce, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, condizione per il riconoscimento del beneficio: ne consegue per **Sez. 5, n. 15994/2019, D'Aquino, Rv. 654158-02**, che, dovendo il certificato IMA 1, tra l'altro, attestare la non inferiorità del prezzo delle merci franco frontiera alla soglia fissata dai regolamenti e contenere la dichiarazione dell'importatore in ordine alla mancata concessione, presente o futura, di sconti, premi o altre forme di riduzione che possano determinare un valore inferiore a quello minimo fissato all'importazione per i prodotti interessati, l'accertato godimento di sconti, premi o riduzioni produttive degli effetti appena precisati determina la non corrispondenza del medesimo certificato alle istruzioni enunciate nel reg. n. 1767 cit. e, quindi, la perdita del trattamento preferenziale. Nel caso di merce con certificazione di origine preferenziale EUR 1, pure se ritenuta inizialmente veritiera dall'autorità doganale, sono sempre ammissibili i controlli *a posteriori* finalizzati a confermare detta origine, posto che al momento dell'accettazione iniziale della dichiarazione in dogana l'autorità non si pronuncia sull'esattezza delle informazioni fornite dal dichiarante (**Sez. 5, n. 0339/2019, Nonno, Rv. 652505-01**).

Ai fini dei dazi preferenziali, l'importatore può esibire la documentazione utile, in deroga alla regola generale, anche dopo la dichiarazione di importazione dalla quale sorge l'obbligazione doganale

(**Sez. 5, n. 07976/2019**, cit.): secondo **Sez. 5, n. 11627/2019, Perrino, Rv. 653672-01**, è possibile l'emissione *ex post* di un certificato di origine sostitutivo, ove quello originario, pur genuino sia stato rifiutato dalle autorità doganali dello Stato di importazione per l'apposizione di un timbro diverso da quello comunicato dallo Stato di esportazione.

In tema di contingente tariffario, **Sez. 5, n. 10882/2019, Succio, Rv. 653660-01**, in continuità con la giurisprudenza consolidata (Sez. 5, n. 02067/2017, Tricomi, non massimata, e Sez. 5, n. 00707/2017, Marulli, Rv. 642425-01 e Rv. 642425-02), riconosce l'ammissibilità - non ostandovi il diritto unionale - del 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.

6. Sottrazione di merce al controllo doganale, accertamento, competenza e contestazione *a posteriori*.

Sulla base degli elementi dichiarati, l'Ufficio doganale 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.

Si concretizza l'ipotesi di «*sottrazione al controllo doganale*», di cui all'art. 203 CDU, quando i beni sono sottratti al controllo della dogana e vengono introdotti irregolarmente nel territorio comunitario. Sez. 5, n. 29535/2018, Perrino, Rv. 651229-02, rifacendosi anche alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, definisce sottrazione di una merce al controllo doganale, 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. In caso di concorso di più soggetti alla sottrazione della merce, tutti sono responsabili in solido tra loro dei tributi evasi (**Sez. 5, n. 02680/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652781-01**: fattispecie relativa a pubblico ufficiale addetto al servizio di dogana che, mediante false attestazioni, aveva agevolato l'ingresso nel territorio dello Stato di merce di contrabbando).

Il sistema di accertamento delle violazioni doganali presuppone una precisa articolazione della competenza per territorio, prevedendo, per ogni attività o situazione considerata, una determinata dogana territorialmente competente. Trattandosi di competenza stabilita per legge, ne discende che il vizio dell'atto impositivo, derivante dall'incompetenza territoriale dell'Ufficio 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, del reg. CE n. 2913 del 2002, 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 Corte di Giustizia (CGUE, 3 aprile 2008, C-230/06), una presunzione di competenza dello Stato membro da cui dipende l'Ufficio di partenza, ai sensi degli artt. 378 e 379 del reg. cit., 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, Rv. 609988-01).

Nel sistema di accertamento delle violazioni doganali delineato dal d.P.R. n. 43 del 1973, dal d.lgs. n. 374 del 1990 e dal reg. CEE n. 2913 del 1992 (applicabile *ratione temporis*), in ossequio ai principio di buon andamento della P.A. e di pre-costituzione del giudice naturale, la competenza territoriale suppone una precisa articolazione che 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). La possibilità di accentrare la competenza per la rettifica dell'accertamento presso un unico Ufficio, è ritenuta possibile in base ad un'interpretazione estensiva dell'art. 6 del d.P.R. n. 43 del 1973 (prima della modifica dell'art. 11, comma 9, del d.lgs. n. 374/1990, operata, senza efficacia retroattiva, dalla l. n. 44 del 2012), 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**).

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 del d.P.R. n. 43 del 1973, 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 del reg. CE n. 1073 del 1999 - ora sostituito dall'art. 11 del reg. CEE n. 883 del 2013 - **Sez. 5, n. 07993/2019, Manzon, Rv. 653057-01**, ne ha condizionato la valenza istruttoria al rispetto dei principi interni in tema di processo verbale di constatazione, in ragione del rinvio operato dalla normativa eurounitaria a quella nazionale circa le regole di valutazione giudiziale degli atti ispettivi e la loro efficacia probatoria, sicché il valore probatorio dei predetti accertamenti è diversificato a seconda della natura dei fatti da essi attestati, potendosi distinguere tre diversi livelli di attendibilità, a seconda che i verbali siano:

1) assistiti da fede privilegiata;
2) facciano fede fino a prova contraria; oppure

3) costituiscano elementi di prova valutabili in concorso con altri elementi.

Da ultimo merita di essere segnalata **Sez. 5, n. 11631/2019, Perrino, Rv. 653673-01**, che - per la prima volta - ha escluso la necessità del ricorso alla procedura amministrativa di cooperazione interstatuale di cui all'art. 94 del reg. CEE n. 2554 del 1993 laddove, mediante relazione OLAF suffragata da altre prove supplementari fornite dall'Autorità doganale, sia accertata la falsità del certificato prodotto per fruire dell'aliquota daziaria ridotta, quanto all'indicazione del produttore delle merci per le quali è riconosciuta dal reg. CE n. 1470 del 2001.

Ove venga accertata la falsità dei certificati di origine della merce, le autorità doganali devono procedere alla contabilizzazione *a posteriori* dei dazi. 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.

Una volta in cui le autorità doganali abbiano allegato e dimostrato l'irregolarità o la falsità delle certificazioni presentate, procedendo al recupero *a posteriori* dell'imposta, spetta poi al contribuente di dimostrare l'esistenza cumulativa di tutti i presupposti indicati dall'art. 220 CDU, ossia che i dazi non siano stati riscossi per un «*errore attivo*» delle Autorità competenti (**Sez. 5, n. 05560/2019, D'Aquino, Rv. 652961-01**). Ai fini dell'esimente della buona fede, il debitore è tenuto a dimostrare che, per tutta la durata delle operazioni commerciali in questione, ha agito con la 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'esportatore (Sez. 5, n. 12719/2018, Nonno, Rv. 648776-01). L'«*errore attivo*» delle Autorità doganali non è quindi integrato dalla mera ricezione delle dichiarazioni inesatte, in quanto l'Amministrazione non è tenuta a verificarne o a valutarne la veridicità: il legittimo affidamento è protetto solo quando è l'Amministrazione ad avere determinato i presupposti sui quali si basa la fiducia dell'operatore che, per tutta la durata delle operazioni commerciali, abbia agito con la necessaria diligenza professionale (**Sez. 5, n. 04059/2019, Catallozzi, Rv.**

652783-01), designando chiaramente la merce fornendone i dati identificativi, e l'autorità doganale, 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 (**Sez. 5, n. 0861/2019, Leuzzi, Rv. 650881-01**).

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 del decreto cit., 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**).

Ove il mancato pagamento dei tributi doganali derivi da un reato, sia il termine di prescrizione dell'azione di recupero dei dazi all'importazione, sia quello di decadenza per la revisione dell'accertamento ex art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, sono prorogati fino ai tre anni successivi alla data di irrevocabilità della decisione penale, a condizione che, nel triennio decorrente dall'insorgenza dell'obbligazione doganale, l'Amministrazione emetta un atto nel quale venga formulata la *notitia criminis* ovvero lo stesso sia ricevuto dall'A.G. o da ufficiali di p.g., come i funzionari doganali: a tal fine, la relazione redatta dall'OLAF configura un documento che integra detta *notitia criminis*, la cui formulazione e trasmissione è idonea a determinare il raddoppio dei termini di accertamento degli illeciti doganali (Sez. 5, n. 00615/2018, Caiazzo, Rv. 646805-01). In proposito Sez. 5, n. 24513/2018, Balsamo, Rv. 650950-01, ha specificato che la sospensione per pendenza del procedimento penale del termine decadenziale per la revisione dell'accertamento vale anche se si accerti l'estraneità dell'obbligato in sede penale: la disciplina dell'art. 221, nn. 3 e 4, CDU, infatti, incidendo sull'accertamento dei diritti doganali, prevale sulle norme nazionali in tema di decadenza.

7. Contraddittorio pre-accertativo e prova di resistenza.

Particolare importanza riveste, in materia di accertamenti doganali, il principio del contraddittorio preventivo in sede amministrativa che, pur non essendo esplicitamente previsto dal reg. CEE n. 2913 del 1992 - oggi sostituito dal reg. UE n. 952 del 2013 - è stato ricavato dalla giurisprudenza di legittimità dal disposto dell'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, quale 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.

Peraltro, detto principio si ritiene possa soggiacere a restrizioni rispondenti ad obiettivi di interesse generale unionale, quale quello di procedere al recupero tempestivo delle entrate proprie: **Sez. 5, n. 12095/2019, Triscari, Rv. 653853-01** e **Sez. 5, n. 07770/2019, Manzon, Rv. 653327-01**, hanno concordemente escluso la violazione di tale principio 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 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 (CGUE 20 dicembre 2017, C-276/16).

Il progressivo recepimento nella giurisprudenza di legittimità dell'influsso della giurisprudenza unionale (in particolare v. CGUE 18 dicembre 2008, *Sopeopé c. Fazenda Publica*, C-349/2008), 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 (cd. «prova di resistenza») (da ultimo, **Sez. 6-5, n. 00218/2019, Mocci, Rv. 652535-01**; Sez. 6-5, n. 12832/2018, Conti, Rv. 648523-01). 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. da ultimo CGUE 20 dicembre 2017, C-276/16, con riferimento all'ordinamento doganale italiano), 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 considera 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, della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), norma - cui rinvia l'art. 245 del CDU - 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 lo *jus speciale* di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990 (nel testo applicabile *ratione temporis*), preordinato a garantire al contribuente un contraddittorio pieno in un momento anticipato rispetto alla formazione dell'atto definitivo, che può essere impugnato in sede giurisdizionale, non ravvisando la giurisprudenza di legittimità né violazione né dei principi unionali, né 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**).

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 del d.P.R. n. 43 del 1973, 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 del d.P.R. n. 43 cit., 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).

8. Riscossione e rimborso.

Quanto alla riscossione dei dazi e diritti doganali, per **Sez. 5, n. 08513/2019, Grasso Gia., Rv. 653059-01**, qualora il contribuente abbia impugnato l'avviso di rettifica e non sia ancora intervenuta la decisione di primo grado, 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.

Il rimborso dei dazi 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. **Sez. 5, n. 14004/2019, Catallozzi, Rv. 653951-01**, conformemente a quanto ritenuto dalla Commissione europea con interpretazione da considerarsi vincolante per gli Stati membri, ha specificato che non costituisce caso fortuito o forza maggiore la semplice riapertura di un contingente tariffario in seguito ad una restituzione. La medesima pronuncia, poi, opera 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**).

In termini specifici, sulla restituzione all'esportatore di navi a scafo metallico dei diritti di confine (cd. *drawback*), **Sez. 5, n. 14008/2019, Fichera, Rv. 654002-01**, ne delimita l'applicabilità limitatamente alle importazioni di prodotti impiegati nella costruzione della nave, che provengano da Paesi rispetto ai quali permane l'obbligo di pagamento dei dazi, purché il costruttore che intenda avvalersi dell'agevolazione provi l'effettivo pagamento dei dazi e dei diritti di cui pretende il ristorno e l'importo pagato sia in ogni caso superiore alla soglia di valore risultante dalla percentuale forfettaria determinata dal d.P.R. 15 luglio 1954.

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. Sanzioni e cause di non punibilità.

1. Premessa.

Al fine di rendere più agevole la lettura della giurisprudenza di legittimità in tema di accise è opportuno richiamarne preliminarmente natura e disciplina legislativa.

L'assetto normativo di tali imposte indirette, armonizzate, che colpiscono la fabbricazione ed il godimento di determinati prodotti, risale ai Testi unici approvati con d.m. finanze in data 8 luglio 1924 recanti disposizioni normative per l'imposta di fabbricazione sulla birra e sugli spiriti e per l'imposta sul consumo dell'energia elettrica) e, con specifico riferimento agli oli minerali, al r.d.l. 28 febbraio 1939, n. 334, conv. in l. 2 giugno 1939, n. 739. A tali Testi unici, successivamente modificati, è seguito, più di recente, il d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv., con modif., in l. 29 ottobre 1993, n. 423, con il quale è stato conferito al Ministro delle finanze il potere regolamentare le imposte in esame.

Attualmente la disciplina in tema di accise è contenuta principalmente nel d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative in tema di imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali ed amministrative), il quale è suddiviso in quattro parti: la prima (artt. 1-20) contiene le disposizioni generali in materia di accise; la seconda (artt. 20-26) contempla i prodotti energetici; la terza (artt. 27-39) disciplina l'alcol, le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati (artt. 39-*bis*-30-*duodecies*); l'ultima (artt. 40-51) regolamenta le sanzioni.

Trattandosi, come sopra evidenziato, di tributo armonizzato, a livello comunitario le accise sono disciplinate dalla direttiva n. 92/12/CEE, poi sostituita dalla direttiva n. 2008/118/CE, le cui modalità attuative sono dettate dal reg. CE n. 683 del 2009.

2. Ambito applicativo.

Il capo II del d.lgs. n. 504 del 1995, intitolato «*oli minerali*», all'art. 21 individua tutti i prodotti sottoposti ad accisa rientranti tra gli oli, incluse le miscele, nonché le modalità attraverso le quali i predetti prodotti, in forza di accordi bilaterali, possono essere esonerati dalla sottoposizione all'imposizione, purché non siano tassati in forza del comma 1 del succitato articolo. Il successivo art. 26 reca «*disposizioni particolari per il gas metano*» ed individua le singole fattispecie sottoposte ad accisa.

In tema di imposte di fabbricazione sugli oli minerali, Sez. 5, n. 04950/2012, Olivieri, Rv. 621743-01, ha delineato l'ambito applicativo dell'art. 21 cit., chiarendo che i prodotti in questione sono sottoposti ad accisa in ragione della loro effettiva destinazione ed utilizzazione, come combustibile o carburante, e non della loro composizione chimica. Argomentando dal tenore letterale della disposizione, che si riferisce ai prodotti «*destinati ad essere usati, messi in vendita o usati come combustibile o carburante*», la pronuncia ha precisato che occorre avere riguardo all'intero ciclo economico del prodotto, dalla fabbricazione al consumo, e quindi alla destinazione d'uso impressa *ab orgine* dalla fabbrica, all'eventuale indicazione di impiego pubblicizzata nella fase di distribuzione o comunque risultante dalle specifiche modalità di vendita, nonché alla concreta destinazione da parte del consumatore finale.

Sez. 5, n. 24326/2018, Nonno, Rv. 650524-01, ha ulteriormente definito l'ambito applicativo delle accise sugli oli minerali, peraltro allineandosi all'interpretazione dell'art. 21 cit. già fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità (*ex multis* Sez. 5, n. 10780/2013, Conti, non massimata). Tale sentenza ha in particolare enunciato il principio per il quale il carburante per aeromodellismo rientra nella previsione di chiusura dell'art. 21, comma 5 (ed a far data dal 1° giugno 2007, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, che sottopone a tassazione, in conformità all'interpretazione datane dalla Corte di giustizia (CGUE 18 dicembre 2008, C-517/07) delle direttive n. 92/81/CEE e n. 2003/96/CEE, tutti i prodotti commercializzati o utilizzati come carburanti per motori (indipendentemente dalla loro natura o portata) o come additivi ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti, anche se non rientranti nella categoria degli oli minerali o dei prodotti energetici.

Sempre in questo contesto si colloca Sez. 5, n. 05860/2012, Cirillo, Rv. 622339-01, che ha assoggettato alla tassazione prevista per il gasolio anche il carburante costituito da una miscela di gasolio e di biodiesel, denominato *biofox*, ma per la sola parte formata da questa componente, precisando che ciò che rileva ai fini della tassazione non è la qualità del gasolio come elemento di una composizione chimica ma solo la destinazione del prodotto finale.

In tal caso, peraltro, trova applicazione l'aliquota agevolata prevista per il gasolio per autotrazione di cui all'art. 5 del d.l. 28 dicembre 2001, n. 452, «come prorogato» dall'art. 1 del d.l. 8 luglio 2002, n. 138, mentre è esente da accisa la parte di miscela formata da biodiesel, attesa la finalità di protezione dell'ambiente voluta dal legislatore sia interno che europeo.

La destinazione del prodotto finale costituisce quindi l'elemento che consente di stabilire se gli oli minerali debbano essere sottoposti a tassazione.

In merito rileva Sez. 5, n. 29572/2011, Valitutti, Rv. 621058-01, per aver affermato che l'art. 8, comma 5, della l. 23 dicembre 1998, n. 448 (istitutiva della cd. *carbon tax*) e l'art. 1 del d.p.c.m. 15 gennaio 1999, nel prevedere l'applicazione per uso a fini di riscaldamento degli oli medesimi di un'aliquota maggiorata rispetto a quella applicabile per l'impiego industriale, individuano l'elemento distintivo nell'uso finale cui il prodotto è destinato; sicché, dovrà essere applicata l'aliquota minore, nel caso in cui il combustibile entri nel ciclo produttivo come materia prima, e quella maggiorata, invece, se esso, ancorché sottoposto a processo di trasformazione che venga ad attribuirgli la valenza del «bene calore», sia utilizzato come riscaldamento da parte dei consumatori. Proprio in virtù di tale principio, la S.C. ha ritenuto applicabile l'aliquota maggiorata all'olio combustibile a basso tenore di zolfo impiegato da una società di gestione di impianti termici per l'erogazione di calore a temperatura costante a favore di soggetti pubblici e privati.

Anche il tributo sulle emissioni di anidride solforosa (SO_2) e di ossidi di azoto (NOx), istituito con l. 27 dicembre 1997, n. 449, ha natura giuridica di accisa: ciò è stato chiarito da Sez. 5, n. 26859/2009, Sotgiu, Rv. 610859-01, che ne ha evidenziato l'applicazione in relazione ad emissioni particolari di dette sostanze derivanti dal consumo di combustibili nei grandi impianti, per le quali il diritto di accisa viene calcolato per numero di tonnellate prodotte, e sia accessoria rispetto all'accisa prevista per il consumo dal d.lgs. n. 504 del 1995.

L'accisa di cui innanzi, inoltre, si applica a decorrere dalla data prevista dalla legge istitutiva (1° gennaio 1998), nonostante quest'ultima preveda l'emanazione di un regolamento attuativo, atteso che detto regolamento (d.P.R. 26 ottobre 2001, n. 416), emesso a distanza di tre anni, non ha efficacia retroattiva ma esplica i suoi effetti soltanto a decorrere dalla sua entrata in vigore, restando il periodo pregresso regolato compiutamente dalle prescrizioni della l. n. 449 cit.

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 menzionato 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.

Per quanto concerne l'imposta sul consumo dell'energia elettrica, **Sez. 5, n. 10301/2019, Fasano, Rv. 653539-01**, ha affermato che il presupposto dell'imposta è rappresentato dall'officina di produzione, costituita dal complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica esercitati dalla medesima ditta in quanto le tariffe sono commisurate ai consumi delle singole unità produttive e non a quelli effettuati cumulativamente da tutti gli stabilimenti di consumo anche se concernenti un unico processo produttivo. Nel dettaglio la sentenza muove dall'analisi degli artt. 52, 53 e 54 del d.lgs. n. 504 del 1995 evidenziando come quest'ultima disposizione introduca la nozione di officina di produzione e precisi la distinzione tra officine cd. *di produzione*, che costituiscono stazioni di produzione che una stessa ditta esercita in luoghi distinti (anche quando dette stazioni siano messe in comunicazione tra loro mediante un'unica stazione di distribuzione), mentre le officine cd. *di acquisto*, ditte acquirenti di energia elettrica per farne rivendita o uso proprio, sono costituite dall'insieme di

conduttori, degli apparecchi di trasformazione, di accumulazione e di distribuzione, a partire dalla presa dell'officina venditrice.

È stato quindi ribadito che l'imposta erariale sull'energia e l'addizionale prevista dall'art. 6 del d.lgs. n. 511 del 1988 in ordine a qualsiasi uso effettuato nei locali diversi dalle abitazioni, fino al limite massimo di 200.000 chilowattora di consumo al mese, si applicano in relazione a ciascun distinto punto di acquisto dell'energia anche se una pluralità di essi facciano capo ad un unico soggetto giuridico esercente un'unitaria attività produttiva. Sicché «le tariffe devono essere commisurate ai consumi delle singole unità produttive e non a quelli effettuati, in cumulo, da tutti gli stabilimenti di consumo, anche se portano alla conclusione le lavorazioni di un unico processo produttivo ovvero realizzano comunque le unitarie finalità aziendali» (cfr. **Sez. 5, n. 10301/2019**, cit.).

In tema di esigibilità delle accise viene inoltre in considerazione il rapporto con la normativa comunitaria.

In merito, e con specifico riferimento alle addizionali provinciali sul consumo dell'energia elettrica, **Sez. 5, n. 15198/2019, D'Aquino, Rv. 654134-01**, ha affermato che esse devono rispondere ad una o più finalità specifiche previste dall'art. 1, § 2, della direttiva n. 2008/118/CE, avente efficacia immediatamente precettiva (e non meramente programmatica) come interpretata dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, ciò al fine di evitare che le imposizioni indirette, aggiuntive rispetto alle accise armonizzate ostacolino indebitamente gli scambi. Sicché non sono dovute le addizionali provinciali, previste all'art. 6, comma 2, del d.l. n. 511 del 1988, conv. in l. n. 20 del 1989 (e abrogate dall'art. 18, comma 5, del d.lgs. n. 86 del 2011), previa disapplicazione delle citate disposizioni per contrasto con il diritto unionale, in quanto aventi come finalità una mera esigenza di bilancio degli enti locali.

Sempre con specifico riferimento al rapporto con la normativa comunitaria ma relativamente all'imposta di consumo sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione o carburazione, **Sez. 5, n. 07945/2019, Catallozzi, Rv. 653169-01**, ha chiarito che l'art. 62 del d.lgs. n. 504 del 1992 – tuttora vigente non essendo divenuto operativo il meccanismo abrogativo-sostitutivo delineato dal d.l. n. 452 del 2001, conv., con modif., in l. n. 16 del 2002, in mancanza del regolamento attuativo correlato all'introduzione del nuovo contributo di riciclaggio e risanamento ambientale – non è in contrasto con il diritto unionale poiché l'emanazione della direttiva n. 2003/96/CE (che ha abrogato le precedenti direttive 1992/81/CEE e 1992/82/CEE) ha eliso i profili di incompatibilità con la normativa e gli oli lubrificanti non sono assoggettati all'accisa armonizzata, configurandosi come prodotti in relazione ai quali gli Stati membri

conservano la facoltà impositiva, a condizione di non dare luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di frontiera (cfr. CGUE, 5 luglio 2007, *Fendt Italiana*).

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.

Sez. 5, n. 22947/2018, Catallozzi, Rv. 650509-01, ha individuato i presupposti in presenza dei quali può essere riconosciuta l'esenzione per l'alcol etilico prevista dall'art. 27, comma 3, cit. (nella formulazione applicabile *ratione temporis*): in particolare, è stato affermato che detta esenzione presuppone non solo l'iniziativa del contribuente (almeno 60 giorni prima dell'inizio delle attività) ma anche la verifica da parte dell'Ufficio finanziario circa la conformità del processo di trasformazione del prodotto ai requisiti tecnici di cui all'art. 7 del d.m. n. 524 del 1996 nel rispetto sia delle ragioni del Fisco che di quelle di tutela della salute nonché della sicurezza delle lavorazioni, con la conseguenza che il provvedimento con cui l'Amministrazione accerta, all'esito di una ponderata istruttoria sulla ricorrenza di dette condizioni, il diritto all'esenzione ha natura costitutiva e, pertanto, è privo di efficacia retroattiva.

Sez. 5, n. 08621/2012, Greco, Rv. 622730-01, ha ulteriormente precisato, relativamente alla fattispecie di cui all'art. 27, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1995, che l'esenzione delle sostanze alcoliche dalle accise, è accordata solo quando siano state denaturate (ossia mescolate con le sostanze indicate e nelle proporzioni stabilite dall'art. 1 del d.m. n. 524 del 1996). Ne consegue che qualora la denaturazione non sia stata eseguita l'alcool resta soggetto al pagamento dell'accisa, a nulla rilevando che non sia o non possa essere in concreto destinato al consumo umano.

Relativamente alla diversa fattispecie di cui all'art. 27, comma 3, lett. *b)*, d.lgs. cit., Sez. 5, n. 00255/2012, Rv. 621170-01, ha chiarito che è esente da accisa solo l'alcol destinato alla produzione dei prodotti di profumeria, mentre quello, pur denaturato, utilizzato nelle fasi preparatorie ed accessorie della medesima (nella specie, per igienizzazione e sanitizzazione degli impianti), è esente solo se il suo utilizzo sia autorizzato, ai sensi del comma 3 dell'art. 2 del d.m. n. 524 del 1996 n. 524, dall'UTIF.

Sez. 5, n. 04511/2012, D'Alonzo, Rv. 621723-01, quanto al regime di esenzione stabilito dall'art. 1 della l. 3 agosto 1949, n. 623, per l'immissione in consumo di alcool nel territorio della Regione della Valle d'Aosta, ne ha escluso l'applicazione al prodotto ottenuto da un'industria locale attraverso la mera diluizione dell'alcool etilico con una modesta

percentuale di acqua e poi commercializzato. Ciò in quanto l'art. 15, § 6, del reg. reg. 29 gennaio 1973, laddove prevede l'esenzione in riferimento al contingente assegnato alle industrie locali per la trasformazione in liquori, da un lato, per il suo tenore letterale, non attiene alla mera immissione al consumo da parte di queste, e, dall'altro, non può riferirsi alla descritta attività di diluizione, dovendo essere coordinato con la disciplina comunitaria di diretta ed immediata applicazione, che, in forza del reg. CEE n. 1576 del 1989 (vigente *ratione temporis*), esclude l'idoneità del prodotto in questione al commercio per il consumo umano senza ulteriori aggiunte e manipolazioni.

Sempre in tema di esenzione, ma relativamente alle accise sul consumo di energia elettrica ed addizionale provinciale, Sez. 5, n. 21816/2017, Fuochi Tinarelli, Rv. 645628-01, ha affermato che l'art. 53, comma 2, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1995, nel testo applicabile *ratione temporis*, ha ad oggetto una fattispecie di intermediazione nello scambio oneroso dell'energia elettrica, senza che rilevi, ai fini tributari, lo specifico schema negoziale utilizzato od incida l'eventuale contestuale cessione di altre utilità; sicché, qualora nel medesimo sito industriale insista una pluralità di aziende alimentate con contratto onnicomprensivo (contratto di *service*, con messa a disposizione di locali, servizi vari, noleggio di beni ed utenze, tra cui l'energia elettrica), il prestatore del servizio, ancorché sprovvisto di licenza, va qualificato come soggetto passivo dell'imposta e l'esenzione di cui all'art. 52, comma 2, lett. *o-bis)*, del d.lgs. cit. (poi sostituito dall'art. 52, comma 3, lett. *f* del medesimo d.lgs.), va computata in capo a ciascun soggetto separatamente.

Quanto alla disciplina delle esenzioni contenuta nell'art. 52, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, Sez. 5, n. 31618/2018, Iofrida, Rv. 652107-01, 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.

Relativamente alle imprese cd. autoproduttrici energivore, aventi pertanto un consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh, **Sez. 5, n. 01985/2019, Gori, Rv. 652208-01**, ha specificato che non determina la decadenza dal beneficio l'omessa trasmissione, da parte del contribuente al competente Ufficio dell'agenzia delle dogane, entro il giorno 20 di ogni mese, i dati relativi al consumo del mese precedente, ove la misura del consumo risulti dimostrata in altro modo.

Con riferimento alle accise sul gas metano, rispetto all'impiego nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione, Sez. 5, n. 19753/2014, Cirillo, Rv. 632696-01, ha escluso la sussistenza di alcuna esenzione, né nella disciplina nazionale né in quella comunitaria, che abbiano le caratteristiche tecniche indicate nell'art. 11, comma 2, lett. *b)*, della l. 9 gennaio 1991, n. 10, anche qualora riforniscano utenze civili per due ragioni. In particolare, tale ipotesi risulta essere ricompresa tra gli usi industriali del metano dall'art. 26, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, nell'attuale formulazione ed ad essa non può peraltro estendersi l'esenzione prevista per la produzione di energia elettrica, che è collegata alla natura del prodotto finale e non alle modalità del processo produttivo ed è giustificata dall'intento di evitare un appesantimento dei costi per i consumatori, essendo l'energia elettrica, a differenza del calore, sottoposta ad imposta erariale di consumo.

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.

Per **Sez. 5, n. 01310/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652314-01**, il beneficio fiscale della riduzione dell'accisa sul gasolio per autotrazione, di cui al d.l. n. 265 del 2000, conv., con modif., in l. n. 343 del 2000, ed esercitabile ai sensi dell'art. 4 del d.P.R. n. 277 del 2000 mediante compensazione ex art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 ovvero istanza di rimborso in denaro della quota non compensata, presuppone, ai fini del suo riconoscimento il pagamento dell'accisa nell'aliquota prevista dall'allegato I annesso al d.lgs. n. 504 del 1995 per il gasolio per autotrazione. Sicché in mancanza di detto presupposto, l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad annullare, con provvedimento motivato, l'atto di assenso illegittimamente formato ai sensi dell'art. 4, comma 2, del d.P.R. n. 277 del 2000.

Peraltro sotto altro profilo la medesima sentenza ha anche affermato che la predetta agevolazione non è cumulabile con quella di cui all'art. 7, comma 1-*ter* del d.l. n. 417 del 1991, conv., con modif., in l. n. 66 del 1992, sugli stessi quantitativi acquistati di gasolio per autotrazione

(**Sez. 5, n. 01310/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652314-02**).

Sempre con riferimento alle agevolazioni relative al gasolio per autotrazione, **Sez. 5, n. 14645/2019, Manzon, Rv. 164114-01**, ha ribadito che in tema di rimborso dell'accisa sul gasolio per autotrazione, la modifica apportata al d.P.R. n. 444 del 1997 dalla l. n. 266 del 2005 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 richiesta di compensazione o rimborso. Invero, il d.P.R. n. 277 del 2000, 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 (dal 16 gennaio 1999 all'11 ottobre 2000, data di entrata in vigore), che la scheda carburanti di cui al d.P.R. n. 444 del 1997 tenga luogo della fattura. Nella specie, la S.C. ha quindi confermato la sentenza 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.

Deve, infine, specificarsi che l'accertamento della violazione delle disposizioni relative alle agevolazioni è di competenza dell'Agenzia delle dogane, sia in forza di quanto previsto dall'art. 63, comma 1, del d.lgs. n. 300 del 1999, sia in forza del regolamento di cui al d.P.R. n. 277 del 2000, Ufficio tenuto a ricevere le dichiarazioni dei contribuenti relative alle agevolazioni sugli oli minerali, a controllarne la specificità, ad istruire la pratica ed a determinare il credito spettante (Sez. 5, n. 12909/2019, Nonno, Rv. 653989-01).

In tema di accise sul gasolio, secondo **Sez. 5, n. 12100/2019, Succio, Rv. 653946-01**, il beneficio fiscale previsto dall'art. 1, comma 2, del d.P.R. n. 361 del 1999, è applicabile, al titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e in solido il soggetto che si sia reso garante di tale pagamento nonché alle 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. Il citato beneficio, che non deve essere confuso con lo scopo della legge di impedire la traslazione economica della maggiore imposta a carico dei consumatori finali, è commisurato nel *quantum* al corrispondente incremento dell'accisa sul gasolio rifornito ai consumatori finali ed è espressamente configurato come accredito d'imposta a valere, pertanto, in compensazione sul debito

per accise che tali soggetti sono tenuti a versare nell'esercizio della loro attività economica per l'immissione in consumo (o la ricezione) di prodotti soggetti alla medesima imposizione, come emerge dall'art. 6, commi 3 e 4 del d.m. n. 689 del 1996 (richiamato dal d.P.R. n. 361 del 1999). In forza del contenuto delle disposizioni da ultimo citate e dell'art. 1, comma 2, del d.m. cit., viene quindi esclusa la riferibilità del beneficio al consumatore finale.

Sicché l'obbligo imposto ai fornitori di praticare un prezzo che trasferisca all'acquirente il predetto beneficio deve intendersi nel senso che la riduzione del prezzo di vendita del gasolio qualora sia destinato ad uno di riscaldamento a favore dei residenti nelle zone climatiche o geografiche indicate dalla legge, costituisce un presupposto di fatto, considerato come *conditio sine qua non* per fruire del beneficio fiscale mediante concessione del credito sull'accisa. Pertanto rimane del tutto estranea alla previsione normativa, ed al sistema legislativo di misure compensative all'incremento delle accise sugli oli minerali l'ipotesi dell'erogazione di una sovvenzione economica a favore dei consumatori finale mediante accollo all'Erario di una quota del prezzo di vendita.

Deve inoltre in questa sede rimarcarsi che al fine del riconoscimento delle agevolazioni fiscali una conformità al disposto normativo soltanto apparente non può determinare un vantaggio fiscale, la cui concessione sarebbe contraria alla *ratio* di quelle stesse disposizioni in presenza di elementi tali da dimostrare il coinvolgimento in una frode fiscale nella frode perpetrata per lucrare la differenza d'imposta per importi rilevanti, sicché **Sez. 5, n. 08168/2019, Fanticini, Rv. 653343-01**, ha chiarito che la cessione di gas petroliferi liquefatti in bombole da 10-15 Kg si presume effettuata per uso domestico ai sensi dell'art. 8, comma 36, della l. n. 67 del 1988, come interpretato dall'art. 1, comma 3, del d.l. n. 202 del 1989, conv. in l. n. 263 del 1989, purché, sebbene formalmente lecita, non sia effettuato allo scopo di conseguire un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo di dette disposizioni, così integrando un abuso del diritto con conseguente inopponibilità del negozio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

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.

Sez. 5, n. 14200/2019, D'Aquino, R. 654071-01, relativamente alle imposte addizionali sul consumo dell'energia elettrica di cui all'art. 6, comma 3, del d.l. n. 511 del 1988, conv. in l. n. 20 del 1989 (applicabile *ratione temporis*, in epoca precedente al 3 dicembre 2016 e successiva al 1°

aprile 2010) ha ribadito che tali imposte, così come le accise, sono dovute dal fornitore al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale. Ciò comporta che solo il fornitore è legittimato a presentare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria mentre il consumatore finale ad esperire l'ordinaria azione di ripetizione d'indebito. In tale ultime evenienza, tuttavia, ove il consumatore finale dimostri l'eccessiva onerosità dell'azione di ripetizione d'indebito, può chiedere direttamente il rimborso all'Amministrazione nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela

Ciò viene desunto dall'art. 2, commi 1 e 4, del d.lgs. n. 506 del 1995, dall'art. 53, comma 1, lett. *a)*, art. 16, comma 3, art. 14, comma 2, art. 9, § 2, della direttiva n. 2008/118/CE, dall'art. 19, comma 1, del d.l. n. 688 del 1982, conv., con modif., in l. n. 873 del 2008, dall'art. 29, comma 2, della l. n. 428 del 1990. Da tali disposizioni emerge che il soggetto passivo del rapporto tributario è solo il fornitore di energia, tenuto verso l'Erario al pagamento dell'accisa coma anche della relativa addizionale, avendo il legislatore inteso concentrare l'imposizione e il relativo controllo su pochi soggetti, ossia i produttori o gli importatori dei prodotti (Sez. 5, n. 17627/2014, Pivetti, non massimata).

L'accisa, pertanto, in aderenza a quanto affermato da Sez. 5, n. 24015/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651267-01, è un costo sostenuto prima della cessione del bene che può e non deve (come per l'IVA) essere traslato quale componente del prezzo del bene o del servizio ceduto sul consumatore finale. Quest'ultimo, al quale il predetto abbia addebitato le citate imposte, può quindi agire diversamente nei confronti del fornitore, sussistendo un rapporto di rivalsa, mediante l'azione di ripetizione di indebito ex art. 2033 c.c. e 14 del d.lgs. n. 506 del 1995. Trattasi, quindi, di uno schema giuridico del tutto analogo a quello seguito dal legislatore per il versamento delle imposte addizionali di cui all'art. 6, comma 3, del d.l. n. 511/1988 (nel testo applicabile *ratione temporis*), per il quale le imposte sono dovute dai soggetti individuati dall'art. 53 del d.lgs n. 506 del 1995 al momento della fornitura dell'energia elettrica. Tale configurazione del rapporto d'imposta non contrasta, peraltro, con la giurisprudenza dell'Unione europea, secondo cui, in difetto di una disciplina unionale in materia di domande di rimborso delle imposte, spetta ai singoli ordinamenti stabilire i requisiti di presentazione delle stesse, purché siano rispettosi dei principi di effettività e di equivalenza, ovvero non siano meno favorevoli di quelli riguardanti reclami analoghi basati su norme di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere sostanzialmente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico unionale.

La sentenza di cui innanzi si discosta da Sez. U, n. 06589/2009, Merone, Rv. 607295-01, la quale ebbe a statuire che «spetta alla giurisdizione tributaria, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs n. 546 del 1992 (nel testo modificato dall'art. 12, comma 2, della l. n. 448 del 2001) la controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un provvedimento emesso dall'Agenzia delle dogane, di diniego del rimborso delle accise sul gas metano inglobate nel prezzo, avanzata dal consumatore sul presupposto di avere titolo ad un'aliquota agevolata, a nulla rilevando che il prezzo del gas metano, comprensivo delle relative accise, sia stato pagato direttamente al soggetto erogatore del gas medesimo concessionario del servizio in quanto l'art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995, nel disciplinare il rimborso delle accise indebitamente pagate, non contiene alcuna indicazione specifica circa i soggetti legittimati e deve, quindi, ritenersi applicabile a tutti coloro che dimostrino di avere indebitamente pagato l'imposta». Tale pronuncia ha ritenuto che l'art. 14, comma 2, cit., nel disciplinare il rimborso delle accise indebitamente pagate, non contenesse alcuna indicazione specifica sui soggetti legittimati e che, perciò, fosse applicabile a tutti coloro che dimostrino di avere indebitamente pagato l'imposta.

Da ultimo, in tema di imposte addizionali sul consumo di energia elettrica, in consapevole contrasto con l'indirizzo espresso da Sez. U, n. 6589/2009, cit., **Sez. 5, n. 14200/2019, D'Aquino, Rv. 654071-01** - sostanzialmente confermativa dell'orientamento espresso da Sez. U, n. 1636/2016, Rv. 688222-01 in tema di accise per il consumo del gas metano - ha riaffermato il principio secondo cui, rimanendo il rapporto di imposta in capo al fornitore, quale unico obbligato al suo versamento ed unico legittimato, in caso di pagamento indebito, a presentare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria, e affiancandosi ad esso il diverso rapporto civilistico di rivalsa tra fornitore e consumatore, quest'ultimo, in caso di rivalsa esercitata dal fornitore illegittimamente per insussistenza dell'obbligo di versamento della quota di prezzo corrispondente all'accisa o all'addizionale, sia privo di legittimazione ad agire verso l'Erario, ad eccezione dei casi di particolare gravosità dell'azione (come il fallimento del fornitore), ma possa esclusivamente proporre azione nei confronti del fornitore per la ripetizione dell'indebito, la quale non può però qualificarsi come domanda tributaria di rimborso ai sensi dell'art. 14, comma 2, cit. A quest'ultimo riguardo, si è detto, infatti, che è proprio questa disposizione a prevedere implicitamente per il consumatore la possibilità di far valere l'illegittima traslazione del tributo nei confronti del fornitore, in quanto, pur non specificando chi siano i soggetti legittimati al rimborso, ne attribuisce al fornitore il relativo diritto anche nel caso in cui venga condannato alla restituzione a terzi (ossia al

consumatore finale) di somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa.

Laddove si tratti di accise su prodotti esportati per il consumo nell'Unione Europea, il versamento può avvenire sia nel territorio nazionale che in quello di destinazione. In tal caso l'istanza di rimborso deve essere valutata dall'Amministrazione, la quale non può respingerla in forza del mero rilievo formale che essa sia stata presentata senza adeguato preavviso ed in presenza di refusi, ove non sia stata allegata e provata un'evasione dell'imposta da parte del contribuente. Tale principio è stato enucleato da **Sez. 5, n. 01985/2019, Gori, Rv. 652268-01**, relativamente ad una controversia relativa ad una partita di olio lubrificante assoggettata ad accisa e spedita in altro Stato dell'Unione europea da un deposito diverso da quello del contribuente, in assenza del prescritto controllo sulla merce da parte dell'Amministrazione ed in presenza di una dichiarazione di spedizione presentata dal contribuente il giorno prima della scadenza e ricevuta prima della spedizione (fattispecie in cui la S.C. ha rigettato il ricorso dopo aver escluso che fosse stata raggiunta la prova del fatto che le eventuali violazioni del contribuente, da considerarsi formali avessero impedito l'attività di controllo da parte della Amministrazione finanziaria).

La possibilità di proporre istanza di rimborso è poi preclusa in caso di mancata tempestiva impugnazione dell'avviso di pagamento previsto dall'art. 14 del d.lgs. n. 504 del 1995. Come precisato da **Sez. 5, n. 03049/2019, Catallozzi, Rv. 652518-01**, tale avviso, che precede la procedura di riscossione di cui al d.P.R. n. 43 del 1988, costituisce atto accertativo-impositivo del tributo sicché, ove non venga impugnato la pretesa tributaria diviene definitiva.

Assume inoltre particolare importanza stabilire quali siano i termini per chiedere all'Amministrazione il rimborso delle accise.

In caso di accise sull'energia elettrica, **Sez. 5, n. 16261/2019, Putaturu Donati Viscido di Nocera,** in corso di massimazione, ha affermato che il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della domanda della dichiarazione annuale, costituendo una modalità di pagamento dell'imposta, in quanto detratto *ex lege* dai successivi versamenti d'acconto, non è reclamabile prima della chiusura del rapporto tributario con conseguente decorrenza del termine biennale di decadenza ex art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995 per il rimborso dell'eventuale credito di imposta al momento della presentazione dell'ultima dichiarazione.

Si è posta altresì la necessità di stabilire quali siano i termini per chiedere all'Amministrazione il rimborso delle accise per effetto di una disposizione nazionale poi dichiarata incompatibile con una direttiva comunitaria, in forza di una sentenza della Corte di Giustizia UE.

Al quesito ha dato risposta **Sez. 5, 05956/2019, Succio, Rv. 652967-01**, secondo cui il termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso decorre dalla data di 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 qualificabile come *self executing*. La decisione, sottolineando che il diritto alla restituzione è soggetto agli stessi termini previsti dall'ordinamento interno per la ripetizione dell'indebito tributario, muove da quanto statuito dalla Corte di Giustizia (CGUE 17 luglio 2008, *Flughafeen Koln*, C-226/07) relativamente all'art. 14, n. 1, lett. *a)*, della direttiva n. 2003/96/CE, di cui la S.C. afferma la natura autoapplicativa, potendo essere fatta valere direttamente dal singolo dinanzi ai giudici nazionali, per il periodo in cui lo Stato membro abbia omesso di trasporla nel termine impartito, in un giudizio tra il contribuente e le Autorità doganali dello Stato.

Per quanto concerne il diverso recupero dell'imposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, per **Sez. 5, n. 04034/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652967-01**, ai sensi dell'art. 57, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, il termine quinquennale di prescrizione decorre dalla data in cui è avvenuto il consumo deve essere riferito alla data di presentazione della dichiarazione annuale 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. 55, comma 1 del d.lgs. di cui innanzi. Difatti, è stato chiarito che il tributo si attua attraverso adempimenti del contribuente, obbligatori per legge, anche sul piano cronologico, rispetto al quale l'intervento dell'Amministrazione risulta solo eventuale, sicché le attività di accertamento necessarie, anche sul piano cronologico, sono, in realtà, quelle demandate al contribuente – ossia al fabbricante quale soggetto tipico nella materia di accise – che assume la responsabilità di attuazione del tributo. Pertanto l'azione successiva dell'Amministrazione costituisce un controllo di quanto il contribuente ha realizzato e ciò è effettuabile solo in seguito alla presentazione della dichiarazione annuale di cui all'art. 55, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995.

7. Sanzioni e cause di non punibilità.

Il ritardo nel pagamento delle accise, sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, integra - per costante giurisprudenza - una violazione sostanziale e non formale poiché incide sul versamento del tributo ed arreca pregiudizio all'incasso erariale (Sez. 5, n. 04960/2017, Tricomi, Rv. 643217-02).

La riduzione della sanzione per il ritardato pagamento non superiore a quindici giorni, prevista dalla disposizione cit. (come novellata

dall'art. 23, comma 31, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv., con modif., in l. 15 luglio 2011, n. 111), opera per ogni ipotesi, a prescindere dalla sussistenza di una garanzia reale o personale per l'intero credito, trattandosi di requisito ormai espunto, con applicabilità immediata di detta normativa di favore atteso il disposto dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 (Sez. 5, n. 08751/2013, Perrino, Rv. 626328-01).

Assume particolare rilievo il rapporto tra l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, che prevede il pagamento di una somma a titolo di sanzione amministrativa, e l'art. 3, n. 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, che prevede il pagamento di un'indennità di mora e gli interessi per il ritardato pagamento.

Al riguardo si è ripetutamente chiarito che il d.lgs. n. 471 del 1997 detta una disciplina destinata a valere, in generale, per tutti i tributi, integrata dalle disposizioni normative speciali di imposta (con riferimento alle accise, il d.lgs. n. 504 del 1995), sicché, nel caso di omesso pagamento dell'imposta di consumo sul gas, trovano applicazione sia l'art. 13 del d.lgs. n. 471 cit., che l'art. 3, n. 4, del d.lgs. cit. (nel testo vigente *ratione temporis*), trattandosi di norme pienamente compatibili che non realizzano un cumulo di sanzioni in ragione della loro diversità funzionale, afflittiva (con riferimento alla sanzione amministrativa) e reintegrativa del patrimonio leso (con riguardo all'indennità di mora ed agli interessi).

Da detto indirizzo maggioritario (Sez. 5, n. 04960/2017, Tricomi, Rv. 643217-02; Sez. 5, n. 16165/2016, Meloni, Rv. 640651-01; Sez. 5, n. 09176/2015, Caracciolo, Rv. 635560-01; Sez. 6-5, n. 08553/2011, Cappabianca, Rv. 617698-01; Sez. 5, n. 14303/2009, Meloncelli, Rv. 609005-01), si discosta Sez. 5, n. 30034/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 561609-01, che invece ha escluso, in caso di tardivo pagamento dell'imposta sul consumo del gas, la cumulabilità dell'indennità di mora di cui all'art. 3, comma 4, cit. con la sanzione del 30% prevista dall'art. 13 cit. In questa decisione la S.C., rinvenendo il presupposto dell'obbligazione del versamento «nella condotta del trasgressore responsabile del tardivo versamento dell'imposta intesa come fatto omissivo in sé considerato», individua la natura sanzionatoria dell'indennità di cui all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, poiché, pur essendo, alla pari degli interessi moratori, accessoria rispetto al debito di imposta, riveste «una funzione di vera e propria sanzione amministrativa per l'ipotesi di tardivo versamento dell'imposta di consumo del gas», donde la sua prevalente funzione che non è «quella di risarcire l'Erario, ma di stimolare la diligenza del contribuente, colpendone l'inerzia, quando questi non provveda a pagare il tributo entro il termine stabilito nel pubblico interesse». Sicché, in forza del principio di specialità nonché di quelli di uguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità, non possono

essere applicate entrambe le sanzioni ma deve essere applicata esclusivamente quella di cui all'art. 3 cit. Ciò comporta che la sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 può invece essere irrogata contestualmente a quella di cui all'art. 59, comma 1, lett. *c)* del d.lgs. n. 504 del 1995.

Da ultimo, **Sez. 5, n. 15202/2019, D'Aquino, Rv. 65415-01**, è tornata sulla diversità strutturale e sotto il profilo offensivo della sanzione di cui all'art. 59, comma 1, lett. *c)*, del d.lgs. n. 504 del 1995, fattispecie di pericolo riguardante condotte - attive od omissive - del contribuente in grado di incidere, *a priori*, sulla fase dell'accertamento del tributo, applicabili a prescindere dalla sussistenza di fatti costituenti reati conseguenti al verificarsi delle medesime condotte, rispetto a quella di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, fattispecie di danno che colpisce, *a posteriori*, nella fase della riscossione, l'inadempimento dell'obbligazione tributaria, escludendo pertanto la violazione dei principi di proporzionalità e ragionevolezza in caso di loro contestuale irrogazione.

Sempre in tema di sanzioni per tardivo versamento dell'imposta, **Sez. 5, n. 14643/2019, Manzon, Rv. 654113-01**, ha affermato la riducibilità «secca» di un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, cumulabile con quella di un ottavo del minimo, in forza del combinato disposto della norma rinviante di cui all'art. 13, comma 1, secondo capoverso, del d.lgs. n. 471 del 1997 (nel testo vigente *ratione temporis*) e della norma rinviata di cui all'art. 13, comma 1, lett. *a)*, dello stesso decreto (nel testo vigente *ratione temporis*) alle uniche condizioni che i crediti erariali siano assistiti da garanzia reale o personale) e che il ritardo non sia superiore a 15 giorni.

È opportuno, infine, chiarire cosa accada qualora le accise non vengano versate per cause di forza maggiore.

Sez. 5, n. 03049/2018, Conti, Rv. 647110-01, con specifico riferimento all'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, ha chiarito che la causa di non punibilità ricorre in presenza di due elementi: il primo, di carattere oggettivo, è costituito da circostanze anormali ed estranee all'operatore; il secondo, di natura soggettiva, è invece correlato al dovere del contribuente di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi.

La decisione si pone in linea con l'interpretazione della nozione di forza maggiore data dalla Corte di Giustizia (CGUE 18 dicembre 2007, C-314/06) e con quanto sancito da Sez. 5, n. 22153/2017, Cinque, Rv. 645636-01, per la quale «sotto il profilo naturalistico essa si atteggia come una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto di talché, essa va configurata, quanto alla sua natura,

come un esimente perché il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento imprevisto, imprevedibile ed irresistibile, non imputabile ad esso contribuente, nonostante tutte le cautele adottate».

In conclusione rimane la debenza dell'imposta per i fatti verificatisi anteriormente, ma perde rilevanza, in applicazione del principio del *favor rei*, la previsione sanzionatoria ad essa collegata, poiché il mendacio in sé non rappresenta più una violazione punibile sulla base di una legge posteriore in applicazione del principio della non ultrattività della norma tributaria sanzionatoria. Ricorre dunque una frattura tra norma impositiva e norma sanzionatoria a causa della sopravvenuta modifica della prima nei suoi presupposti. Ne consegue ex art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 (che ha esteso il principio del *favor rei* anche al settore tributario, con efficacia retroattiva) che devono essere applicate, anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute, all'unica condizione che il precedente provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo.

Sez. 5, n. 08175/2019, Antezza, Rv. 653523-01, in linea con quanto affermato dalla decisione di cui innanzi, ha quindi precisato che la mera sussistenza di una situazione di illiquidità o di crisi aziendale non può costituire, di per sé, forza maggiore ai fini dell'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997.

PARTE QUARTA

LE IMPOSTE LOCALI

CAPITOLO I

L'ICI

(di Anna Maria Fasano)

SOMMARIO: 1. Inquadramento. – 2. La base imponibile. – 3. I vincoli di inedificabilità. – 3.1. Verde pubblico attrezzato. – 4. Le rendite catastali. – 5. Soggettività passiva. – 6. Le aree pertinenziali. – 7. Le esenzioni: casistica. – 8. Le agevolazioni. – 9. L'ICI e le aree demaniali. 10. Avviso di liquidazione ed accertamento. – 11. ICI e giudicato.

1. Inquadramento.

In base al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, presupposto dell'ICI è «*il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa*» (art. 1, comma 2), intendendosi per fabbricato «*l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano*» (art. 2, lett. *a*) e per terreno agricolo «*il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c.*» (art. 2, lett. *c*).

Il regime dell'ICI e delle relative esenzioni non può essere ricavato dalla disciplina normativa regolante l'imposizione diretta, e quindi dal d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi anche TUIR), bensì dalle disposizioni specificamente inerenti alla stessa imposta comunale sugli immobili.

L'ICI – istituita con decorrenza dall'anno 1993 dal d.lgs. n. 504 del 1992 – per le sue caratteristiche strutturali può essere definita come un'imposta *territoriale*, in considerazione dell'identica natura dell'ente pubblico impositore «*ciascun Comune*», *diretta*, perché colpisce una immediata manifestazione di capacità contributiva, e *reale*, in quanto considera, come base imponibile il valore in sé del bene immobile, a prescindere, in linea generale, da qualsivoglia condizione personale del titolare del diritto reale sullo stesso considerato dalle afferenti norme (salvo, ex art. 7 del d.lgs. cit., che ai fini dell'esenzione).

Per l'assoggettamento all'imposta è sufficiente l'iscrizione al catasto edilizio, dovendosi escludere qualsiasi rilevanza, ai predetti fini, dell'effettiva abitabilità dell'immobile (**Sez. 5, n. 11646/2019, Cavallari, Rv. 653723-01, Sez. 5, n. 03436/2019, Penta, Rv. 652524, Rv. 652524-01**). Secondo altro indirizzo, per l'assoggettamento ad ICI è invece sufficiente che il fabbricato sia ultimato ed utilizzabile, senza che sia

necessaria la sua iscrizione al catasto, rilevando ai fini impositivi le condizioni per sua iscrivibilità ai sensi dell'art. 2 comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, ovvero il momento a partire dal quale può essere considerato fabbricato in ragione dell'ultimazione dei lavori relativi alla sua costruzione (**Sez.5, n. 7968/2019, Fasano, Rv. 643056-01**).

Presupposto dell'imposta, come stabilito dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. istitutivo, è il possesso di:

a) «*fabbricati*», per tale intendendosi l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano (art. 2, n. 1, cit.).

b) «*aree fabbricabili*»

c) «*terreni agricoli*»

siti nel territorio dello Stato, «*a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa*».

Pertanto, il possesso di un'«*unità immobiliare*» da considerare come «*fabbricato*» (perché iscritta o da iscrivere nel catasto) fa sorgere in capo al soggetto passivo (art. 3) l'obbligo di corrispondere l'ICI afferente.

I contribuenti sono tenuti alla dichiarazione prevista dall'art. 10 del d.lgs. n. 504 del 1992. Tale dichiarazione, avendo natura di mera esternazione di scienza e di giudizio, può essere emendata (o ritrattata) dal contribuente, se frutto di errore, con effetti, però, diversi, a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta ovvero successivamente alla stessa: nel primo caso, infatti, l'Ufficio è tenuto a rispettare le risultanza della correzione, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri in ordine ai valori emendati, ma con onere della prova a carico dell'Amministrazione, mentre nella seconda ipotesi, pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio delle facoltà di correzione, quest'ultima venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la correttezza della modifica proposta (**Sez. 5, n. 06635/2019, Balsamo, Rv. 652969-01**). Si è anche precisato che l'art. 37, comma 53, del d.l. n. 223 del 2006, il quale ha soppresso l'obbligo della presentazione della dichiarazione ai fini ICI, con decorrenza dall'anno 2007, facendo salvo l'obbligo di denuncia delle variazioni non conoscibili in via officiosa dal comune, continua a regolare i rapporti sorti sotto la sua vigenza, sanzionando le condotte concernenti l'omissione ed il ritardo del pagamento delle imposte, secondo i termini e le scadenze previste dalle norme in vigore in base al principio del *tempus regit actum*" (**Sez.5, n. 1293/2019, Balsamo, Rv. 653993-01**).

L'obbligo, previsto dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, di dichiarare il possesso degli immobili (o di denunciare le variazioni di quelli già dichiarati) non cessa allo scadere del termine stabilito dal legislatore con riferimento all'inizio del possesso (o, per gli immobili

posseduti al 1° gennaio 1993, del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992) ma permane finché la dichiarazione (o la denuncia di variazione) sia presentata, configurandosi, in caso di inosservanza, un'autonoma violazione per ogni anno di imposta punibile ai sensi dell'art. 14, comma 1, del decreto cit., poiché la presentazione della dichiarazione produce effetto (in mancanza di variazioni) anche per gli anni successivi e tale effetto può ovviamente verificarsi solo in presenza e non in assenza di una dichiarazione, la violazione del relativo obbligo non ha natura istantanea e non si esaurisce con la mera violazione del primo termine fissato dal legislatore, sicché, ove la dichiarazione sia stata omessa in relazione ad una annualità di imposta, l'obbligo non viene meno in relazione all'annualità successiva. (Sez. 5, n. 14399/2017, De Masi, Rv. 644430-01).

2. Base imponibile.

La base imponibile dell'ICI deve essere determinata, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, in ragione del valore dell'immobile, senza che assuma rilievo che lo stesso, ad esempio, sia stato costruito con contributi comunali (**Sez. 5, n. 10006/2019, Cirese, Rv. 653365-02**).

Ai fini della determinazione della base imponibile, per i fabbricati iscritti in catasto il valore di riferimento è costituito «*da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52 u.c.*» (art. 5, comma 2). Invece «*per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, un moltiplicatore pari a settantacinque*» (art. 5, comma 7).

La disciplina dettata dall'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, si applica anche quando il contribuente, per la determinazione della rendita catastale, si avvale della procedura DOCFA, poiché il termine di efficacia delle rendite stabilito dall'art. 5, comma 2, cit. è ispirato a ragioni di uniformità delle dichiarazioni e degli accertamenti e costituisce espressione del principio di uguaglianza (Sez. 6-5, n. 21760/2018, Napolitano, Rv. 650111-01). In tale ipotesi, infatti, il contribuente pone in essere un'attività collaborativa che comporta soltanto, in caso di variazione della rendita originaria, la non applicazione di sanzioni (salvo nel caso in cui lo scarto ecceda la misura del 30%), ma abilita il Comune ad emettere avviso di liquidazione, senza necessità di preventiva notifica della rendita (Sez. 6-5, n. 27576/2018, Billi, Rv. 651071-01). Se il fabbricato è divenuto inagibile, l'imponibile, fino al nuovo classamento, non può essere determinato sulla base del valore venale dell'area edificabile, atteso che, ai sensi dell'art. 5 del

d.lgs. n. 504 del 1992 il valore da assumere resta quello risultante dalla rendita catastale rivalutata secondo i moltiplicatori previsti dall'art. 52, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 (**Sez. 5, n. 03282/2019, Russo, Rv. 652380-01**).

La 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). I criteri indicati dall'art. 5, comma 5, cit., devono considerarsi tassativi e rispetto ad essi non assume alcun rilievo il prezzo indicato nella compravendita dell'immobile, non indicato tra i parametri di cui all'art. 5 citato (Sez. 5, n. 12273/2017, Botta, Rv. 644138-01). Da siffatti rilievi consegue che, nel caso di area acquistata a seguito di procedura di asta, non assume alcuna importanza il prezzo di aggiudicazione, perché esso non rientra tra i parametri suddetti, né costituisce elemento significativo, potendo essere determinato da ribassi correlati alla necessità di vendere (Sez. 5, n. 12273/2017, Botta, Rv. 644138-01).

La base imponibile va individuata in relazione al valore commerciale complessivo dell'area fabbricabile, che dovendo tenere conto dei differenti livelli di edificabilità della 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**).

La base imponibile è, quindi, individuata dall'art. 5 cit. mediante una stretta ed imprescindibile relazione tra iscrizione (o necessaria iscrivibilità) in catasto di una unità immobiliare e rendita vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, sicché i dati del singolo fabbricato, quali risultanti in catasto, costituiscono un fatto oggettivo ai fini dell'assoggettamento all'imposta e della determinazione del *quantum* dovuto, non contestabile, neppure in via incidentale, da nessuna delle parti (comune e contribuente) del rapporto obbligatorio concernente l'imposta, fatta salva la facoltà del contribuente di chiedere la modifica

(eventualmente in via di autotutela), ovvero di impugnare (in sede giurisdizionale) l'atto di accatastamento e/o di attribuzione della rendita, con naturale ripercussione (ed effetto vincolante per le parti del rapporto ICI) sul provvedimento definitivo (Sez. 5, n. 14114/2017, Scarcella, Rv. 644420-01). Pur sul presupposto della tassatività dei parametri indicati dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. cit., in mancanza di un valore riferito al bene oggetto di stima, nell'ipotesi in cui sia indicato il prezzo di acquisto del bene, il giudice del merito può avvalersi, per valutarne la congruità, ai fini della determinazione del valore venale degli immobili, ai criteri OVI, che, pur non costituendo fonti di prova, sono uno strumento di ausilio ed indirizzo per le valutazioni estimative, quali nozioni di fatto di comune esperienza (Sez. 5, n. 11445/2018, Fasano, Rv. 648202-01).

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).

Come si è detto, la vocazione urbanistica di un immobile deve essere desunta dalla qualificazione ad esso attribuita dagli strumenti urbanistici, sicché il venir meno della concreta possibilità di utilizzare il volume edificatorio non influisce sulla destinazione del bene attribuita dallo strumento urbanistico generale e, quindi, non fa diventare l'immobile stesso di natura agricola, ma incide solo sulla determinazione della base imponibile (Sez. 6-5, n. 27426/2018, Solaini, Rv. 651113-01). Il Comune può, ai sensi dell'art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997 adottare una delibera per determinare i valore delle aree fabbricabili. L'adozione della delibera, prevista dall'art. 59 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con la quale il Comune determina periodicamente per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili se, da un lato, delimita il potere di accertamento dell'ente territoriale qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello così predeterminato, dall'altro, non impedisce allo stesso, ove venga a conoscenza o in possesso di atti pubblici

o privati dai quali risultano elementi sufficientemente specifici in grado di contraddire quelli, di segno diverso, ricavati in via presuntiva dai valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche, di rideterminare l'imposta dovuta (Sez. 5, n. 04605/2018, De Masi, Rv. 647274-01). In particolare, si è precisato che le delibere in questione non hanno natura imperativa, benché integrino un fonte di presunzioni dedotte da dati di comune esperienza ed utilizzabili dal giudice quali indici di valutazione anche con riferimento ad annualità anteriori a quelle della loro adozione. Esse svolgono una funziona analoga a quella dei cosiddetti studi di settore, atteggiandosi come mera fonte di presunzioni *hominis*, sicché l'Ente comunale può accertare il maggior valore imponibile ICI dei terreni sulla base di altri elementi, quali gli atti di compravendita di immobili ubicati nella stessa zona di destinazione urbanistica (**Sez. 5, n. 11646/2019, Cavallari, Rv. 653722-01**).

È stato a riguardo precisato che è legittimo l'avviso di accertamento emanato sulla base di un regolamento comunale che, in forza degli artt. 52 e 59 del d.lgs. n. 446 del 1997 e 48 del d.lgs. n. 267 del 2000, abbia indicato periodicamente i valori delle aree edificabili per zone omogenee con riferimento al valore venale in comune commercio, trattandosi di un atto che ha il fine di delimitarne il potere di accertamento del Comune qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato e, pur non avendo natura imperativa, integra una fonte di presunzioni idonea a costituire, anche con portata retroattiva, un indice di valutazione per l'Amministrazione ed il giudice, con funzione analoga agli studi di settore (Sez. 6-5, n. 15312/2018, Napolitano, Rv. 649233-01). Sebbene la competenza a deliberare spetti al Consiglio comunale, il relativo potere può essere esercitato anche dalla Giunta, alla quale il d.lgs. n. 267 del 2000 ha assegnato la competenza in materia di ICI, atteso che i regolamenti adottati nell'esercizio di tale potere non hanno natura impositiva, trattandosi di mere fonti di presunzioni dedotte dai dati di comune esperienza, idonei a consentire supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice, utilizzabili quali indici di valutazione (Sez. 5, n. 27572/2018, D'Oriano, Rv. 650958 -01).

Il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dall'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, anche per gli immobili già accatastati nella categoria D, opera fino al momento nel quale è formulata la richiesta di attribuzione di rendita, a seguito della quale il proprietario diviene titolare di una situazione giuridica nuova, derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicché può essere tenuto a pagare una somma maggiore o minore rispetto a quella provvisoriamente determinata in virtù del detto metodo, potendo,

nel secondo caso, richiedere il rimborso entro i termini di legge (Sez. 5, n. 11472/2018, Balsamo, Rv. 648077-01).

Con riferimento ad ipotesi specifiche, la S.C. ha precisato che, ove l'area sia adibita ad attività estrattiva secondo il regolamento urbanistico e suscettibile, in conformità allo stesso, di edificazione, ancorché limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali, la base imponibile deve essere determinata avendo riguardo al valore venale (Sez. 5, n. 14409/2017, Zoso, Rv. 647679-01). Nel caso in cui un fabbricato è, invece, oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia a norma dell'art. 31, comma 1, lett. d), della l. 5 agosto 1978, n. 457 (intendendosi per tali quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente e che comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti) la base imponibile dell'ICI deve essere calcolata a norma dell'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1992 secondo cui «*in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), della l. n. 457 del 1978, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'art. 2, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione, ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato*» (Sez. 5, n. 14111/2017, Zoso, Rv. 644419-01).

Mentre nell'ipotesi di interventi di recupero, ex art. 31, comma 1, lett. *d)*, della l. n. 457 del 1978, su fabbricati già esistenti, ai sensi dell'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1992, occorre considerare soltanto il valore dell'area, senza computare quello del fabbricato in corso d'opera fino alla data di ultimazione dei lavori di ristrutturazione ovvero, se antecedente, a quella in cui il fabbricato ristrutturato sia stato comunque utilizzato (Sez. 5, n. 14111/2017, Zoso, Rv. 644419-01). Per gli immobili serventi rispetto ad una centrale idroelettrica privi di rendita catastale, la base imponibile viene determinata utilizzando il valore di bilancio e solo in subordine il valore può essere determinato facendo riferimento ad immobili similari iscritti in catasto (**Sez. 5, n. 10125/2019, Balsamo, Rv. 653715-01**).

3. I vincoli di edificabilità.

La Corte di legittimità ha chiarito che, in tema di imposta di registro, ipotecaria e catastale, ai fini della determinazione della base imponibile relativa ad un terreno edificabile, può distinguersi l'area edificabile *di diritto*, perché così qualificata in uno strumento urbanistico, e l'area edificabile *di*

fatto, che, pur non essendo urbanisticamente prevista, ha una vocazione edificatoria fattuale, identificabile per la presenza di taluni indici, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con i centri urbani già organizzati e l'esistenza di qualunque altro elemento obiettivo incidente ai fini della destinazione urbanistica. Ne consegue che tale destinazione di fatto, rilevante giuridicamente perché presa in considerazione dalla legge sia ai fini dell'ICI, sia per la determinazione dell'indennità di espropriazione, rende l'area anch'essa edificabile di diritto, sebbene non ancora oggetto di pianificazione urbanistica, con conseguente incidenza sul suo valore anche ai fini delle imposte suddette (Sez. 5, n. 23023/2016, Meloni, Rv. 641886-01).

La Corte di cassazione ha precisato l'irrilevanza di vincoli urbanistici finalizzati all'esproprio, posto che l'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1992 non ricollega in alcun modo il presupposto dell'imposta all'idoneità del bene a produrre reddito o alla sua attitudine ad incrementare il proprio valore o il reddito prodotto, assumendo rilievo il valore dell'immobile, ai sensi del successivo art. 5, ai soli fini della determinazione della base imponibile, e quindi della concreta misura dell'imposta, con la conseguenza che deve escludersi che un'area edificabile soggetta ad un vincolo urbanistico che la destini all'espropriazione sia per ciò esente da imposta. Tale conclusione riceve conferma dalla disciplina dettata dall'art. 16, comma 2, del d.lgs. n. 504 cit., abrogato a decorrere dal 30 giugno 2003, ai sensi degli artt. 58, comma 1, n. 134, e 59 del d.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, modificati dal d.lgs. 27 dicembre 2002, n. 302, e dall'art. 37, comma 8, del d.P.R. n. 327 del 2001 cit., i quali mirano a ristorare il proprietario del pregiudizio a lui derivante nel caso in cui l'imposta versata nei cinque anni precedenti all'espropriazione, conteggiata sul valore venale del bene, sia superiore a quella che sarebbe risultata se fosse stata calcolata sull'indennità di espropriazione effettivamente corrisposta (Sez. 5, n. 12272/2017, Botta, Rv. 644137-02). Rimane fermo il principio che l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal comune, indipendentemente dalla approvazione dello stesso da parte della Regione e dalla adozione di strumenti urbanistici attuativi, ferma restando che l'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone di tenere conto, in concreto, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio (**Sez. 6-5 9202/2019, Dell'Orfano, Rv. 653725-01**).

La nozione di area edificabile di cui all'art. 2, comma 1, lett. *b)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, non può essere esclusa dalla ricorrenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionino, in concreto, l'edificabilità del suolo, in quanto tali limiti, incidendo sulle facoltà dominicali, connesse alla possibilità di trasformazione urbanistica-edilizia del suolo, ne presuppongono la vocazione edificatoria, sicché la presenza di tali vincoli non sottrae le aree su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili, ma incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla base imponibile (Sez. 5, n. 11853/2017, De Masi, Rv. 644113-01). È stato chiarito che l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico incide senz'altro sulla determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, ma non ne esclude l'oggettivo carattere edificabile ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione che non fanno venire meno l'originaria natura edificabile (Sez. 5, n. 23814/2016, Schirò, Rv. n. 641988-01).

Il principio è stato ribadito anche più di recente, con la precisazione che i vincoli di inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione che non fanno venire meno l'originaria natura edificabile (Sez. 5, n. 17764/2018, Solaini, Rv. 649382-01).

Da ultimo è stato affrontato il problema della cd. «perequazione urbanistica» e di come la stessa possa incidere sul valore venale del bene. Si è ritenuto che i terreni oggetto di perequazione debbano essere assoggettati ad ICI sulla base del valore venale in comune commercio, come previsto dagli artt. 2, comma 1, e 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, solo che la determinazione del valore deve tenere conto dell'inserimento del terreno nell'ambito della perequazione, non potendo essere equiparato, sul piano dell'estimo, a quella di un appezzamento che consenta l'immediata possibilità di edificazione (Sez. 5, n. 27575/2018, Billi, Rv. 653311).

3.1. Verde pubblico attrezzato.

Con riferimento alle aree adibite a verde pubblico attrezzato vi è un indirizzo della giurisprudenza di legittimità secondo cui, in tema di ICI, un'area compresa in una zona destinata in base al piano regolatore generale a verde pubblico attrezzato, è sottoposta ad un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione di tecnica di edificazione, sicché non può essere

qualificata come fabbricabile, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, e resta sottratta al regime fiscale di suoli edificabili (Sez. 5, n. 05992/2015, Chindemi, Rv. 635088-01).

Secondo altro indirizzo, invece, l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico incide senz'altro nella determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, ma non ne esclude l'oggettivo carattere edificabile ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione che non fanno venire meno l'originaria natura edificabile (Sez. 5, n. 23814/2016, Schirò, Rv. 641988-01). Quest'ultimo principio è in linea con quell'orientamento che ritiene che le aree ricomprese nel piano regolatore generale, l'edificabilità può essere esclusa solo da vincoli assoluti, mentre vincoli specifici possono incidere unicamente sul valore venale dell'immobile, da stimare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie (Sez. 5, n. 31048/2017, Di Geronimo, Rv. 646686-01).

Dal verde pubblico attrezzato va distinta la servitù ad uso pubblico. Ai fini ICI, le aree gravate da servitù ad uso pubblico sono soggette ad imposta, trattandosi di uno *ius in re aliena*, autonomo rispetto ad ogni altro diritto reale minore, tendenzialmente perpetuo, correlato ad un bisogno duraturo della collettività di riferimento (**Sez. 5, n. 13795/2019, Mondini, Rv. 654070-01**).

4. Le rendite catastali.

La competenza per l'attribuzione della rendita catastale è riservata dall'ordinamento all'Amministrazione centrale dello Stato, in quanto la previsione generale di cui all'art. 2 del r.d.l. n. 652 del 1939, conv., con modif., in l. n. 1249 del 1939, non è stata derogata dalla norma successiva sul decentramento di alcune funzioni agli enti locali, sicché è illegittimo l'avviso di accertamento basato su una rendita catastale autonomamente stabilita dall'Amministrazione comunale (**Sez. 5, n. 07275/2019, Stalla, Rv. 653167-01**).

Gli effetti fiscali delle rendite catastali attribuite a seguito della mancata risposta alla richiesta del Comune, notificata ex art. 1, comma 336, l. n. 311 del 2004, retroagiscono, ai sensi del successivo comma 337, a decorrere, alternativamente dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal comune o, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di notifica della richiesta del Comune in tutti i casi in cui l'immobile non risulti dichiarato in catasto, non rilevando che si tratti

di immobile già dichiarato ai fini ICI (**Sez. 6-5, n. 04021/2019, Luciotti, Rv. 653062-01**).

Ai sensi dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, le variazioni delle risultanze catastali hanno efficacia, ai fini della determinazione della base imponibile, a decorrere dall'anno di imposta successivo a quello nel corso del quale sono state annotate negli atti catastali. Tuttavia le risultanze catastali hanno un valore meramente indiziario, sicché prevale su di esse un titolo giuridico valido di segno contrario (**Sez. 5, n. 05316/2019, Balsamo, Rv. 652786-01**).

In ogni caso, ai fini ICI, ai sensi dell'art. 74, comma 1, della l. 21 novembre 2000, n. 342, a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, sicché il provvedimento emesso in sede di autotutela modificativo della rendita ha effetto retroattivo dalla data dell'originario classamento, indipendentemente alla data di notifica della nuova rendita, se si limita a correggere errori originari o vizi dell'atto, mentre se il riesame del classamento viene eseguito sulla base di nuovi elementi, sopravvenuti o diversi rispetto a quello originario, la rettifica della rendita, effettuata dopo il primo gennaio 2000, è irretroattiva, avendo efficacia *ex nunc* (Sez. 6-5, n. 13845/2017, Conti, Rv. 644711-01). Occorre precisare che il richiamato art. 74 nel prevedere che, a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, deve essere interpretato nel senso dell'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita prima della sua notifica al fine di individuare la base imponibile dell'ICI, ma non esclude l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, ai fini impositivi anche per annualità d'imposta «sospese», ossia suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso (Sez. 5, n. 14402/2017, De Masi, Rv. 644432-01).

L'art. 74, comma 3, della l. n. 342 del 2000, nell'attribuire alla notificazione dell'atto impositivo fondato su atti, adottati entro il 31 dicembre 1999, comportanti l'attribuzione o la modificazione della rendita, valore di notificazione della rendita stessa, non richiede che l'atto impositivo contenga, in ogni caso, la motivazione sui presupposti e sui criteri di stima seguiti dall'Agenzia del territorio, configurandosi tale obbligo solo quando deve procedersi alla stima diretta dell'immobile (come nel caso di attribuzione di rendita a fabbricati con destinazione speciale o particolare) e non quando si tratta di semplice variazione di classamento, comportante la sola applicazione all'immobile di valori determinati per legge o per regolamento in relazione al tipo ed alla consistenza del fabbricato. Ne consegue che, secondo l'indirizzo espresso dalla S.C., l'atto di liquidazione che riporti i dati di classificazione

dell'immobile con la classe, la consistenza e la rendita attribuita in relazione a tali elementi, è sufficiente a consentire al contribuente che individui un errore di classificazione concernente il proprio immobile, o che ritenga non sussistere i requisiti per la variazione catastale, di effettuare l'impugnazione della rendita, aprendo un contenzioso specifico con l'Agenzia del territorio anche sulla base del semplice raffronto di tali dati con quelli su cui in precedenza era stata applicata l'imposta (Sez. 5, n. 14400/2017, De Masi, Rv. 644431-01). Se il contribuente si sia avvalso per l'accatastamento di un immobile della procedura DOCFA, il principio della superfluità della notifica della rendita catastale utilizzata per la determinazione del tributo non trova applicazione ove il Comune, nell'emettere l'avviso di liquidazione, proceda sulla base di una rendita diversa da quella proposta dal contribuente con la conseguenza che l'atto di attribuzione va notificato (**Sez. 5, n. 07801/2019, D'Oriano, Rv. 653079-01**).

A seguito di rettifica del classamento operato con DOCFA, la successiva attribuzione, da parte dell'Ente impositore, della rendita catastale costituisce, una volta notificata, la base imponibile anche per le annualità «sospese» suscettibili di accertamento ovvero di liquidazione o rimborso (**Sez. 5, n. 10126/2019, Balsamo, Rv. 653366-01**).

5. La soggettività passiva.

Dalla lettura combinata degli artt. 1 e 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, il soggetto passivo tenuto al pagamento dell'ICI deve individuarsi soltanto nel «*proprietario*»o nel «*titolare di un diritto reale di godimento*» dell'immobile.

Pertanto, in applicazione di tale principio, non può ritenersi soggetto passivo di imposta il promissario acquirente sulla base del contratto preliminare ad effetti anticipati, in quanto egli si può qualificare come mero detentore qualificato, essendo unico tenuto al pagamento dell'imposta è il proprietario dell'immobile compromesso in vendita (Sez. 5, n. 14119/2017, Scarcella, Rv. 644422-01). Per la stessa ragione, in caso di esecuzione forzata dell'obbligo di concludere un contratto ex art. 2932 c.c., il presupposto del tributo si realizza con l'effetto traslativo, prodotto dal passaggio in giudicato della relativa sentenza (Sez. 5, n. 25942/2017, Nocera, Rv. 646215-01).

La Cassazione si è pronunciata in ipotesi particolari come quella riguardante il coniuge al quale sia stata assegnata la casa di abitazione poste nell'immobile di proprietà (anche in parte) dell'altro coniuge, sostenendo che costui non è soggetto passivo di imposta per la quota dell'immobile stesso sulla quale non vanti il diritto di proprietà ovvero un qualche diritto reale di godimento, come previsto dall'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, poiché con il provvedimento giudiziale di assegnazione della casa

coniugale in sede di separazione personale o di divorzio, viene riconosciuto al coniuge un diritto personale atipico di godimento e non un diritto reale, sicché in capo al coniuge non è ravvisabile la titolarità di un diritto di proprietà o di uno di quei diritti reali di godimento, specificatamente previsti dalla norma, costituenti il presupposto impositivo del tributo (**Sez. 5, n. 07395/2019, Criscuolo, Rv. 653047-01**).

Il donatario, invece, assume la qualità di soggetto passivo di imposta quanto, accettando la donazione, ne determina il perfezionamento, restando irrilevante, ai fini ICI, la mera detenzione, sia pure qualificata del bene (**Sez. 5, n. 07444/2019, Russo, Rv. 653051-02**).

La Corte di cassazione ha inoltre chiarito che, nel regime anteriore all'entrata in vigore dell'art. 51, comma 3-*bis*, del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, il proprietario degli immobili oggetto di sequestro penale, disposto ai sensi dell'art. 2-*ter* della l. n. 575 del 1965 o del successivo art. 20 del predetto d.lgs. n. 159 del 2011, è soggetto passivo di imposta, non giustificandosi alcuna esenzione dal pagamento del tributo, atteso che il presupposto impositivo è la titolarità del diritto reale e non la disponibilità del bene e che il sequestro penale, a differenza della confisca, non comporta la perdita della titolarità dei beni ad esso sottoposti.

I principi sopra enunciati sono stati ritenuti validi anche nell'ipotesi di immobile sottoposto a sequestro civile, giudiziario o conservativo (Sez. 5, 19881/2017, Conti, Rv. 645669-01). Analogamente, l'impedimento temporaneo alla edificazione materiale del suolo, perché sottoposto a sequestro penale preventivo, non ne altera la formale qualificazione di terreno edificatorio, attribuita con piano regolatore generale, potendo l'oggettiva edificabilità essere esclusa solo da vincoli assoluti previsti dal detto piano, ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. 5, n. 13064/2017, Carbone, Rv. 644350-01).

La concessione all'ATER di aree espropriate ai Comuni per la realizzazione di programmi di edilizia residenziale pubblica, ai sensi dell'art. 10 della l. 18 aprile 1962, n. 167, come sostituito dall'art. 35 della l. 22 ottobre 1971, n. 865, attribuisce al concessionario il diritto di superficie sulle aree, ovvero le facoltà proprie di tale diritto, con la conseguenza che quest'ultimo, una volta realizzati gli immobili, in applicazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, diviene soggetto passivo di imposta, non occorrendo, a tal fine, un ulteriore atto costitutivo del diritto di superficie, in quanto l'incontro delle volontà dei due soggetti rileva su un diverso piano (Sez. 5, n. 21222/2017, Fasano, Rv. 645305-01). Ai fini della prova della pretesa erariale, l'Ente impositore può anche avvalersi delle annotazioni risultanti dai registri catastali i quali, peraltro, non hanno valore di prova assoluta potendo il contribuente disconoscere

l'esistenza di qualsivoglia diritto sul bene ma è suo onere fornire la prova contraria.

A tal riguardo, la Corte di legittimità, dopo aver premesso che il catasto è preordinato a fini essenzialmente fiscali e che i dati in esso contenuti hanno valore di semplici indizi, ha affermato che, tuttavia, l'intestazione di un immobile ad un determinato soggetto fa sorgere comunque una presunzione de facto sulla veridicità di tali risultanze ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria, potendo, quindi, il Comune legittimamente chiedere il pagamento dell'imposta, ove quest'ultimo non vinca il valore indiziario dei dati contenuti nei registri catastali, dando adeguata dimostrazione di quanto diversamente sostenuto al riguardo (Sez. 5, 13061/2017, De Masi, Rv. 644245-01).

6. Le aree pertinenziali.

Le aree pertinenziali non sono autonomamente tassabili, purché vi sia un accertamento rigoroso dei presupposti di cui all'art. 817 c.c., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) di quest'ultimo e che non sia possibile una differente destinazione senza radicale trasformazione. A tal fine, sono irrilevanti le risultanze catastali, le quali hanno una valenza meramente formale (Sez. 5, n. 27573/2018, D'Oriano, Rv. 650959-01). Diversamente, secondo l'impostazione della S.C., sarebbe agevole per il proprietario, al mero fine di godere dell'esenzione, creare una destinazione pertinenziale che facilmente possa cessare senza determinare una radicale trasformazione dell'immobile stesso (Sez. 5, n. 15668/2017, Solaini, Rv. 644723-01).

Ai fini dell'operatività dell'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, che esclude l'autonomo assoggettamento all'imposta delle pertinenze, il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza dei presupposti, oggettivo e soggettivo, di cui all'art. 817 c.c., trattandosi di deroga alla regola generale dell'imposizione (Sez. 5, n. 13606/2018, Stalla, Rv. 648674-01). Ne consegue che, se il contribuente non ha evidenziato nella dichiarazione l'esistenza di una pertinenza, non è consentito contestare l'atto con cui l'area asseritamente pertinenziale viene assoggettata a tassazione, deducendo solo nel giudizio la sussistenza di un vincolo di pertinenzialità (Sez. 5, n. 27573/2018, D'Oriano, Rv. 650959-02).

Si pone in linea con i suddetti principi, da ultimo, anche **Sez. 5, n. 13742/2019, Castorina, Rv. 654117-01**, secondo cui l'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 nell'escludere l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali fonda l'attribuzione della qualità di pertinenza sul criterio fattuale correlato

alla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio o ornamento di un'altra, in conformità all'art. 817 c.c. con la conseguenza che, per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificabile è necessario che intervenga una oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo *jus aedificandi* e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile *ad libitum*.

7. Le esenzioni: casistica.

La Corte di cassazione è più volte intervenuta per delimitare l'ambito applicativo delle esenzioni in tema di ICI, stabilendo in via generale che, ai fini del trattamento esonerativo, rileva, tra l'altro, l'oggettiva classificazione catastale dell'immobile.

In particolare, il trattamento agevolativo previsto dall'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992 per i terreni agricoli posseduti dai coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale spetta solo a quanti traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito e non va, quindi, riconosciuto, a chi sia titolare di pensione, avendo ottenuto la cancellazione dall'elenco dei coltivatori diretti (Sez. 5, n. 13261/2017, Solaini, Rv. 644374-01). Ne consegue che, nel caso in cui un terreno è interamente posseduto e condotto da un soggetto che ne è comproprietario e che possiede i requisiti di cui all'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, e che vi esercita pacificamente attività agricola, l'agevolazione fiscale, essendo correlata ad un requisito, lo svolgimento della suddetta attività agricola, incompatibile con la possibilità di sfruttamento edificatorio dell'area, si estende anche in favore degli altri comproprietari stante il suo carattere oggettivo.

La Corte di legittimità ha inoltre riconosciuto l'applicazione dell'aliquota agevolata per gli immobili adibiti a negozi direttamente utilizzati dal soggetto passivo di imposta anche nel caso in cui il regolamento comunale ICI subordina la fruizione dell'agevolazione alla presentazione di una comunicazione attestante il possesso dei relativi requisiti soggettivi e oggettivi e il contribuente non abbia presentato la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi necessari per il suo godimento ma di essi l'ente territoriale era già a conoscenza in quanto in suo possesso (Sez. 5, n. 12304/2017, Criscuolo, Rv. 644143-01).

Secondo l'originario sistema delineato dal d.lgs. n. 504 del 1992 e tenuto conto della disciplina del catasto edilizio urbano (r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652; d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, vigente *ratione temporis* alla data del 1° gennaio 1993, data di entrata in vigore dell'imposta comunale sugli immobili), i fabbricati rurali non erano soggetti all'ICI, nel senso che il possesso di tali fabbricati non costituiva presupposto del tributo, in

quanto gli stessi alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 504 del 1992, non erano iscritti nel catasto edilizio urbano a norma dell'art. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939, e degli artt. 38 e 39, del d.P.R. n. 1142 del 1949. Secondo l'art. 9, commi 3 e 3-*bis*, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, conv. in l. 26 febbraio 1994, n. 133, la ruralità dei fabbricati doveva essere desunta dall'essere strumentali all'attività agricola. In seguito è tuttavia intervenuto in materia l'art. 23, comma 1-*bis*, del d.l. 30 dicembre 2008, n. 207, conv. con modificazioni dalla 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 dichiarata espressamente di interpretazione autentica ed è quindi applicabile retroattivamente. Si tratta, invero, di una disposizione che ha carattere imperativo, intervenendo su una materia oggetto di differenziati orientamenti interpretativi, sia in giurisprudenza che in dottrina, per chiarire definitivamente, dopo tante incertezze, che i fabbricati rurali non sono soggetti ad ICI. Lo *jus superveniens* sottolinea la decisività della classificazione catastale quale elemento determinante per escludere (o per affermare) l'assoggettabilità ad ICI di un «fabbricato». La norma interpretativa sostanzialmente conferma che la «ruralità» del fabbricato direttamente ed immediatamente rileva ai fini della relativa classificazione catastale, ma ricollega a questa conseguita classificazione l'esclusione del «fabbricato (catastalmente riconosciuto come) rurale» dalla (stessa) nozione di fabbricato imponibile ai fini ICI. Per ottenere l'esenzione ICI, quindi, il fabbricato deve essere iscritto in catasto con la qualifica di «*fabbricato rurale*».

La S.C. ha precisato che, ai fini dell'applicabilità dell'esenzione per i fabbricati rurali, prevista dal combinato disposto dell'art. 23, comma 1-*bis*, del d.l. n. 207 del 2008, conv., con modif., in l. n. 14 del 2009, e dell'art. 2, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, è rilevante l'oggettiva classificazione catastale senza che assuma rilevanza la strumentalità dell'immobile all'attività agricola, come confermato sia dall'art. 9 del d.l. n. 577 del 1993, conv., con modif., in l. n. 133 del 1994, sia dalla disciplina inerente le modalità di variazione/annotazione attraverso le quali è possibile pervenire alla classificazione, anche retroattiva, dei fabbricati come rurali, onde beneficiare dell'esenzione, di cui agli artt. 7, comma 2-*bis*, del d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011 (Sez. 5, n. 05769/2018, Stalla, Rv. 647311-01) ed è onere di chi richiede il riconoscimento del suddetto requisito quello di impugnare il diverso classamento, non

potendosi ritenere all'uopo sufficiente a determinare la variazione catastale, nei limiti del quinquennio anteriore, la mera autocertificazione secondo le modalità di cui all'art. 7, comma 2- *bis*, del d.l. n. 70 del 2011, conv., con modif., in l. n. 106 del 2011, e delle norme successive, se il relativo procedimento non si è concluso con l'annotazione in atti, poiché, come sottolineato dalla Consulta (Corte Cost. n. 115/2015), il quadro normativo, ivi comprese le disposizioni regolamentari di cui al d.m. 26 luglio 2012, porta ad escludere l'automaticità del riconoscimento della ruralità per effetto della mera autocertificazione (Sez. 5, n. 26617/2017, Napolitano, Rv. 646421-01).

Peraltro, l'accertamento dei requisiti di difformità dell'attribuita rendita catastale non può essere incidentalmente compiuto dal giudice tributario cha sia stato investito della domanda di rimborso dell'ICI da parte del contribuente. Il classamento costituisce, infatti, rispetto alla pretesa tributaria concretamente opposta, l'atto presupposto e, in ragione del carattere impugnatorio del processo tributario, avente un oggetto circoscritto agli atti che scandiscono le varie fasi del rapporto d'imposta, e nel quale il potere di disapplicazione del giudice è limitato ai regolamenti ed agli atti amministrativi generali, legittimati a contraddire in merito all'impugnativa dell'atto presupposto (possono essere) unicamente gli organi che l'anno adottato ossia prima l'UTE e poi l'Agenzia del territorio (Sez. U, n. 18565/2009, Botta, Rv. 609281-01).

Un'altra tipologia di immobili per la quale la S.C. ha riconosciuto l'esenzione al pagamento dell'ICI è quella dei fabbricati accatastati come unità collabente. A tale riguardo si è esclusa l'applicazione dell'imposta, venendo in rilievo nel caso di specie l'accatastamento come unità collabente (categoria F/2), precisandosi che essa, oltre a non essere tassabile come fabbricato, in quanto priva di rendita, non sarebbe tassabile neppure come area edificabile e ciò sino a quando l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile la quale, solo da allora, sarà sottoposta a imposizione come tale e fino al subentro della imposta sul nuovo fabbricato ricostruito (Sez. 5, n. 23801/2017, Carbone, Rv. 645967-01). Il fabbricato accastato come unità collabente (categoria F/2) oltre a non essere tassabile ai fini ICI come fabbricato, in quanto privo di rendita, non lo è neppure come area edificabile, salvo che l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile che, solo da tale momento, è soggetta ad ICI (**Sez. 5, n. 8620/2019, Cavallari, Rv. 653528-01).**

Ulteriore ipotesi di esenzione dall'imposta è quella riguardante l'abitazione principale del contribuente che è riferibile esclusivamente al bene nel quale lo stesso ha la propria dimora abituale, da individuarsi, salvo prova contraria, nella residenza anagrafica, dovendo il contribuente provare che tale abitazione costituisce dimora abituale non solo propria,

ma anche dei suoi familiari (Sez. 5, n. 15444/2017, Napolitano, Rv. 645041-01). Il valore presuntivo, pertanto, può essere superato da prova contraria, desumibile da qualsiasi fonte di convincimento e suscettibile di apprezzamento riservato alla valutazione del giudice del merito (Sez. 5, n. 12299/2017, De Masi, Rv. 644415-01).

Con riferimento agli immobili comunali destinati ad edilizia residenziale pubblica, concessi in locazione, la Corte di legittimità ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, interpretato nel senso che la relativa esenzione non spetta per tali immobili, in quanto non impiegati direttamente dall'ente per lo svolgimento di compiti istituzionali, poiché, da un lato, non sarebbe configurabile una disparità di trattamento con gli IACP, con riferimento ai tributi maturati fino al 31 dicembre 2007, per i quali detti istituti non possono godere dell'esenzione di cui all'art.1, comma 3, del d.l. 27 maggio 2008, n. 93 (conv., con modif., in l. 24 luglio 2008, n. 126), e, da un altro, non sussiste violazione del principio di ragionevolezza per la discriminazione fondata su profili soggettivi, rispetto agli immobili destinati alle medesime attività e non locati, trattandosi di situazioni non comparabili e, pertanto, disciplinate diversamente dal legislatore nell'esercizio della discrezionalità concessa allo stesso (Sez. 5, n. 05765/2018, Zoso, Rv. 647280-01). L'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1992 esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva destinazione ad attività non produttive di reddito, pertanto non spetta nel caso di utilizzo indiretto dell'immobile, in virtù di un contratto di comodato da parte di un soggetto giuridico diverso, anche ove si tratti di utilizzazione senza scopo di lucro e assistita da finalità di pubblico interesse (**Sez. 6-5, n. 08073/2019, Castorina, Rv. 653398-01**).

L'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, non è applicabile ai consorzi di bonifica, tenuto conto che la norma riguarda gli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici ivi elencati, tra i quali non sono compresi i consorzi di bonifica e considerato che essa è di stretta interpretazione, avendo natura derogatoria di previsioni impositive generali, ed è quindi di estensione al di là delle ipotesi tipiche disciplinate (Sez. 5, n. 23833/2017, Stalla, Rv. 645970-01). Essa, invece, si applica, oltre che ai consorzi tra enti territoriali, anche ai consorzi in cui, tra i consorziati, vi siano anche altri enti, purché questi ultimi, ai sensi dell'art. 31, comma 18, della legge n. 289 del 2002, fruiscano di una delle esenzioni soggettive di cui allo stesso art. 7, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. cit. (**Sez. 6-5, n. 05551/2019, Napolitano, Rv. 653070-01**).

La S.C. ha, altresì, chiarito che l'esenzione dal pagamento dell'imposta prevista a favore della P.A. opera nel caso in cui quest'ultima abbia realizzato un'opera pubblica sul fondo occupato in virtù della cd. *accessione invertita*. La realizzazione di un'opera pubblica su un fondo oggetto di legittima occupazione costituisce un mero fatto che non è in grado di assurgere a titolo di acquisto ed è, come tale, inidonea, di sé sola, a determinare il trasferimento della proprietà in favore della P.A., in tal senso deponendo la costante giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, che ha affermato la contrarietà alla Convenzione dell'istituto della cd. *espropriazione indiretta* e negato la possibilità di individuare sistemi di acquisizione diversi da quello consensuale del contratto e da quello autoritativo del procedimento ablatorio (Sez. 5, n. 19572/2017, Zoso, Rv. 645294-01).

L'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. *i)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, con riguardo all'esercizio di attività di religione o di culto, non spetta ove la presenza *in loco* degli alloggi dei religiosi sia strumentale allo svolgimento, in via principale di attività didattica avente natura oggettivamente commerciale ovvero esercitata dietro pagamento di una retta che non discosti nell'ammontare da quelle di mercato (Sez. 6-5, n. 10754/2017, Napolitano, Rv. 644064-01).

Lo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, senza le modalità di un'attività commerciale, costituisce il requisito oggettivo necessario ai fini dell'esenzione dall'imposta, prevista dall'art. 7, comma 1, lett. *i)*, cit., e va accertato in concreto, con criteri rigorosi, seguendo le indicazioni della circolare ministeriale n. 2/DF del 2009 e, dunque, verificando determinate caratteristiche della «clientela» ospitata, della durata dell'apertura della struttura e, soprattutto, dell'importo delle rette, che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato, onde evitare una alterazione del regime della libera concorrenza e la trasformazione del beneficio in aiuto di Stato (Sez. 5, n. 13970/2016, Botta, Rv. 640244-01, con riguardo ad un bene di proprietà di un ente ecclesiastico). Il principio è stato da ultimo confermato da **Sez. 5, n. 07415/2019, Russo, Rv. 653513-01.** Tale esenzione è stata ritenuta compatibile con il divieto di aiuti di Stato solo ove abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, dovendo intendersi tale, secondo il diritto dell'Unione (decisione n. 2013/286/UE della Commissione), l'attività svolta a titolo gratuito o dietro versamento di un corrispettivo simbolico (**Sez. 5, n. 04066/2019, Russo, Rv. 652784-01**).

È stato, altresì, precisato che le esenzioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. *a)* ed *i)* del d.lgs. cit. non si applicano agli immobili di proprietà del Fondo edifici di culto, locati a terzi, in quanto, ai fini impositivi, non ha

alcuna rilevanza la natura giuridica dell'ente e la sua qualità di soggetto passivo di imposizione astrattamente possibile destinatario dell'una o dell'altra esenzione ma il fatto che, in concreto, l'utilizzo degli immobili in questione non risponda alle condizioni previste dalla legge per l'operatività delle esenzioni medesime, risultando, di conseguenza, irrilevanti anche che i proventi delle locazioni siano poi destinati alle attività istituzionali dell'ente (Sez. 6-5, n. 13542/2016, Caracciolo, Rv. 640346-01).

L'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. *a)*, cit., come tutte le esenzioni, è di stretta interpretazione, e non può essere applicata in senso estensivo, ricomprendendo nella nozione di Stato anche enti, come le pubbliche Università, che, pur essendo emanazione statale, non rivestono, dopo la riforma introdotta dalla l. 9 maggio 1989, n. 168, la qualità di organi, bensì quella di enti pubblici autonomi, dotati di personalità giuridica propria nonché di un proprio statuto e regolamento (Sez. 6-5, n. 03011/2017, Napolitano, Rv. 643143-01). Pertanto, non spetta per l'immobile di proprietà di un console onorario il quale lo abbia messo a disposizione dello Stato estero per finalità verosimilmente lucrative (**Sez. 5, n. 04219/2019, Zoso, Rv. 652641-01**); non spetta, inoltre, per gli alloggi di servizio dei militari e delle relative famiglie, in quanto utilizzati per esigenze di carattere privato (**Sez. 5, n. 03268/2019, Zoso, Rv. 652520-01**). Tale esenzione spetta solo se l'immobile, destinato esclusivamente ai compiti istituzionali, sia direttamente ed immediatamente impiegato per il loro svolgimento, ed anche quando lo stesso sia utilizzato per l'espletamento delle necessarie attività preparatorie, quali l'ottenimento di permessi o concessioni o l'indizione di gare di appalto (Sez. 5, n. 27086/2016, Zoso, Rv. 642375-01).

Il principio è stato esteso anche agli immobili gestiti da società *in house*, sicché l'esenzione spetta ove detti beni siano destinati ad attività oggettivamente esenti, oppure se la gestione degli stessi sia affidata ad un soggetto terzo, ovvero qualora quest'ultimo sia un ente non commerciale strumentalmente collegato all'ente proprietario ed appartenente alla stessa struttura del concedente (Sez. 6-5, n. 23821/2018, Napolitano Rv. 650365-01).

Le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro, ai fini dell'esenzione ICI, sono state equiparate alle associazioni sportive dilettantistiche (**Sez. 5, n. 09614/2019, Stalla, Rv. 653650-01**). È stato, altresì, precisato che il consorzio ASI (Area per lo sviluppo industriale), costituito tra enti pubblici territoriali ed altri enti (pubblici e privati) è un ente pubblico economico, come previsto dall'art. 36, comma 4, della l. n. 317 del 1991, ed è pertanto tenuto al pagamento dell'ICI, al pari di qualsiasi operatore commerciale od industriale, in quanto l'esenzione di cui all'art. 7, comma

1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, si applica agli immobili destinati in modo esclusivo ai compiti istituzionali degli enti locali, ipotesi che si configura qualora i medesimi beni siano utilizzati, sebbene in via non prevalente per l'esercizio di attività di diritto privato, come avviene nel caso in cui il godimento degli stessi venga concesso a terzi dietro il pagamento di un canone, o comunque, di un corrispettivo (Sez. 5, n. 31037/2018, Fasano, Rv. 651647-01).

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).

Anche l'Agenzia Regionale per la Protezione Ambientale della Toscana (ARPAT) è esente da ICI ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. *i)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, in quanto oltre ad essere sotto il profilo soggettivo un ente che non esercita, in modo esclusivo o prevalente, un'attività commerciale, svolge anche, sotto il profilo oggettivo, una «attività sanitaria», non genericamente finalizzata alla protezione dell'ambiente, ma specificamente volta alla salute pubblica, attraverso il controllo, lo studio tecnico scientifico e la informazione ambientale (**Sez. 5, n. 11409/2019, D'Ovidio, Rv. 653719-01**).

8. Le agevolazioni.

In tema di ICI, l'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 5, del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, conv. in l. 24 marzo 1993, n. 75, per gli immobili dichiarati di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della l. 1° giugno 1939, n. 1089, perseguendo l'obiettivo di venire incontro alle maggiori spese di manutenzione e conservazione che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili vincolati, si applica anche nel caso in cui l'interesse riguardi solo una porzione di immobile, in quanto anche in quest'ultima ipotesi gravano a carico del proprietario gli onere di conservazione citati (Sez. 5, n. 29194/2017, De Masi, Rv. 646521-01). Tale agevolazione opera in ragione della mera appartenenza alla categoria storica o artistica del bene, se di proprietà pubblica, non necessitando la sua inclusione negli appositi elenchi ministeriali, in quanto avente solo natura ricognitiva (Sez. 5, n. 25947/2017, Zoso, Rv. 646216-01). L'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 5, del d.l. n. 16 del 1993 è applicabile soltanto ai beni sottoposti al vincolo di cui all'art. 3 della l. n. 1989 del 1939 e non si estende a quelli vincolati ai sensi dell'art. 13, comma 3, della l. n. 171 del 1973, avente la

diversa funzione di individuare gli immobili oggetto di intervento di restauro e risanamento (**Sez. 5, n. 03266/2019, Martorelli, Rv. 652519-01**). Il regime si applica solo a far data dalla notifica del provvedimento impositivo del vincolo, che ha natura costitutiva e non meramente ricognitiva (**Sez. 5, n. 06636/2019, Balsamo, Rv. 653314-01**).

È stato, altresì, precisato, in tema di agevolazioni, che quelle previste dall'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992 si applicano unicamente agli imprenditori agricoli individuali e non anche alle società di persone aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale, non rientrando queste ultime nella definizione di «*imprenditore agricolo a titolo principale*», risultante dall'art. 12 della l. 9 maggio 1975, n. 153, tenuto conto, inoltre, dell'art. 58, comma 2, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che ha richiesto la necessaria iscrizione delle persone fisiche negli appositi elenchi comunali, e considerato che l'art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, prevedendo un'eccezione al regime fiscale ordinario, ha parificato il trattamento tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società con qualifica di imprenditore agricolo professionale esclusivamente con riferimento alle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta ed a quelle creditizie (Sez. 5, n. 22484/2017, Fasano, Rv. 645640-01). Affinché un fondo possa beneficiare, ai fini della determinazione della base imponibile, dei criteri di calcolo previsti per i terreni edificabili destinati a fini agricoli, è necessario, ai sensi del secondo periodo dell'art. 2, lett. *b)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, oltre alla sua effettiva destinazione agricola, anche la conduzione diretta di essa da parte del contribuente, sicché tale agevolazione non compete al proprietario, pur iscritto negli elenchi dei coltivatori diretti, che non conduca direttamente i terreni per averli concessi in affitto al figlio (Sez. 5, n. 12322/2017, Crucitti, Rv. 644933-01). Le agevolazioni fiscali di cui all'art. 2, lett. *b)*, e 9, comma 1, del d.lgs. cit. si applicano anche a favore degli altri comproprietari che non esercitano sul fondo attività agricola anche nell'ipotesi di accordo, raggiunto con il consenso unanime dei comunisti, per uno sfruttamento turnario ovvero esclusivo a tempo determinato del bene, posto che esso comporta per l'assegnatario il rispetto della destinazione agricola dell'area, incompatibile con lo sfruttamento edilizio della stessa (Sez. 6-5, n. 17337/2018, Solaini, Rv. 649380-02).

Per i terreni agricoli posseduti dai soggetti di cui all'art. 58 del d.lgs. n. 446 del 1997, l'agevolazione ex art. 9 cit. è subordinata alla conduzione effettiva dei terreni che deve essere provata in via autonoma dal contribuente (**Sez. 5, n. 10284/2019, Castorina, Rv. 653371-01**).

È stato chiarito che il regolamento comunale emesso ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 504 del 1992 può introdurre per il riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'art. 9, comma 1, del

medesimo decreto, l'ulteriore requisito della entità del reddito derivante dalla conduzione del fondo (**Sez. 5, n. 07139/2019, Zoso, Rv. 653321-01**).

Sempre in tema di regolamento comunale, i Comuni possono stabilire, ai sensi dell'art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997, mediante regolamento l'*an* ed il *quomodo* delle tariffe agevolate per ICI e le condizioni per potere usufruire dei benefici fiscali. Ne consegue che non è irragionevole l'onere di tempestiva comunicazione della concessione dell'immobile ad uso gratuito a parente in linea retta stabilito dal regolamento comunale, in quanto funzionale alla verifica dei requisiti esentativi (**Sez. 6-5, n. 11795/2019, Delli Priscoli, Rv. 653870-01**).

9. ICI ed aree demaniali.

L'art. 18 della l. 388 del 2000, modificando l'art. 3, comma 2, del d.l. n. 504 del 1992, ha esteso la soggettività passiva dell'imposta ai concessionari di aree demaniali, rendendo di conseguenza irrilevante la questione afferente gli effetti reali o obbligatori della concessione (**Sez. 5, n. 10006/2019, Cirese, Rv. 653365-01**).

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**).

In tema di ICI, ai sensi dell'art. 74, comma 1, della l. n. 342 del 2000, l'Agenzia del territorio è tenuta a notificare l'atto di attribuzione o di modifica della rendita catastale al concessionario dell'area, ove risulti tra gli intestatari catastali del bene (Sez. 6-5, n. 00807/2018, Solaini, Rv. 647099-01). Sono assoggettate al pagamento dell'imposta, in quanto non classificabili nella categoria E, le aree cd. scoperte che risultino indispensabili al concessionario del bene demaniale per lo svolgimento della sua attività, atteso che il presupposto dell'imposizione è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito. La Corte di cassazione ha precisato che ne consegue la natura privata, esercitata in forma concorrenziale, dell'attività dei concessionari dei beni demaniali portuali, per la quale essi sono assoggettabili al pagamento dei tributi, anche in tema di ICI, per l'utilizzo di aree scoperte senza le quali non potrebbero svolgere la propria attività commerciale (Sez. 6- 5, n. 10031/2017, Solaini, Rv. 643809-01). Il principio è stato confermato da **Sez. 5, n. 10674/2019, Crolla, Rv. 653540-01**, con riferimento alle aree portuali utilizzate per attività di movimentazione, stoccaggio, deposito, imbarco e sbarco di merci, atteso che il presupposto dell'imposizione è che ogni area sia suscettibile di

costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito (**Sez. 5, n. 10287/2019, Fasano, Rv. 653372-01**).

10. Avviso di liquidazione ed accertamento.

La Corte di legittimità 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, la legittimazione processuale per le relative controversie si trasferisce all'affidatario – non avendo altrimenti significato l'opzione dell'ente locale per la gestione esterna – ed il relativo vizio del contraddittorio nei suoi confronti può essere sanato solo dalla sua costituzione in giudizio e non da quella del Comune (Sez. 5, n. 25306/2017, Carbone, Rv. 645986-01).

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'*an* ed il *quantum* dell'imposta. In particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione debitoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi della stessa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Sez. 5, n. 26431/2017, Fasano, Rv. 646218-01). Pertanto, la delibera di giunta comunale di preventiva designazione del funzionario esercente l'attività organizzativa e gestionale dell'imposta, adottata ai sensi dell'art. 11, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, non deve essere menzionata negli avvisi di liquidazione o di accertamento concernenti detto tributo, presumendosi che l'esercizio della potestà impositiva avvenga nel rispetto dei presupposti di legge ed incombendo sul contribuente, che intenda muovere contestazioni al riguardo, l'onere di dedurre e provare l'eventuale assenza o illogicità della delibera medesima (Sez. 5, n. 26432/2017, Fasano, Rv. 646162-01). Ne consegue che l'avviso di accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenute la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto generale, avente valore presuntivo e da ritenersi riconosciuto (o conoscibile) dal contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi oggetti (eventualmente anche a mezzo di perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'Ufficio (Sez. 5, n. 16620/2017, Solaini, Rv. 644804-01).

In definitiva l'avviso di accertamento non può limitarsi a contenere indicazioni generiche sul valore del terreno, ma, ai sensi dell'art. 7 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. 2555/2019, D'Ovidio, Rv. 652370-01**).

Con specifico riferimento alle esenzioni, tenuto conto che l'art. 11, comma 2-*bis*, del d.lgs. n. 504 del 1992, dispone che gli avvisi di liquidazione ed accertamento devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati, non comporta l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposte (Sez. 5, n. 01694/2018, Zoso, Rv. 646809-01).

11. L'ICI ed il giudicato.

In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata, con la conseguenza che lo stesso è escluso nelle fattispecie «tendenzialmente permanenti», in quanto suscettibili di variazione annuale (Sez. 6-5, n. 17760/2018, Solaini, Rv. 649640-01).

In tema di base imponibile dell'ICI, ai fini della determinazione del valore dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D non iscritti in catasto, si deve fare applicazione dell'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992, senza che, nel giudizio riguardante l'ICI, sia possibile fare valere il giudicato esterno formatosi con riguardo al valore dei predetti fabbricati ai fini dell'INVIM, atteso che il giudicato esterno può essere efficacemente eccepito quando si sia formato in un giudizio tra le stesse parti e relativo a tributi fondati sui medesimi presupposti di fatto, circostanze entrambe insussistenti in caso di giudizi concernenti la determinazione della base imponibile, rispettivamente, dell'ICI e dell'INVIM (Sez. 5, n. 12272/2017, Botta, Rv. 644137-01).

È stato altresì precisato che, 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

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. 7417/2019, Russo, Rv. 653514-01**).

CAPITOLO II

LA TARSU, LA TIA E LA TARI

(di Anna Maria Fasano)

SOMMARIO: 1. Inquadramento. – 2. La TARSU: presupposti. – 3. Casistica. – 3.1. Esercizi alberghieri. – 3.2. Porti turistici – 3.3. Deposito temporaneo. – 3.4. Garage. – 4. Esenzioni. – 5. Rifiuti speciali non assimilati. – 6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani. – 7. Imballaggi terziari e secondari. – 8. La TIA. – 9. Questioni di giurisdizione. 10. La TIA-2. – 11. La TARI.

1. Inquadramento.

Il regime fiscale dei tributi, a partire dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) prevista dal d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, ha subito nel tempo numerose modifiche, in quanto la TARSU è stata sostituita dalla TIA (tariffa di igiene ambientale), denominata anche TIA 1, introdotta dall'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (cd. decreto Ronchi), la TIA-1 è stata sostituita dalla TIA-2 (Tariffa integrata ambientale), la TIA-2, a sua volta, è stata sostituita dalla TARES (tributo comunale sui servizi), introdotto dall'art. 14 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in l. 22 dicembre 2011, n. 214, e la TARES è stata sostituita dalla TARI (Tassa rifiuti), istituita dall'art. 1, commi 639 ss., della l. 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Una volta venuta meno, per effetto dell'art. 17, comma 3, della l. 24 aprile 1998, n. 128, l'assimilazione automatica ai rifiuti urbani di quelli provenienti dalle attività artigianali, commerciali e di servizi, aventi una composizione merceologica analoga a quella urbana, è divenuto pienamente operante l'art. 21, comma 2, lett. *g)*, del d.lgs. n. 22 del 1997, che ha attribuito ai Comuni la facoltà di assimilare o meno ai rifiuti urbani quelli derivanti dalle attività economiche, per cui, a partire dall'annualità di imposta 1997, hanno assunto rilievo decisivo le indicazioni contenute nei regolamenti comunali circa la predetta assimilazione (Sez. 5, n. 22223/2016, Chindemi, Rv. 641882-01). 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 dal d.lgs. n. 22 del 1997, lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani

interni viene svolto in regime di privativa dai Comuni (art. 58), i quali prevedono l'attivazione del servizio di raccolta e di smaltimento, e se tale servizio, sebbene istituito ed attivato, non è svolto nella zona di esercizio di attività dell'utente, o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del relativo regolamento, il tributo è dovuto in misura ridotta (art. 59). Anche il successivo art. 7 del d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, ha previsto non già l'esenzione dall'imposta, ma soltanto una riduzione della stessa nel caso in cui i rifiuti speciali assimilati a quelli urbani vengano avviati al recupero direttamente dal produttore, purché il servizio sia istituito e sussista la possibilità dell'utilizzazione. La possibilità di sottrarsi, entro certi limiti, alla privativa comunale, è riconosciuta, a norma del d.lgs. n. 22 del 1997, ai produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di aver avviato al recupero i rifiuti stessi.

Il tributo è dovuto per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa.

Nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa in relazione alla quale, per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti. Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il Comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta (art. 62, commi 1 e 3). È stato precisato che non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa di cui all'art. 65 del d.lgs. n. 507 del 1993, poiché la stessa, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta, anche se determinabile *ex post* di destinatari, occupanti e detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili (Sez. 6-5, n. 16165/2018, Napolitano, Rv.649267-01).

L'annullamento giurisdizionale della delibera comunale di determinazione delle tariffe per un'annualità precedente non ha efficacia caducante sulle delibere (non impugnate) meramente ripetitive degli anni successivi, poiché ogni deliberazione tariffaria regola la materia in modo autonomo rispetto alla precedente e, dovendosi, quindi, escludere sia l'operare del giudicato esterno, sia il dovere del giudice tributario di disapplicare in via incidentale l'atto sulla base di tale presupposto (Sez. 5, n. 28675/2018, Stalla, Rv. 651228-01). Il principio è stato ribadito da **Sez. 5, n. 14039/2019, D'Oriano, Rv. 654326-01**).

2. La TARSU: presupposti.

Ai sensi dell'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, la tariffa deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, mentre le deroghe indicate dal comma 2 della norma e le riduzioni delle tariffe stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica, in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e dimostrare i relativi presupposti (Sez. 5, n. 18054/2016, Meloni, Rv. 640961-01). L'art. 63 del d.lgs. n. 507 del 1993 nell'individuare i soggetti passivi del tributo contempla anche la categoria dei detentori, quindi il conduttore di un immobile, spettando la tassa a chiunque possa disporre del bene stesso, quand'anche di fatto non lo occupi (**Sez. 5, n. 31743/2018, Mondini, Rv. 651651-01**).

Spetta al contribuente l'onere di fornire all'Amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani (da lui smaltiti direttamente, essendo esclusi dal normale circuito di raccolta), che pertanto non concorrono alla quantificazione della superficie imponibile, in applicazione dell'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, posto che, pur operando anche nella materia in esame il principio secondo il quale spetta all'Amministrazione provare i fatti che costituiscono fonte dell'obbligazione tributaria, per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato, oltre all'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993, un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree sopra descritte dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale, secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Sez. 5, n. 21250/2017, De Masi, Rv. 645459-01).

Occorre precisare che l'esonero dalla privativa comunale, previsto appunto in caso di detto comprovato avviamento al recupero dall'art. 21, comma 7, del decreto Ronchi, determina non già la riduzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (in virtù di quanto stabilito, in generale, già dall'art. 67, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dall'art. 7, comma 2, del d.P.R. n. 158 del 1999, il quale, nell'approvare il «metodo

normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani», può, nella fase transitoria, essere applicato dai Comuni anche ai fini della TARSU).

Ai sensi dell'art. 42, comma 2, lett. *f)*, del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, spetta al Consiglio comunale l'istituzione e l'ordinamento dei tributi, oltre alla disciplina generale delle tariffe per la fruizione di beni e di servizi, mentre è di competenza della Giunta la determinazione delle relative aliquote, in continuità con quanto già stabilito dal previgente art. 32, comma 2, lett. *g)*, della l. 8 giugno 1990, n. 142 (Sez. 5, n. 22532/2017, Di Geronimo, Rv. 645643-01). In particolare, con riferimento alla Regione Sicilia è stato chiarito che la competenza è 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. n. 48 del 1991 – rimanda alla mera individuazione dei criteri economici, sulla base dei quali procedere alla loro determinazione entro i limiti fissati dal Consiglio comunale ai sensi dell'art. 65, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1992. La mancata individuazione di tali criteri non determina l'incompetenza della Giunta siciliana in materia tariffaria (Sez. 5, n. 28675/2018, Stalla, Rv. 651228-02).

Ove il Comune abbia istituito ed attivato il servizio di raccolta e di smaltimento dei rifiuti nella zona nella quale si trova l'immobile del contribuente e quest'ultimo, tuttavia, abbia provveduto a gestire direttamente gli stessi, indipendentemente dalle ragioni per le quali ciò sia avvenuto, la tassa è egualmente dovuta, indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio (salva l'autorizzazione dell'Ente impositore allo smaltimento dei rifiuti secondo altre modalità) – essendo finalizzata a consentire all'Amministrazione locale di soddisfare le esigenze generale della collettività e non di fornire, secondo una logica commutativa, prestazioni riferibili a singoli utenti – ma in misura ridotta ai sensi dell'art. 59, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 (Sez. 5, n. 11451/2018, De Masi, Rv. 648509-01; Sez. 5, n. 01963/2018, Stalla, Rv. 646899-01).

Se il Comune si avvale del sistema di riscossione mediante ruolo, opera in via generale il termine di decadenza annuale di cui all'art. 72 del d.lgs. n. 507 del 1993, poiché tale sistema non ha subito modifiche per effetto della l. n. 296 del 2006 che ha riguardato esclusivamente le ipotesi in cui il Comune eserciti la propria potestà accertativa a fronte di un'omessa, infedele o incompleta dichiarazione del contribuente (**Sez. 5, n. 14043/2019, D'Oriano, Rv. 654005-01).**

3.TARSU: casistica.

Pare utile una disamina della casistica in materia di TARSU, così come estraibile dalla giurisprudenza di legittimità.**3.1. Esercizi alberghieri.**

Secondo la consolidata giurisprudenza della S.C. è legittima la delibera comunale che preveda una tariffa per la categoria degli esercizi alberghieri notevolmente superiore a quella applicata alle civili abitazioni, in ragione della maggiore capacità produttiva di rifiuti propria di tali esercizi (Sez. 5, n. 08308/2018, Castorina, Rv. 647687-01).

È stato inoltre precisato dalla Cassazione che per gli esercizi alberghieri con licenza annuale, ai fini dell'esenzione dalla tassa, non è sufficiente la sola denuncia di chiusura invernale ma occorre allegare e provare la concreta inutilizzabilità della struttura (Sez. 5, n. 22756/2016, Chindemi, Rv. 641545-01). Infatti, il carattere stagionale dell'uso dei locali, ai fini della riduzione della tariffa, deve essere allegato e documentato dal contribuente in sede di denuncia originaria o in variazione dei presupposti della tassa ed, in difetto, la relativa circostanza non può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo (**Sez. 5, n. 14037/2019, D'Oriano, Rv. 654004-01**).

Peraltro, l'art. 66 del d.lgs. n. 507 del 1993 prevede alcuni temperamenti all'imposizione per le situazioni che possono obiettivamente comportare una minore utilizzazione del servizio, come nel caso dell'uso stagionale, previsto dalla lett. *b)* del comma 3 di tale disposizione, con conseguente riduzione percentuale della tariffa applicabile; l'esclusione della tassabilità, invece, è prevista dall'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993 solo nel caso di aree scoperte accessorie o pertinenziali ad abitazioni e per i locali e le aree che, per loro natura, o il particolare uso cui sono state stabilmente destinate, o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità, non possono produrre rifiuti, e le relative circostanze devono essere dedotte dal contribuente o nella denuncia originaria o in quella di variazione e suscettibili di essere rilevate direttamente o a mezzo di idonea documentazione. Ne consegue che la mancata utilizzazione di una struttura alberghiera per alcuni mesi dell'anno, in quanto determinata alla volontà o alle esigenze del tutto soggettive dell'utente, o al mancato utilizzo di fatto, non è di per sé riconducibile alle fattispecie di esenzione dal tributo previste dall'art. 62 citato (Sez. 5, n. 09633/2012, Valitutti, Rv. 622868-01).

3.2. Porti turistici.

Nell'ipotesi di concessione demaniale, come quella relativa alla gestione di un porto turistico, si presume che il soggetto tenuto al

pagamento del tributo sia il concessionario, in quanto detentore, in virtù del titolo concessorio, di un'area scoperta sulla quale, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, si producono rifiuti solidi urbani, e detto obbligo non si trasferisce su coloro i quali, anche tramite contratti conclusi con il concessionario, abbiano concretamente prodotto detti rifiuti, avendo in tutto o in parte l'effettiva disponibilità dell'area, salvo che il contribuente indichi nella denuncia originaria o in quella di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità della stessa, in ragione della detenzione da parte di terzi, ed assolva in giudizio al relativo onere probatorio a proprio carico (Sez. 5, n. 03798/2018, Fasano, Rv. 647091-01). Resta, comunque, ferma la competenza dei comuni nelle aree portuali ove l'Autorità portuale non sia stata istituita (Sez. 5, n. 31058/2018, Castorina, Rv. 651770-01).

Tale decisione si pone nel solco del precedente di legittimità per il quale la convenzione stipulata tra il Comune ed un consorzio, avente per oggetto le aree scoperte demaniali concesse dall'ente per la gestione della sosta di autoveicoli, deve essere interpretata, in mancanza di una esplicita previsione relativa al pagamento dell'imposta, avendo riguardo all'equo contemperamento degli interessi delle parti ai sensi dell'art. 1371 c.c., da ravvisarsi nell'obbligo del pagamento dell'imposta da parte di chi di fatto occupa le aree scoperte ex art. 62, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, nonché del canone di cui all'art. 1369 c.c., per essere più conforme alla natura ed all'oggetto di un contratto di concessione di un'area demaniale (Sez. 5, n. 07916/2016, Bruschetta, Rv. 639763-01).

3.3.Depositi temporanei.

Rientrano nella nozione di «*rifiuto*», ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. *a)*, del 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 disfi*», con ciò intendendosi qualsiasi comportamento attraverso il quale, in modo diretto o indiretto, una sostanza, un materiale o un bene siano avviati e sottoposti ad attività di smaltimento o anche di «recupero», e che sia da altri recuperato e messo in riserva, con esclusione del solo deposito temporaneo, prima della raccolta, nel luogo in cui i materiali o beni sono prodotti, non rilevando ad escludere la natura di rifiuto del bene l'intenzione di chi effettua il recupero, o anche la reale possibilità di reimpiego dei materiali nel ciclo produttivo (Sez. 2, n. 19643/2006, Colarusso, Rv. 592695-01).

È stato delimitato il concetto di «*deposito temporaneo*», per tale intendendosi ogni raggruppamento effettuato, prima della raccolta, nel luogo in cui i rifiuti sono prodotti, nel rispetto delle condizioni dettate dall'art. 183 del d.lgs. n. 152 del 2006, con la conseguenza che, in caso di deposito in un luogo diverso, l'attività di gestione deve ritenersi non

autorizzata e, pertanto, rientrante nell'ambito applicativo dell'art. 3, comma 32, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, che assoggetta alla cd. ecotassa sia l'attività di discarica abusiva che il mero deposito incontrollato di rifiuti (Sez. 5, n. 08268/2018, De Masi, Rv. 647682-01).

Un'area che sia destinata a lavorazioni artigianali e, dunque, alla produzione di rifiuti speciali, ma venga usata come magazzino dei rifiuti prodotti in altri locali nell'unico complesso aziendale, va compresa nel calcolo della superficie tassabile, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, atteso che i residui dei prodotti in un deposito o magazzino possono essere considerati residui di un ciclo di lavorazione (Sez. 5, n. 26725/2016, Solaini, Rv. 642369-01).

Sono assoggettati ad imposta, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, i magazzini destinati al ricovero di beni strumentali o delle scorte da impiegare nella produzione o nello scambio, che concorrano all'esercizio dell'impresa, e vanno conseguentemente considerati come aree operative idonee a produrre rifiuti, al pari degli stabilimenti e dei locali destinati alla vendita (Sez. 5, n. 19720/2010, Pivetti, Rv. 615218-01, in una fattispecie relativa ad un locale destinato a deposito di attrezzature per l'edilizia).

Con riferimento alle attività produttive di beni deperibili, la distinzione posta dall'art. 68 del d.lgs. n. 507 del 1993, ai fini della determinazione delle c.d. macroaree per gruppi di attività o di utilizzazione, tra attività produttive di beni deperibili e non, impone all'Amministrazione comunale, in sede di classificazione delle categorie tassabili, di distinguere gli esercizi commerciali a seconda che svolgano attività che implichi o meno l'utilizzo di beni deperibili, in ragione della correlata disomogenea potenzialità produttiva di rifiuti (**Sez. 5, n. 10163/2019, Balsamo, Rv. 653367-01**: fattispecie relativa da un regolamento comunale, ritenuto illegittimo in applicazione del principio, che collocava i distributori di benzina all'interno della categoria degli esercizio 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).

4. Esenzioni.

Poiché l'art. 62, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, pone a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti, ai fini dell'esenzione della tassazione prevista dal comma 2 del medesimo articolo, per le aree inidonee alla produzione di rifiuti per loro natura o per il particolare uso, è onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o in quella di variazione le condizioni obiettive di inutilizzabilità e provarle in giudizio (Sez. 6-5 n. 19469/2014, Iacobellis, Rv. 632445-01; Sez. 6-5, n. 09790/2018, Napolitano, Rv. 647738-01), costituendo l'esenzione, anche parziale, un'eccezione alla regola generale del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengano immobili nella zona del territorio comunale (Sez. 5, n. 22130/2017, Fasano, Rv. 645621-01). In sostanza, grava sul contribuente l'onere di dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare delle esenzioni previste dall'art. 62, commi 2 e 3 del d.lgs. n. 507 del 1993, per quelle aree detenute, od occupate, che, in ragione delle specifiche caratteristiche strutturali o di destinazione, non producono rifiuti o producono rifiuti speciali (smaltiti dallo stesso produttore a proprie spese), in quanto il principio secondo cui spetta all'Amministrazione provare la fonte dell'obbligazione tributaria non si estende alla dimostrazione della spettanza o meno delle esenzioni, le quali costituiscono eccezioni alla regola generale della debenza del tributo da parte di tutti coloro che occupano, o detengono, immobili nel territorio comunale (**Sez. 6-5, n. 10634/2019, Delli Priscoli, Rv.653952-01**).

La Corte di legittimità, in particolare, ha negato l'esistenza di una causa di esenzione dal pagamento del tributo, richiesta da una società appaltatrice di un Comune per il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani relativamente al suolo pubblico da essa occupato per svolgere il suindicato servizio, e, dunque, in presenza di un interesse dello stesso Comune per ragioni di igiene e sanità pubblica a tutela della collettività. Si è precisato che l'esenzione di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 507 del 1993 è una norma eccezionale rispetto alla regola generale della sottoposizione a tassazione e deve essere interpretata in maniera rigorosa. La norma prevede in maniera tassativa una serie di esenzioni tra le quali non è possibile fare entrare l'attività che il privato svolge, in ragione di un contratto di appalto stipulato con la pubblica Amministrazione, utilizzando dei cassonetti, per la raccolta di rifiuti solidi urbani, anche se questa attività viene svolta nell'interesse del Comune. In particolare, non può trovare applicazione

l'esenzione prevista dalla lett. *e)* sia perché nella specie non ci sarebbe concessione, ma un contratto di appalto, e sia perché, nella specie, non risulterebbe la devoluzione gratuita in favore del Comune degli impianti alla fine del rapporto. Né potrebbe operare l'esenzione di cui alla lett. *a)*, poiché essa è configurabile quando ad effettuare l'occupazione è direttamente uno degli enti ivi indicati, e ricorra, tra le altre, una finalità sanitaria (Sez. 5, n. 22489/2017, Fasano, 645898-01).

Con riferimento ad immobili utilizzati da confessioni religiose, la Corte di legittimità ha chiarito che non è esentato dall'imposizione l'immobile adibito a sede di seminario, atteso che l'art. 16 della l. 1° aprile 1985, n. 222 (cd. Trattato Lateranense), nell'equiparare l'attività di formazione del clero a quella del culto e della religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta, e dovendosi escludere il richiamo analogico all'art. 7, comma 1, lett. *i)*, del d.lgs. n. 504 del 1992, in quanto norma agevolativa di stretta interpretazione dettata in materia di ICI (Sez. 5, n. 15407/2017, Napolitano, Rv. 644715-01).

5. Rifiuti speciali non assimilati.

Il (previgente) d.lgs. n. 22 del 1997 (applicabile *ratione temporis*), emanato in attuazione delle direttive n. 91/156/CEE sui rifiuti, n. 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, aveva previsto nel Titolo I che:

a) la gestione dei rifiuti costituisce attività di pubblico interesse ed è disciplinata al fine di assicurare un'elevata protezione dell'ambiente e controlli efficaci; i rifiuti devono essere recuperati o smaltiti senza pericolo per la salute dell'uomo e senza usare procedimenti o metodi che potrebbero recare pregiudizio all'ambiente (art. 2, commi 1 e 2);

b) le Autorità competenti favoriscono il recupero dei rifiuti, nelle varie forme previste (reimpiego, riciclaggio, ecc.) allo scopo di ridurre lo smaltimento dei rifiuti, che costituisce la fase residuale della «gestione» degli stessi, la quale comprende le operazioni di raccolta, trasporto, recupero e smaltimento (artt. 4 e art. 6, comma 1, lett. *d*);

c) sono rifiuti «*urbani*», tra l'altro, quelli non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quello di civile abitazione, assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'art. 21, comma 2, lett. *g)*, mentre sono rifiuti «*speciali*», tra l'altro, quelli da «*attività commerciali*» (art. 7, comma 2, lett. *b* e comma 3, lett. *e*);

d) la responsabilità del detentore per il corretto recupero o smaltimento dei rifiuti è esclusa (oltre che nel caso di conferimento degli stessi al servizio pubblico di raccolta) «*in caso di conferimento dei rifiuti a soggetti*

autorizzati alle attività di recupero o smaltimento, a condizione che il detentore abbia ricevuto il formulario di identificazione di cui all'art. 15 controfirmato e datato in arrivo dal destinatario entro tre mesi dalla data di conferimento dei rifiuti al trasportatore, ovvero alla scadenza del predetto termine abbia provveduto a dare comunicazione alla provincia della mancata ricezione del formulario» (art. 10, comma 3);

e) i Comuni «*effettuano la gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento in regime di privativa*»; con appositi regolamenti stabiliscono, fra l'altro, «*le disposizioni necessarie ad ottimizzare le forme di conferimento, raccolta e trasporto dei rifiuti urbani da imballaggio*», nonché «*l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e smaltimento*» (tale potere di assimilazione è divenuto pienamente operante a seguito dell'abrogazione dell'art. 39 della l. 22 febbraio 1994, n. 146, ad opera dell'art. 17 della l. 2 giugno 1998 n. 218); la privativa suddetta «*non si applica (…) alle attività di recupero dei rifiuti assimilati*» (dal 1° gennaio 2003), «*alle attività di recupero dei rifiuti urbani o assimilati*», ai sensi dell'art. 23 della l. n. 179 del 2002) (art. 21, comma 1, comma 2, lett. *e)*, e comma 7, lett. *g)*, del d.lgs. n. 22 del 1997).

Il mancato esercizio del potere di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti solidi urbani da parte del Comune, ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. *g)*, del 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 TARSU, l'esonero dalla privativa comunale, previsto dall'art. 21, comma 7, del d.lgs. n. 22 del 1997, in caso di avviamento al recupero di rifiuti speciali assimilabili a quelli urbani direttamente da parte del produttore, 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 rifiuti speciali (non assimilabili e non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero, ponendosi a carico dei produttori di rifiuti assimilati l'onere della prova dell'avviamento al recupero dei rifiuti stessi (Sez. 5, n. 09731/2015, Chindemi, Rv. 635472-01). In tema di rifiuti speciali non assimilati, la TARSU va applicata, quindi, nei confronti di chiunque occupi aree a qualsiasi uso adibite, salva l'applicazione sulla stessa di un «coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi» e chiaramente

presuppone l'assoggettamento ad imposta dei soli rifiuti urbani e salvo il diritto ad una riduzione della stessa in caso di produzione di rifiuti assimilati smaltiti in proprio. Ne consegue che le deroghe indicate dal comma 2 della norma e le riduzioni delle tariffe stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti. La facoltà riconosciuta ai Comuni dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, di individuare, ai fini della determinazione della superficie non tassabile, categorie di attività produttive di rifiuti speciali, tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta, non è correttamente esercitata ove il regolamento comunale si limiti a prevedere un limite quantitativo di riduzione applicabile indistintamente a tutte le attività produttive, occorrendo, invece, la specificazione delle categorie di attività produttive dei predetti rifiuti (le cui superfici sono altrimenti esenti da tassazione) assimilabili a quelle produttive di rifiuti ordinari (Sez. 5, n. 10548/2017, Carbone, Rv. 643934-01).

6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani.

Altra questione concerne la possibilità, nell'ipotesi di produzione di rifiuti speciali assimilabili a quelli urbani, di sottrarsi alla privativa comunale, ai sensi del d.lgs. n. 22 del 1997, per i produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di avere avviato al recupero i rifiuti stessi e di usufruire di eventuali riduzioni o esenzioni nel caso in cui il servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, non venga svolto in zona ove è ubicato l'immobile aziendale, ovvero sia stato effettuato in modo irregolare.

L'art. 59, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 stabilisce che: «*Se il servizio di raccolta, sebbene istituito e attivato, non si è svolto nella zona di residenza o di dimora nell'immobile a disposizione ovvero di esercizio dell'attività dell'utente o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del regolamento di cui al primo comma, relative alle distanze e capacità dei contenitori ed alla frequenza della raccolta, da stabilire in modo che l'utente possa usufruire agevolmente del servizio di raccolta, il tributo è dovuto nella misura ridotta di cui al secondo periodo del comma 2*» (cioè in misura non superiore al 40% della tariffa).

L'omesso svolgimento, da parte del Comune, del servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, nella zona dove è ubicato l'immobile a disposizione dell'utente comporta non già l'esenzione dalla tassa, bensì la conseguenza che il tributo è dovuto in misura ridotta, il che consente di escludere che, per ogni esercizio di imposizione annuale, la tassa è dovuta solo se il servizio sia stato esercitato in modo regolare così da consentire al singolo utente di usufruirne pienamente, posto che la tassa è un tributo

che il singolo soggetto è tenuto a versare in relazione all'espletamento da parte dell'ente pubblico di un servizio nei confronti della collettività, che da tale servizio riceve un beneficio, e non già in relazione a prestazioni fornite ai singoli utenti, per cui sarebbe contrario al sistema di determinazione del tributo pretendere di condizionarne il pagamento al rilievo concreto delle condizioni di fruibilità che del resto, per loro natura, oltre ad essere di difficile identificazione mal si prestano ad una valutazione economica idonea a garantirne una esatta ripartizione fra gli utenti del costo di gestione (Sez. 6-5, n. 18022/2013, Caracciolo, Rv. 628088-01; Sez. 5, n. 01963/2018, Stalla, Rv. 646899-01).

Ai sensi degli artt. 7, 10 e 21 del d.lgs. n. 22 del 1997, sono soggetti a tassazione i rifiuti speciali non pericolosi, se assimilati ai rifiuti solidi urbani da una delibera comunale e ciò anche nell'ipotesi in cui la stessa non ne individui le caratteristiche quantitative e qualitative, spettando al contribuente solo una riduzione tariffaria in base a criteri di proporzionalità, nel caso in cui dimostri una riduzione della superficie tassabile ovvero che i rifiuti speciali siano avviati a recupero direttamente dal produttore, purché il servizio di raccolta e smaltimento sia istituito e sussista la possibilità per l'istante di avvalersene (Sez. 5, n. 09214/2018, Castorina, Rv. 647823-01).

L'indirizzo si discosta da quello precedentemente affermato dalla stessa S.C., secondo cui la dichiarazione di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, prevista dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 22 del 1997, presuppone necessariamente la concreta individuazione delle caratteristiche, non solo qualitative, ma anche quantitative dei rifiuti speciali poiché l'impatto igienico ed ambientale di un materiale di scarto non può essere valutato a prescindere dalla sua quantità (Sez. 5, n. 30719/2011, Bernardi, Rv. 621055-01; Sez. 6-5, n. 18018/2013, Caracciolo, Rv. 627693-01). Più di recente la S.C., a tale riguardo, ha precisato che in tema di TARSU, la facoltà, riconosciuta ai comuni dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, di individuare, ai fini della determinazione della superficie non tassabile, categorie di attività produttive di rifiuti speciali, tossici o nocivi, alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta, non è correttamente esercitata ove il regolamento comunale si limiti a prevedere un limite quantitativo di riduzione applicabile indistintamente a tutte la attività produttive, occorrendo, invece, la specificazione delle categorie di attività produttive dei predetti rifiuti (le cui superfici sono altrimenti esenti da tassazione) assimilabili a quelle produttive di rifiuti ordinari (Sez. 5, n. 10548/2017, Carbone, Rv. 643934-01).

7. Imballaggi terziari e secondari.

Il titolo II del (previgente) d.lgs. n. 22 del 1997, premesso che la gestione di imballaggi e dei rifiuti di imballaggio è disciplinata sia per prevenire e ridurne l'impatto sull'ambiente ed assicurare un elevato livello di tutela dell'ambiente, sia per garantire il funzionamento del mercato e prevenire l'insorgere di ostacoli agli scambi, nonché distorsioni e restrizioni alla concorrenza, ai sensi della direttiva n. 94/62/CE cit. (art. 34, comma 1) ha disposto che:

a) gli imballaggi si distinguono in primari (quelli costituiti da «*un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore*»), secondari o multipli (quelli costituiti dal «*raggruppamento di un certo numero di unità di vendita*») e terziari (quelli concepiti «*in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli*» (art. 35, comma 1);
b) «*i produttori e gli utilizzatori sono responsabili della corretta gestione ambientale degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio generati dal consumo dei prodotti*»; oltre ai vari obblighi in tema di raccolta, riutilizzo, riciclaggio e recupero dei rifiuti di imballaggio, sono a carico dei produttori e degli utilizzatori i costi per, fra l'altro, la raccolta dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari, la raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio conferiti al servizio pubblico, il riciclaggio e il recupero dei rifiuti di imballaggio, lo smaltimento dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari (art. 38);
c) dal 1° gennaio 1998 è vietato immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani imballaggi terziari di qualsiasi natura. Dalla stessa data eventuali imballaggi secondari non restituiti all'utilizzatore dal commerciante al dettaglio possono essere conferiti al servizio pubblico solo in raccolta differenziata, ove la stessa sia stata attivata (art. 43, comma 2).

I rifiuti da imballaggio costituiscono oggetto di un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere, regime caratterizzato essenzialmente dalla attribuzione ai produttori ed agli utilizzatori della loro «*gestione*» (termine che comprende tutte le fasi, dalla raccolta allo smaltimento), (art. 38 del d.lgs. n. 22 del 1997); ciò vale in assoluto per gli imballaggi terziari, per i quali è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale, mentre per gli imballaggi secondari è ammessa solo la raccolta differenziata da parte di commercianti al dettaglio che non li abbiano restituiti agli utilizzatori (art. 43).

Ne deriva che i rifiuti da imballaggi terziari, nonché quelli degli imballaggi secondari ove non sia stata attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dall'art. 21 del decreto Ronchi e dalla successiva

abrogazione dell'art. 39 della l. n. 146 del 1994, ed i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati *in parte qua* dal giudice tributario (Sez. 5, n. 04960/2018, Balsamo, Rv. 649761-01).

I rifiuti da imballaggi terziari nonché quelli da imballaggi secondari, ove non sia stata attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani, ma ciò non comporta che tali categorie di rifiuti siano, di per sé, esenti dalla TARSU, ma che ad esse si applica la disciplina stabilita per i rifiuti speciali, che è quella dettata dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo, nell'ovvio presupposto che in un locale od area in cui producano rifiuti speciali si formano, anche, di norma, rifiuti ordinari, l'esclusione dalla tassa della sola parte di superficie per cui, per struttura e destinazione, si formano solo rifiuti speciali (Sez. 5, n. 04793/2016, Zoso, Rv. 639127-01). Il principio è stato confermato anche da **Sez. 5, n. 00703/2019, Fasano, Rv. 652499-01**, secondo cui, essendo previsto per gli imballaggi secondari l'esonero dalla privativa comunale ove si provato l'avviamento al recupero (art. 21, comma 7, del d.lgs. n. 22 del 1997, applicabile *ratione temporis*), l'operatore economico ha l'onere di dimostrare il conferimento degli stessi ai soggetti autorizzati giovandosi, in tal caso, non già della riduzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali, bensì del diritto alla riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero.

Nel caso di imballaggi secondari è previsto dall'art. 21, comma 7, del decreto Ronchi l'esonero dalla privativa comunale qualora sia provato l'avviamento al recupero. In tal caso l'operatore economico ha l'onere di dimostrare l'effettivo e corretto avviamento al recupero attraverso valida documentazione comprovante il conferimento dei rifiuti a soggetti autorizzati a detta attività in base alle norme del d.lgs. n. 22 del 1997 e si determina, allora, non già la riduzione della superficie tassabile, contemplata dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (in virtù di quanto previsto, in generale, dall'art. 67, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dall'art. 7, comma 2, del d.P.R. n. 158 del 1999, il quale, nell'approvare il «metodo normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani», può nella fase transitoria, essere applicato dai Comuni anche ai fini della TARSU (Sez. 5, n. 09731/2015, Chindemi, Rv. 635472-01). I

rifiuti degli imballaggi terziari (nonché quelli degli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata) non possono essere assimilati dai Comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dall'art. 21 del d.lgs. n. 22 del 1997 e dalla successiva abrogazione dell'art. 39 della l. n. 146 del 1994, ed i regolamenti che abbiano previsto tale assimilazione devono essere conseguentemente disapplicati *in parte qua* dal giudice tributario (**Sez. 5, n. 10010/2019, Balsamo, Rv. 653536-01**).

Nell'ipotesi in cui una impresa contribuente produca imballaggi secondari, non assimilati agli urbani dall'ente comunale, ed imballaggi terziari, non assimilabili, che provvede a smaltire autonomamente: incombe sull'impresa contribuente l'onere di fornire all'Amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che, per il detto motivo, non concorrano alla quantificazione della complessiva superficie imponibile; infatti, pur operando anche nella materia in esame, per quanto riguarda il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale, il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'Amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato (oltre all'obbligo di denuncia, art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993), un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Sez. 5, n. 05377/2012, Greco, Rv. 622215-01; Sez. 5, n. 04793/2016, Zoso, Rv. 639127-01).

Si segnala che la Corte ha precisato che il servizio di gestione dei rifiuti sulle aree autostradali e relative pertinenze, dalla raccolta allo smaltimento in discarica, compete al concessionario della rete viaria a norma dall'art. 14 del d.lgs. n. 285 del 1992: ne consegue che, in relazione a detta attività, alcun potere impositivo, ai fini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, può essere riconosciuto in capo ai comuni, quali enti proprietari che in tale ambito operano in regime di privativa, non essendo detto potere configurabile in favore di un soggetto diverso da quello che espleta il servizio (**Sez. 5, n. 01341/2019, Billi, Rv. 652316-01**).

8. La TIA.

L'art. 49, compreso nel Titolo III, del (previgente) d.lgs. n. 22 del 1997 (applicabile *ratione temporis*), istituì la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, usualmente denominata TIA (Tariffa di igiene ambientale), in sostituzione della soppressa TARSU, prevedendo, in particolare, nella modulazione della tariffa, agevolazioni per la raccolta differenziata, «*ad*

eccezione della raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio, che resta a carico dei produttori e degli utilizzatori» (comma 10), e disponendo, altresì, che «*sulla tariffa è applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di avere avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua*» detta attività (comma 14).

I termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA (il cui regime è stato introdotto dal d.P.R. n. 158 del 1999, come modif. dall'art. 33 della l. n. 488 del 1999, salva la possibilità per i Comuni di introdurre in via sperimentale la TIA), hanno subito varie deroghe ed, infine, il d.lgs. n. 152 del 2006, abrogando per intero il d.lgs. n. 22 del 1997(sia pure prevedendo anche in questo caso una disciplina transitoria), all'art. 238 ha soppresso tale tariffa, sostituendola con la nuova «Tariffa integrata ambientale» (la cd. TIA-2), come definita dal d.l. 30 dicembre 2008, n. 208, conv. in l. 27 febbraio 2009, n. 13.

La TIA, introdotta dal richiamato art. 49 del decreto Ronchi, prima dell'emanazione dell'art. 14, comma 33, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122 (che ha modificato l'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, con una norma priva, peraltro, di portata retroattiva), ha avuto natura tributaria, in quanto assimilata alla TARSU (Sez. 5, n. 00453/2018, Zoso, Rv. 646907-01), sicché è stata ritenuta applicabile ai soli rifiuti solidi urbani, gravando sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione, desumibile dal regime delineato dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, in caso di produzione di rifiuti assimilati e smaltiti in proprio (Sez. 5, n. 10787/2016, Bruschetta, Rv. 639990-01).

L'attività impositiva delegata dalla legge statale spetta in via esclusiva al Comune, che determina l'*an* ed il *quantum* della tariffa, mentre al soggetto terzo affidatario del servizio, in forza di specifica convenzione, compete l'attività di gestione e di recupero del tributo in cui rientra l'emissione degli avvisi di accertamento (Sez. 5, n. 17491/2017, Stalla, Rv. 644908-01). In quanto assimilata alla TARSU, opera, in relazione alla stessa, con riferimento ai periodi di imposta sino alla data del 30 giugno 2010, il generale principio dell'emendabilità della dichiarazione da parte del contribuente ove affetta da errori a proprio danno (Sez. 5, n. 00453/2018, Zoso, Rv. 646907-01). È stato chiarito che, in tema di TIA, le comunicazioni aventi ad oggetto variazioni che comportano il pagamento di una tariffa inferiore, sia se correlate a sopravvenienze sia se derivanti da errori contenuti nella precedente dichiarazione, hanno effetto dall'anno successivo a quello della presentazione delle stesse da parte dell'interessato, al fine di consentire all'Ente impositore di verificarne il fondamento ai sensi dell'art. 66, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993,

applicabile in ragione del rapporto di sostanziale continuità tra TARSU e TIA (Sez. 5, n. 04602/2018, Stalla, Rv. 647246-01).

9. Questioni di giurisdizione.

La TIA riveste natura tributaria, quale entrata pubblica costituente tassa di scopo, che mira a fronteggiare una spesa di carattere generale, ripartendone l'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio, mentre manca un rapporto sinallagmatico tra la prestazione da cui scaturisce l'onere ed il beneficio che il singolo riceve. Si è quindi precisato che essa non è assoggettabile ad IVA, in quanto ha natura tributaria, mentre l'imposta sul valore aggiunto mira a colpire una qualche capacità contributiva che si manifesta quando si acquisiscono beni o servizi versando un corrispettivo, in linea con la previsione di cui all'art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non quando si paga un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente; inoltre l'art. 14, comma 33, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, pur avendo attribuito natura non tributaria alla tariffa per la gestione dei rifiuti urbani introdotta dall'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, non può intendersi riferito, in assenza di esplicita disposizione, anche a quella di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, avendo la prestazione prevista nel 2006 carattere innovativo e natura ontologicamente diversa rispetto a quella, tipicamente tributaria, regolata nel 1997 (Sez. 5, n. 03293/2012, Cicala, Rv. 621524-01).

Quindi la TIA (o TIA-1) non è assoggettabile ad IVA, per il periodo antecedente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 152 del 2006, attesa la sua natura tributaria, affermata anche dal giudice costituzionale (Corte Cost. n. 239/2009 e n. 64/2010). Né assume alcun rilievo, per tale periodo, la disposizione interpretativa di cui all'art. 14, comma 3, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, in quanto la stessa, riconoscendo la natura non tributaria della tariffa soltanto con riferimento alla disciplina di cui all'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, costituisce un chiaro indice della volontà legislativa di non incidere sul diritto vivente fino alla data di entrata in vigore del medesimo testo normativo (Sez. 5, n. 05831/2012, Merone, Rv. 621911-01; Sez. 5, n. 04723/2015, Conti, Rv. 635064-01).

Il giudice nomofilattico (Sez. U, n. 08822/2018, Cirillo, Rv. 647914-01) ha recentemente ribadito il principio per il quale le controversie riguardanti la debenza della tariffa di igiene ambientale (cd. TIA-1), regolata dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, che, pur essendo stata soppressa, in virtù dell'art. 238, commi 1 e 11, del d.lgs. n. 152 del 2006, è rimasta vigente fino all'emanazione del regolamento, destinato a disciplinare i criteri generali sulla base dei quali sono stabilite le componenti dei costi ed è definita la tariffa, nonché fino al compimento

degli adempimenti per l'applicazione della tariffa stessa – sono devolute alla giurisdizione ordinaria, tenuto conto che, come evidenziato Corte Cost. ord. n. 64/2010), tale tariffa non costituisce un'entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU, prevista dall'art. 58 del d.P.R. n. 507 del 1993, di cui conserva la qualifica di tributo.

10. La TIA-2.

I termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA, secondo il regime introdotto dal d.P.R. n. 158 del 1999, modif. dall'art. 33 della l. n. 488 del 1999, fa salva la possibilità per i Comuni di introdurre in via sperimentale la TIA, hanno subito varie proroghe finché l'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006 ha soppresso tale tariffa, sostituendola con la nuova TIA-2.

In particolare, l'art. 238 cit. ha previsto, al comma 1, che: «*la tariffa di cui all'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11*», il quale recita che sino all'emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti.

Il regolamento ministeriale non è stato adottato entro il programmato termine del 30 giugno 2010, per cui sono rimaste in vigore, ed applicate dai Comuni nei rispettivi territori, sia la TARSU che la TIA-1, disciplinata dal d.lgs. n. 22 cit., alla quale, per effetto della l. n. 296 del 2006, commi 183 e 184 (finanziaria 2007), sono stati estesi i criteri di determinazione della TARSU.

È stata prevista per gli Enti locali, inutilmente decorso il termine del 30 giugno 2010, la facoltà di adottare delibere di passaggio dalla TARSU alla TIA-2, con effetto dal 10 gennaio 2011.

La S.C., a conferma dell'inapplicabilità del Codice ambientale, ha richiamato una sentenza del giudice amminsitrativo (TAR Lazio n. 4611/2017) che ha obbligato il Ministero dell'ambiente ad indicare, attraverso un decreto, i criteri qualitativi e quantitativi per la gestione dei rifiuti speciali assimilati ai rifiuti urbani. La Corte di legittimità ha precisato che l'addizionale provinciale sulla TIA-2, prevista dall'art. 19 del d.lgs. n. 504 del 1992, ha natura tributaria, come si evince dalla stessa formulazione letterale della disposizione istitutiva, la quale prevede un sistema di reperimento, attraverso un tributo, della provvista necessaria all'esercizio di utilità generale di funzioni di interesse pubblico, mancando un rapporto di corrispondenza economica tra la prestazione della P.A. ed il vantaggio ricevuto dal privato (che condurrebbe ad escluderne la natura di tassa); né è idonea a snaturare la natura di tributo il collegamento quantitativo e percentuale con la TIA-2, di natura privatistica, fungendo quest'ultima

solo da parametro per la quantificazione di tale prestazione in favore delle province. Ne consegue che la controversia sulla debenza di tale addizionale appartiene alla giurisdizione del giudice tributario (Sez. U, n. 17113/2017, Chindemi, Rv. 644921-01).

La TIA-2 è stata sostituita dal TARES (tributo comunale sui servizi), introdotto dall'art. 14 del d.l. n. 201 del 2011, conv. in l. n. 214 del 2011, ed il TARES è stato, a propria volta, sostituito dalla TARI (tassa sui rifiuti), istituita, a decorrere dal 1° gennaio 2014, dall'art. 1, commi 639 ss., della l. n. 147 del 2013. La tariffa integrata, in particolare, restava «*commisurata alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotto da unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriali*» (comma 2), e costituiva «*il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e ricomprende anche i costi indicati dall'art. 15 del d.lgs. 13 gennaio 2003, n. 36*» (art. 238, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 152 del 2006).

11. La TARI.

Come anticipato, la TARI ha sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2014, i preesistenti tributi dovuti ai comuni dai cittadini, enti ed imprese quale pagamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, conservandone, peraltro, la medesima natura tributaria, quale entrata pubblica costituente tassa di scopo, che mira a fronteggiare una spesa di carattere generale, con ripartizione dell'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio, senza alcun rapporto sinallagmatico tra la prestazione da cui scaturisce l'onere e il beneficio che il singolo riceve (Sez. 1, n. 12275/2016, Ferro, Rv. 640011-01).

L'imposta è dovuta, ai sensi della l. n. 147 del 2013, per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, mentre le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti.

Ai sensi dell'art. 1, comma 649, della l. n. 147 del 2013, nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa nella quale si formano in via continuativa e prevalente rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, purché ne dimostrino l'avvenuto trattamento, in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il Comune con proprio regolamento può prevedere riduzioni della parte variabile

proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di avere avviato al recupero.

Stante il sostanziale rapporto di continuità tra le tasse sopra indicate, la S.C. ha ribadito, anche con riferimento alla TARI, il principio più volte affermato con riferimento alla TARSU circa l'onere probatorio posto a carico del contribuente nel caso in cui egli voglia godere di esenzioni o di riduzioni della superficie tassabile (Sez. 5, n. 22130/2017, Fasano, Rv. 645621-01).

CAPITOLO III

L'IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E I DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI

(di Rosaria Castorina)

SOMMARIO: 1. Imposta comunale sulla pubblicità: brevi premesse. – 2. Base imponibile. – 2.1. Superficie tassabile. – 2.1.1. Marchio commerciale. – 3. Tariffa. – 4. Diritti sulle pubbliche affissioni.

1. Imposta comunale sulla pubblicità: presupposti.

L'imposta comunale sulla pubblicità, istituita col d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, ha quale presupposto applicativo la diffusione di messaggi pubblicitari attraverso mezzi di comunicazione visivi ed acustici, effettuata in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepita.

Oggetto del tributo, pertanto, non è il messaggio pubblicitario ma il mezzo utilizzato per diffondere tale messaggio. Ai fini dell'imposizione sono rilevanti i messaggi diffusi nell'esercizio di un'attività economica allo scopo di promozione di beni e servizi oggetto dell'attività ovvero volti al miglioramento dell'immagine del soggetto economico pubblicizzato, con conseguente esclusione di tutte le forme di comunicazione che non hanno alcun contenuto pubblicitario e quindi prive di qualsiasi interesse economico.

In particolare, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 507 del 1993, il presupposto imponibile risiede nell'astratta possibilità del messaggio pubblicitario, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, divenuti tali per il solo fatto di trovarsi in quel luogo determinato (Sez. 5, n. 27497/2014, Napolitano, Rv. 634247-01). Costituisce, dunque, fatto imponibile qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale risulti - indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione - obbiettivamente idoneo a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti cui si rivolge il nome, l'attività ed il prodotto di una azienda, non implicando la funzione pubblicitaria una vera e propria operazione reclamistica o propagandistica (Sez. 5, n. 23383/2009, Didomenico, Rv. 610038-01; Sez. 5, n. 17852/2004, Del Core, Rv. 576689-01: fattispecie relativa a segnali stradali comprensivi di indicazioni turistiche nonché di segnali di avvio a fabbriche contenenti riferimenti nominativi ad una determinata ditta). Occorre, tuttavia, distinguere la funzione

sostanzialmente decorativa da quella pubblicitaria in grado di veicolare un messaggio diretto a raggiungere una pluralità di possibili acquirenti.

Sez. 5, n. 12783/2018, Balsamo, Rv. 650948-01, in una controversia nella quale si contestava il mancato utilizzo a fini pubblicitari del mezzo affidato in concessione e destinato al potenziale uso pubblicitario, ha ribadito che oggetto del tributo è «il mezzo disponibile» e non solo «il mezzo disponibile effettivamente utilizzato per la diffusione di messaggi pubblicitari» né l'attività di diffusione di tali messaggi.

Da ultimo la S.C. (**Sez. 5, n. 1359/2019, Billi, Rv. 652205-01**), decidendo sull'imponibilità di rappresentazioni fotografiche ricoprenti intere vetrine di supermercati, con rappresentazione di prodotti alimentari anche accompagnati da scene di vita quotidiana, ha ritenuto che tali immagini promuovano inequivocabilmente l'attività dell'esercente, essendo dirette a richiamare l'attenzione dell'eventuale acquirente, in quanto strettamente attinenti all'attività commerciale ivi svolta, con conseguente natura pubblicitaria delle vetrofanie assolventi una funzione promozionale di vendita.

Analogamente, la S.C. aveva già affermato che gli annunci, contenenti descrizioni e fotografie degli immobili ed esposti nelle vetrine delle agenzie immobiliari, integrano il presupposto dell'imposta comunale sulla pubblicità, perché assolvono ad una funzione promozionale di vendita o locazione e quindi, contestualmente, di accesso ai servizi di mediazione offerti dall'agenzia, per cui, in ragione della natura di «mezzi pubblicitari», fruiscono dell'esenzione, operante a condizione che essi non superino, nel loro insieme, la superficie complessiva di mezzo metro quadrato per ciascuna vetrina, prevista dall'art. 17, comma 1, lett. *a),* del d.lgs. n. 507 del 1993, e non del beneficio, previsto dalla successiva lett. *b)* della stessa disposizione, per gli avvisi al pubblico, che sono esclusivamente messaggi informativi in ordine all'attività esercitata nei locali (Sez. 6-5, n. 21966/2014, Cosentino, Rv. 633015-01).

Soggetto attivo dell'imposta è il Comune, tenuto a tal fine ad emanare appositi regolamenti che disciplini l'applicazione della stessa e limiti le modalità di effettuazione della pubblicità.

Sotto un distinto profilo, la Corte di legittimità ha più volte precisato che, in caso di pubblicità effettuata attraverso impianti installati su beni appartenenti al Comune o da questo dati in godimento, l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità non esclude quella della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, nonché il pagamento di canoni di locazione o di concessione, atteso il chiaro tenore letterale dell'art. 9, comma 7, del d.lgs. n. 507 del 1993, ed essendo esclusa l'alternatività tra i due tributi per violazione del divieto di doppia imposizione, in quanto l'imposta sulla pubblicità ha presupposti diversi

dalla tassa per l'occupazione di spazi pubblici, come emerge dal confronto fra gli artt. 5 e 38 del d.lgs. cit., che individuano il presupposto impositivo, rispettivamente, nel mezzo pubblicitario disponibile e nella sottrazione dell'area o dello spazio pubblico al sistema della viabilità e, quindi, all'uso generalizzato (Sez. 5, n. 11673/2017, Botta, Rv. 644125-91).

Sono invece soggetti passivi dell'imposta:

a) in via principale, il proprietario del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso;

b) in via sussidiaria, il soggetto giuridico produttore, commerciante, fornitore di servizi oggetto della pubblicità.

A riguardo, la Corte di cassazione ha precisato che l'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, nell'individuare il soggetto passivo tenuto in via principale al pagamento dell'imposta non fa differenze in ordine al titolo da cui dipende la disponibilità del mezzo, potendo derivare, quindi, sia dall'esercizio del diritto di proprietà od altro diritto reale, sia dall'esecuzione di un contratto obbligatorio stipulato con chi disponga giuridicamente dell'impianto pubblicitario, ferma restando la responsabilità solidale, prevista dal comma 2 dell'art. 6 cit. (Sez. 5, n. 05039/2015, Meloni, Rv. 634738-01).

Nel semestre in disamina, la Corte (**Sez. 5, n. 11451/2019, Caprioli, Rv. 653670-01**) è stata chiamata a decidere se la modifica del soggetto reclamizzato comporti una nuova imposizione ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 507 del 1993, il quale: al comma 1, obbliga il soggetto passivo, prima di iniziare la pubblicità, «a presentare al Comune apposita dichiarazione. nella quale devono essere indicate le caratteristiche, la durata della pubblicità, e l'ubicazione dei mezzi pubblicitari utilizzati»; al comma 2 estende la necessità di detta dichiarazione «anche nei casi di variazione della pubblicità che comportino la modificazione della superficie esposta o del tipo di pubblicità effettuata, con conseguente nuova imposizione». È fatto obbligo al Comune di procedere al conguaglio fra l'importo dovuto in seguito alla nuova dichiarazione e quello pagato per lo stesso periodo. La Corte, nell'indicata pronuncia, ha affermato che dal combinato disposto delle due norme si deduce che è configurabile una nuova imposizione (limitata al solo conguaglio) solo se è modificata la superficie o il tipo di pubblicità, escludendo che il subentro del nuovo soggetto reclamizzato comporti una variazione del rapporto di imposta dal lato passivo e dal lato oggettivo, non determinando una variazione della superficie esposta o del tipo di pubblicità realizzata.

Con riferimento alla solidarietà dell'imposta, Sez. 5, n. 30046/2018, De Masi, Rv. 651553-01, ha escluso che la legittimità dell'avviso di accertamento al soggetto pubblicizzato dipenda dalla previa o contestuale emissione di altro avviso nei confronti del soggetto che dispone del mezzo

attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso. Il vincolo di solidarietà, che connota storicamente la disciplina dell'imposta di pubblicità, essendo previsto già nella previgente normativa di cui all'art. 7 del d.P.R. n. 639 del 1972, non obbliga alla preventiva escussione dell'obbligato principale e non condiziona il sorgere dell'obbligazione solidale all'esistenza di un effettivo rapporto giuridico-economico tra i due soggetti. Per vero, tale disciplina - che ha superato il vaglio di costituzionalità: v. Corte Cost. n. 557/2000 - non prevede a favore del soggetto pubblicizzato alcun *beneficium excussionis* e, comunque, in relazione alla solidarietà passiva, la particolarità di assegnare ad uno dei condebitori un determinato vantaggio - sia che si risolva nell'onere per il creditore di chiedere in primo luogo l'adempimento ad un altro debitore (cd. beneficio d'ordine), sia che consista nel più gravoso onere per il creditore di escutere preventivamente il patrimonio di un altro debitore (cd. beneficio di escussione) - concerne solamente la fase di esercizio del credito, senza che, in considerazione di tale vantaggio, si possa ritenere che l'obbligazione del debitore solidale non possa coesistere con le altre secondo lo schema della solidarietà passiva.

L'espressione «*in via principale*» con la quale l'art. 6, comma 1, cit. descrive la modalità con la quale è tenuto al pagamento dell'imposta chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, vale a fondare a favore del soggetto che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità, non un inesistente beneficio d'ordine, ma il diritto di rivalsa nei confronti di chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso.

2. Base imponibile e superfice 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 superfice. Sono escluse dall'applicazione dell'imposta le superfici inferiori a 300 cm^2.

Secondo l'orientamento consolidato della Corte di cassazione, la base di calcolo del tributo, a norma dell'art. 12, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, è costituita dall'intera superficie dell'impianto che, nel solco di un'interpretazione conforme al principio della capacità contributiva ex art. 53 Cost., deve essere individuata in quella potenzialmente utilizzabile per i messaggi, con esclusione, dunque,della parte di impianto inidonea a tale uso (Sez. 5, n. 10835/2012, Olivieri, Rv. 623223-01). Pertanto, con riferimento alla pubblicità effettuata mediante strutture piane, è stato chiarito che l'imposta va determinata in base alla superficie della minima

figura geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario. L'imposta, pertanto, cosi astrattamente definita, deve essere ragguagliata alla totalità della superficie del mezzo pubblicitario, con arrotondamento per eccesso al metro quadrato o frazione di esso, senza considerare lo spazio da essa distinto ed oggettivamente inidoneo ad essere utilizzato per la diffusione dei messaggi (Sez. 5, n. 26727/2016, Solaini, Rv. 642370-02).

La S.C. si è pronunciata sull'interpretazione dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993 a norma del quale «l'imposta sulla pubblicità si determina in base alla superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti». Sez. 5, n. 09492/2018, De Masi, Rv. 647828-01, ha chiarito che la norma considera come un unico mezzo pubblicitario, agli effetti del calcolo della superficie imponibile, anche una pluralità di messaggi che tuttavia presentino un collegamento strumentale inscindibile fra loro ed abbiano identico contenuto, anche se non siano tutti collocati in un unico spazio o in un'unica sequenza (fattispecie in cui la Corte ha ritenuto che un gruppo di quattro sedie ed un ombrellone potesse considerarsi un'entità autonoma, in quanto i mezzi pubblicitari riportavano tutti il medesimo logo ed erano esposti in connessione tra loro, cioè in ragione di ciascun gruppo di quattro sedie ed un ombrellone, quali elementi d'arredo di un posto di ristoro accomunati dal medesimo uso.

Da ultimo si segnala, in relazione ai cartelli pubblicitari bifronte, **Sez. 5, n. n. 00951/2019, Billi, Rv. 652364-01**, secondo cui 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. Nello stesso senso Sez. 6-5, n. 32648/2018, Cricenti, Rv. 652170-01, ha sottolineato che l'ipotesi, contemplata dall'art. 7, comma 5, cit. deroga alla regola generale della tassazione per ciascun messaggio pubblicitario e, quindi, ricade sul contribuente che ne invochi l'applicazione la dimostrazione che i messaggi pubblicitari sono caratterizzati da un collegamento strumentale inscindibile, in quanto di identico contenuto, sebbene non collocati in un unico spazio o in un'unica sequenza.

Di recente Sez. 5, n. 30052/2018, Penta, Rv. 651554-02, ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993, in relazione al principio di progressività dell'imposizione di cui all'art. 53 Cost., nella parte in cui

prevede l'applicabilità di una tariffa superiore nel caso di superfici espositive di dimensioni eccedenti 5,5 metri quadrati, affermando che 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».

Nel semestre in rassegna, **Sez. 6, n. 01169/2019, Stalla, Rv. 652201-01**, ha escluso che le iscrizioni *Bancomat* e *Postamat*, di superficie non superiore al mezzo metro quadrato, siano assoggettate al pagamento dell'imposta sulla pubblicità, non costituendo messaggi di rilevanza pubblicitaria ma avvisi al pubblico volti a segnalare l'ubicazione di un terminale automatizzato abilitato all'erogazione di banconote.

2.1. Marchio commerciale.

È consolidato nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo cui la misura dell'imposta sulla pubblicità contenente la riproduzione del marchio commerciale vada calcolata, ai sensi dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, sulla base delle dimensioni dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, solo se quest'ultima abbia, per dimensioni, forma, colore, ovvero per mancanza di separazione grafica rispetto all'altra, le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario.

In tale prospettiva, nella casistica giurisprudenziale si rileva, ad esempio, che le fasce o cassonetti di copertura e completamento degli impianti di distribuzione di carburante possono costituire la base per il computo dell'imposta se le superfici ulteriori, rispetto alla parte coperta dal marchio, abbiano, per dimensioni, forme, colori o altre caratteristiche, una rilevante consistenza pubblicitaria oppure se, per mancanza di separazione grafica, abbiano la valenza di componente aggiuntiva di un messaggio pubblicitario unitario (Sez. 5, n. 08427/2017, De Masi, Rv. 643611-01; Sez. 5, n. 15201/2004, Ruggiero, Rv. 575264-01).

Più di recente, sulla questione, la Corte di legittimità, in coerenza con quanto in precedenza affermato, ha ribadito che la misura dell'imposta deve essere calcolata, sulla base delle dimensioni dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, solo se quest'ultima abbia, per dimensioni, forma, colore, ovvero per mancanza di separazione grafica rispetto all'altra, le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio

pubblicitario (Sez. 5, n. 08427/2017, Rv. 643611-01). In una controversia avente ad oggetto il marchio di ditte produttrici di pale eoliche, stampigliate su sessanta aerogeneratori, la Corte di cassazione ha affermato (Sez. 5, n. 11530/2018, Balsamo, (Rv. 649849 - 01) che l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) non è escluso dall'ambito delle forme pubblicitarie imponibili quando, per il luogo (pubblico, aperto o esposto al pubblico) ove è situato, per le sue caratteristiche strutturali o per le modalità con cui viene utilizzato, il segno adoperato risulti obiettivamente idoneo a far conoscere ad un numero indeterminato di possibili acquirenti o utenti il nome, l'attività o il prodotto dell'impresa e non abbia soltanto una mera finalità distintiva, restando irrilevante che detto mezzo di comunicazione assolva pure ad una funzione reclamistica o propagandistica. In tal senso anche i cartelli stradali indicatori di industrie, laboratori artigianali e negozi di vendita, rivolgendosi ad una massa indeterminata di possibili acquirenti od utenti, pongono in essere una pubblicità tassabile, a prescindere dal fatto che l'iscrizione presenti o meno i connotati dell'insegna. Inoltre, in una controversia avente ad oggetto la riconducibilità alla nozione di impianto pubblicitario di un cartello, recante i segni distintivi dell'impresa, su una gru, Sez. 5, n. 31707/2018, De Masi, Rv. 651649-01, ha affermato che l'art. 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, assoggetta ad imposizione il messaggio pubblicitario attuato «attraverso forme di comunicazione visive o acustiche», in quanto espressivo di capacità contributiva, tutte le volte in cui l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) travalica la mera finalità distintiva, che è quella di consentire al consumatore di riconoscere i prodotti o servizi offerti sul mercato dagli altri operatori del settore, orientandone le scelte, per il luogo (pubblico, aperto o esposto al pubblico) ove esso è situato, per le sue caratteristiche strutturali, o per le modalità di utilizzo, in quanto oggettivamente idoneo a far conoscere ad un numero indeterminato di possibili acquirenti o utenti il nome, l'attività o il prodotto dell'impresa; in questo caso non può trovare applicazione l'esenzione dall'imposta sulla pubblicità prevista dall'art. 17, comma 1-*bis*, primo periodo, del d.lgs. n. 507 del 1993 essendo l'informazione percepita nell''immediatezza in associazione con la gru su cui è apposta, che costituisce il prodotto dell'attività imprenditoriale esercitata dalla società contribuente, e ciò in ragione della dimensione ed ubicazione in «luogo visibile al pubblico». Siffatta conclusione tiene conto, ovvero è comunque consapevole, delle acquisizioni della giurisprudenza e della dottrina industrialista, che tra le funzioni secondarie del marchio di impresa pongono quella pubblicitaria, strettamente connessa alla capacità distintiva del segno stesso.

Da ultimo, **Sez. 5, n. 07778/2019, D'Ovidio Rv. 653053-01**, decidendo sull'esenzione prevista dall'art. 17, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 507 del 1993 per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni e servizi, che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività, ha affermato che la norma non trova applicazione per i pannelli apposti su distributori automatici (nella specie cabine per fototessera o postazioni di distribuzione di cibi e bevande), i quali non possono considerarsi né sede legale, né sede effettiva di svolgimento dell'attività commerciale, e neppure pertinenze delle stesse, in ragione della loro ampia diffusione territoriale che impedisce a monte la stessa configurabilità di un rapporto durevole di servizio del singolo distributore alla sede sociale.

3. Tariffe.

Ai sensi dell'art. 3, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, le tariffe per la determinazione dell'imposta sono deliberate dal comune entro il 31 marzo di ogni anno ed entrano in vigore il 1° gennaio dello stesso anno. Qualora l'Ente territoriale ometta di adottare la deliberazione, le precedenti tariffe si intendono prorogate di anno in anno. La S.C. ha evidenziato, sulla base di questa disposizione, di rango primario, che la rideterminazione delle tariffe dell'imposta sulla pubblicità ordinaria, in attuazione dell'art. 37, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, da parte del d.p.c.m. del 16 febbraio 2001, pur avendo efficacia dal 1° marzo 2001, deve essere coordinata con l'art. 3, comma 5, del decreto cit. - disposizione avente rango primario nella gerarchia delle fonti - che subordina la concreta applicabilità, a partire dal 1° gennaio dell'anno in corso, delle modifiche alle tariffe, all'adozione, entro il 31 marzo dello stesso anno, di una delibera comunale, in difetto della quale sono prorogate le tariffe già vigenti, in conformità alla regola generale di irretroattività delle norme impositive (Sez. 5, n. 08274/2018, Stalla, Rv. 647684-01).

In tema di tassa comunale sulla pubblicità, l'applicazione della tariffa ridotta per esposizioni relative a periodi inferiori ad un anno presuppone la presentazione della dichiarazione di pubblicità - che può intendersi effettuata anche mediante la richiesta di autorizzazione all'esposizione dei teli, quando questa abbia i requisiti previsti dalla legge per la prima -, in quanto l'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993, prevede che, qualora venga omessa la presentazione dell'indicata dichiarazione, la pubblicità di cui agli artt. 12, 13 e 14, commi 1, 2, 3, si presume *ex lege* effettuata in ogni caso con decorrenza dal 1° gennaio dell'anno in cui è stata accertata (Sez. 5, n. 13467/2012, Meloni, Rv. 623501-01).

4. Diritti sulle pubbliche affissioni.

Nei Comuni aventi una popolazione superiore a 3000 abitanti è obbligatoriamente istituito il servizio per le pubbliche affissioni, che garantisce in appositi impianti l'affissione di manifesti contenenti comunicazioni aventi finalità istituzionali, sociali, che, salva differente previsione del regolamento comunale, non possono riguardare anche messaggi diffusi nell'esercizio di attività economiche e commerciali.

Sono soggetti passivi dei diritti sulle pubbliche affissioni, solidalmente obbligati al pagamento degli stessi colui che richiede il servizio e colui nell'interesse del quale il servizio viene richiesto.

Sono esenti dal pagamento dei diritti le affissioni che riguardano:

1. manifesti del Comune relativi ad attività istituzionali esposti nel proprio territorio;
2. manifesti relativi alle iscrizioni nelle liste di leva, alla chiamata ed al richiamo alle armi;
3. manifesti dello Stato, delle Regioni, delle Province in materia di imposte e tasse, tributi e contributi;
4. manifesti della polizia in materia di pubblica sicurezza;
5. manifesti aventi ad oggetto adempimenti di legge in materia di elezioni politiche, *referendum*;
6. manifesti la cui affissione è obbligatoria;
7. manifesti che pubblicizzano corsi scolastici e professionali gratuiti regolarmente autorizzati.

Al riguardo, Sez. 5, n. 12312/2018, Zoso, Rv. 648661-01, è tornata ad occuparsi di diritti sulle pubbliche affissioni in relazione a manifesti di contenuto politico-ideologico posti al di fuori degli spazi consentiti affermando che, sebbene i messaggi pubblicitari di natura politica o ideologica non siano soggetti al pagamento dell'imposta sulla pubblicità, ove i relativi manifesti vengano apposti al di fuori degli spazi consentiti dall'art. 18 del d.lgs. n. 507 del 1993, sono dovuti i diritti di affissione, la cui disciplina è stata ritenuta più volte costituzionalmente legittima dalla Corte Costituzionale, attenendo alle modalità di esercizio del diritto.

PARTE QUINTA

IL PROCESSO

CAPITOLO I

LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

(di Rosaria Giordano - Marzia Minutillo Turtur)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La natura tributaria della pretesa. – 3. Atti della fase della riscossione. – 4. Esecuzione forzata. – 5. Atti di classamento. – 6. Casistica. – 7. Profili processuali.

1. Premessa.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, la giurisdizione tributaria è devoluta, nei gradi di merito, alla cognizione delle Commissioni tributarie.

L'art. 2 del medesimo decreto attribuisce, innanzitutto, alla giurisdizione tributaria «*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*», tra cui «*quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale*».

Sono escluse dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Al fine di delimitare la giurisdizione demandata al giudice tributario, occorre altresì considerare che l'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 individua una serie di atti contro i quali è ammessa la proposizione del ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie.

Tuttavia, le modalità con le quali l'Amministrazione finanziaria manifesta la propria volontà impositiva, ed ogni forma conseguente di accertamento e sanzione per violazioni, sono variabili ed ampie, ben oltre l'indicazione, pur tassativa, contenuta nel richiamato art. 19. In considerazione di ciò, si è progressivamente affermata, nell'ottica di una piena esplicazione del diritto di difesa del contribuente, una considerazione analitica ed approfondita degli atti che, sebbene non rientranti nell'elenco dell'art. 19, rappresentano una manifestazione di volontà da parte dell'Amministrazione, con chiara cristallizzazione della pretesa azionata e conseguente possibilità di impugnazione da parte del destinatario della stessa.

È infatti ormai consolidato l'orientamento della Corte di cassazione secondo il quale, in tema di processo tributario, l'elencazione degli atti

impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, nell'ipotesi in cui mediante gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, in quanto è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'Amministrazione (art. 97 Cost.) ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con l. n. 448 del 2001 (Sez. 6-5, n. 23469/2017, Solaini, Rv. 646606 - 01, che deve essere letta anche come interpretazione evolutiva di Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01, la quale ha sancito la possibilità per il contribuente di impugnare la cartella di pagamento della quale, a causa dell'invalidità della relativa notifica, sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione: in sostanza la Corte di cassazione, mediante una lettura costituzionalmente orientata, ha ritenuto legittima tale impugnazione a prescindere ed anche prima dell'impugnazione dell'atto notificato unitamente all'atto successivo notificato, poiché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato o reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un problema concreto di reciproca limitazione).

Tale approdo interpretativo trova un proprio antecedente nella sentenza della Consulta (Corte Cost. n. 313/1985) che, sebbene in ambito diverso, ha chiaramente affermato che «tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore. Essi, siccome suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari».

In ogni caso deve venire in rilievo una pretesa definita, compiuta e non condizionata: sono quindi esclusi dal novero degli atti autonomamente impugnabili i meri solleciti di pagamento.

2. La natura tributaria della pretesa.

Fondamentale, per delimitare l'ambito della giurisdizione del giudice tributario, è la qualificazione della prestazione pubblica oggetto della controversia come tributo.

A riguardo, la Corte Costituzionale ha più volte evidenziato che, al fine di qualificare come tributarie le entrate erariali, occorre che, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, siano presenti le caratteristiche della doverosità della

prestazione ed il collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. La stessa Corte ha precisato, inoltre, che la giurisdizione del giudice tributario, in base all'art. 102, comma 2, Cost., deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto, con la conseguenza che l'attribuzione alla stessa di controversie non aventi natura tributaria - sia che derivi direttamente da un'espressa disposizione legislativa ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di «tributaria» data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia - comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali (cfr., tra le altre, Corte Cost. n. 64/2008).

Tenendo conto di tali principi, la S.C. ha affrontato, anche di recente, diverse questioni problematiche in tema di riparto di giurisdizione, nelle quali veniva in rilievo la possibilità di qualificare un'entrata erariale come tributo.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno chiarito che le controversie riguardanti la debenza della tariffa di igiene ambientale (cd. «prima TIA« o «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 dalla Consulta (v., tra le altre, Corte Cost. ord. 64/2010), detta 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, della quale conserva la qualifica di tributo (Sez. U, n. 08822/2018, Cirillo E., Rv. 647914-01, che, nell'affermare il principio, ha rilevato che, nella specie, il sopra menzionato regolamento era stato adottato, ma con effetto dal 2011, sicché le annualità 2009 e 2010, oggetto di giudizio, dovevano senza dubbio essere assoggettate alla disciplina propria della «prima TIA» o «TIA-1»).

Sez. U, n. 17113/2017, Chindemi, Rv. 644921-01, ha affermato che l'addizionale provinciale sulla Tariffa integrata ambientale (cd. 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), senza che sia idonea a

snaturare la natura di tributo il collegamento quantitativo e percentuale con la TIA-2, di natura privatistica, fungendo quest'ultima solo da parametro per la quantificazione di tale prestazione in favore delle province. Consegue alla predetta impostazione, quindi, che la controversia sulla debenza di tale addizionale appartiene alla giurisdizione del giudice tributario.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno chiarito che la controversia, intrapresa dal gestore di servizio idrico integrato che impugni atti dell'Amministrazione regionale, mediante i quali lo stesso solleciti in modo generico l'adempimento dell'obbligo di pagamento di un canone rapportato al consumo di acqua potabile è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario, dovendo tale canone qualificarsi come tributo, per la sua previsione in fonti normative, la sua doverosità e la sua funzionalizzazione alla fiscalità generale (Sez. U, n. 18994/2017, De Stefano, Rv. 645135-01). Peraltro, **Sez. 1, n. 04241/2019, Rv. 652558-01**, ha precisato che rientra nella giurisdizione ordinaria e non in quella tributaria, la causa avente ad oggetto la domanda nei confronti di un Comune per la restituzione delle somme versate a titolo di indennizzo per l'allacciamento alla pubblica fognatura, atteso che le somme in parola non afferiscono a canoni per il servizio di fognatura (né ad oneri di urbanizzazione), costituendo, piuttosto, una modalità di recupero delle spese di impianto, fatte gravare sugli utenti, sotto forma di prestazione *una tantum*, quale condizione per l'accesso al servizio pubblico, in quanto tale pretesa dell'Ente territoriale costituisce esercizio di potestà impositiva, che, in quanto svolto in assenza di specifiche previsioni normative, pure necessarie ai sensi dell'art. 23 Cost., è lesivo di situazioni di diritto soggettivo.

Nel senso di escludere la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario, invece, Sez. U, n. 04309/2017, De Stefano, Rv. 642855-01, ha affermato che la controversia relativa alle somme dovute ad un consorzio di bonifica dal gestore del servizio idrico integrato che, pur non potendo qualificarsi appartenente necessario al consorzio stesso, non essendo proprietario di terreni compresi nell'ambito territoriale di quest'ultimo, ne utilizzi canali e strutture come recapito di scarichi provenienti da insediamenti abitativi od industriali esterni, è devoluta alla giurisdizione ordinaria quando la normativa regionale di dettaglio preveda che la contribuzione venga assolta mediante il versamento di canoni determinati all'esito di una procedura negoziale, atteso che tale ipotesi è estranea a quella prevista dall'art. 21 del r.d. 13 febbraio 1933, n. 215, costituente, invece, un'obbligazione tributaria imposta ai proprietari dei fondi compresi nel perimetro consortile quale contributo, determinato

direttamente dal consorzio percettore, per le opere di bonifica e miglioramento fondiario.

Sono parimenti devolute alla giurisdizione del giudice ordinario le controversie concernenti l'opposizione ad una sanzione amministrativa per detenzione di apparecchi da intrattenimento in difformità dalle regole previste dall'art. 110 del r.d. 18 giugno 1931, n. 773 (Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza), non avendo tale sanzione natura tributaria, in quanto consegue alla violazione di norme volte a garantire un corretto svolgimento negli esercizi pubblici della gestione di apparecchi da intrattenimento, ed è preposta a reprimere, nel pubblico interesse, attività abusive e, dunque, illecite che possano pregiudicare, per effetto dell'installazione e dell'utilizzo di apparecchi non conformi alle prescrizioni ed alle caratteristiche di legge, la regolarità delle giocate, secondo quanto affermato da Sez. U, n. 02220/2017, Chindemi, Rv. 642010-01.

Su un piano più generale, Sez. U, n. 16833/2017, Bruschetta, Rv. 644802-01, ha ribadito che le controversie tra il sostituto d'imposta ed il sostituito, non coinvolgendo il rapporto d'imposta, danno ingresso ad una lite tra privati la cui cognizione appartiene al giudice ordinario.

Inoltre, Sez. U, n. 13721/2017, Cirillo E., Rv. 644368-02, ha chiarito che appartiene alla giurisdizione ordinaria, e non a quella tributaria, la controversia tra il professionista, erogatore della prestazione, ed il beneficiario, in ordine alla pretesa rivalsa dell'IVA esposta in fattura, atteso che la statuizione non investe il rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, risolvendosi, invece, in un accertamento incidentale nell'ambito del rapporto privatistico fra soggetto attivo e soggetto passivo della rivalsa, estraneo alla giurisdizione sul rapporto d'imposta devoluto al giudice tributario.

Sez. U, n. 13722/2017, Cirillo E., Rv. 644369-01, ha affermato, poi, che anche le controversie concernenti il trattamento economico per l'esercizio delle funzioni di componente delle Commissioni tributarie centrali di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, sono devolute al giudice ordinario, ai sensi dell'art. 3, comma 121, della l. 24 dicembre 2003, n. 350, venendo in rilievo il bene della vita cui gli attori aspirano, ovvero il diritto patrimoniale e non l'interesse legittimo al corretto esercizio della potestà amministrativa di scelta dei criteri di determinazione del compenso.

Per altro verso, Sez. U, n. 07666/2017, Petitti, Rv. 643344-01, ha precisato che la natura tributaria del contributo annuale previsto a carico degli avvocati in favore dei Consigli dell'ordine di appartenenza non comporta la devoluzione alla giurisdizione del giudice tributario della controversia concernente l'incidenza del suo mancato pagamento sul diritto del professionista al mantenimento dell'efficacia della iscrizione

all'albo, atteso che oggetto di tale giudizio è l'accertamento della sussistenza delle condizioni per l'iscrizione e per poter esercitare la professione - questione che rientra nella competenza dei Consigli dell'ordine ed, in sede di impugnazione, del Consiglio Nazionale Forense - non anche della legittimità della pretesa del pagamento annuale gravante sul professionista per effetto dell'iscrizione predetta.

Anche la cognizione della controversia relativa all'impugnazione di cartella esattoriale recante la richiesta di pagamento delle somme che la concessionaria dell'ACI ha riscosso per conto della Regione a titolo di tasse automobilistiche, e che, incorrendo in un inadempimento dell'appalto del servizio di riscossione, non ha integralmente riversato appartiene, come statuito da Sez. U, n. 00960/2017, Bielli, Rv. 641820-01, alla giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di un diritto esercitato nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, estraneo all'esercizio del potere impositivo, proprio del rapporto tributario.

3. Atti della fase della riscossione.

In altre decisioni, la Corte di legittimità ha delineato i «confini» della giurisdizione tributaria rispetto ad atti della fase della riscossione, impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, che possono, tuttavia, avere in concreto ad oggetto pretese di diversa natura.

Sotto un primo profilo, la recente Sez. 3, n. 06135/2018, Sestini, Rv. 648919-01, ha confermato il consolidato orientamento affermato, tra le altre, da Sez. U, n. 15425/2014, Giusti, Rv. 631590-01, per il quale la giurisdizione sulle controversie relative al fermo di beni mobili registrati, di cui all'art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 appartiene al giudice tributario, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, comma 1, e 19, comma 1, lett. *e-ter)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, solo quando il provvedimento impugnato concerne la riscossione di tributi. Ne deriva che, qualora il fermo concerna una pluralità di pretese, alcune delle quali di natura non tributaria ed altre invece di natura tributaria, e l'impugnazione sia stata proposta, anziché separatamente innanzi ai giudici diversamente competenti in relazione alla natura dei crediti posti a base del provvedimento di fermo contestato, unicamente dinanzi al giudice ordinario, questi deve trattenere la causa presso di sé in relazione ai crediti non tributari posti a fondamento del provvedimento in questione, e rimettere la causa dinanzi al giudice tributario per la parte in cui il provvedimento si riferisce a crediti di natura tributaria.

Si pone in linea con la generale impostazione delineata nella giurisprudenza della Corte di cassazione, Sez. U, n. 00959/2017, Bielli, Rv. 641819-01, la quale ha osservato che la giurisdizione sulla controversia nascente dall'impugnazione di un provvedimento di fermo amministrativo

di beni mobili registrati, ex art. 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, alla quale sia sottesa una pretesa creditoria per «spese processuali», appartiene al giudice ordinario, evidenziando la natura non tributaria di tale credito ed il carattere di misura puramente afflittiva del fermo suddetto, alternativa all'esecuzione forzata e volta ad indurre il debitore all'adempimento, sicché la sua impugnativa si sostanzia in un'azione di accertamento negativo della menzionata pretesa soggetta alle regole generali in tema di riparto della giurisdizione.

L'art. 19, comma 1, lett. *e-bis)*, del d.lgs. n. 54 del 1992, a seguito della modifica dovuta all'entrata in vigore dell'art. 35, comma 26-*quinquies*, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, introdotto in sede di conversione dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, ha previsto l'inclusione, tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, anche dell'iscrizione ipotecaria, senza effettuate alcuna specificazione in ordine alla natura del credito del quale costituisce garanzia.

A riguardo, Sez. U, n. 17111/2017, Chindemi, Rv. 644920-01, ha osservato che tale modifica, alla luce dei principi, anche costituzionali, che regolano il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e il giudice ordinario non può essere intesa come modifica della giurisdizione *tout court* in favore del giudice tributario nel caso di ricorso avverso l'iscrizione di ipoteca. In particolare, le Sezioni Unite nella pronuncia cit. hanno osservato che la giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione ed, anche se la disciplina degli organi speciali può essere modificata dal legislatore ordinario, incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel «non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite» a dette giurisdizioni speciali e nell'«assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni. In virtù di tali considerazioni anche dopo la richiamata modifica normativa che determina la competenza del giudice tributario avverso l'opposizione alla iscrizione di ipoteca, la S.C. ha ritenuto di dare continuità alla propria giurisprudenza sopra esposta che scinde la giurisdizione in base alla natura dell'atto posto a fondamento della iscrizione ipotecaria, affermando il principio per il quale, ove l'iscrizione ipotecaria concerna una pluralità di pretese, alcune delle quali di natura tributaria ed altre invece di natura non tributaria, e l'impugnazione sia stata proposta, anziché separatamente innanzi ai giudici diversamente competenti in relazione alla natura dei crediti posti a base del provvedimento cautelare, unicamente dinanzi al giudice ordinario o al giudice tributario, questi non devono trattenere la causa presso di sé in relazione a crediti aventi, rispettivamente, natura tributaria ovvero non tributaria, bensì dichiarare, *in parte qua*, il proprio difetto di giurisdizione. Resta irrilevante, invece, ai fini del riparto di

giurisdizione, la tipologia di crediti che concorrono a costituire la soglia minima per l'iscrizione di ipoteca.

4. Esecuzione forzata.

Occorre premettere che il comma 1, del secondo periodo dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 precisa che sono escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. 20 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo d.P.R.

Va considerato, inoltre, l'art. 49, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, per il quale il procedimento di espropriazione forzata nell'esecuzione tributaria è regolato «*dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione*», in quanto non derogate dal capo II del medesimo d.P.R. e con esso compatibili e dall'art. 57 del d.P.R. cit., nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. (salvo quelle concernenti la pignorabilità dei beni) né quelle regolate dall'art. 617 c.p.c. ove siano relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Circa la proponibilità dell'opposizione all'esecuzione, tuttavia, non può trascurarsi che la recente Corte Cost. n. 114/2018 ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 57, comma 1, lett. *a),* del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. qualora il motivo di censura inerente la riscossione esattoriale non radichi una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario e quindi non sussista la giurisdizione del giudice ordinario. La Corte Costituzionale, invero, ha sottolineato che l'impossibilità di far valere innanzi al giudice dell'esecuzione l'illegittimità della riscossione mediante opposizione all'esecuzione, essendo ammessa soltanto l'opposizione con cui il contribuente contesti la mera regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura e non anche quella con cui egli faccia valere il diritto di procedere alla riscossione, contrasta con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'art. 24 Cost. e nei confronti della P.A. dall'art. 13 Cost., dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva (Corte Cost. n. 114/2018). Di qui **Sez. 5, n. 10668/2019, Fanticini, Rv. 653657-01**, ha precisato che appartiene alla giurisdizione del giudice tributario la controversia riguardante la contestazione, prima dell'inizio

dell'espropriazione, del diritto dell'agente di riscossione di procedere all'esecuzione forzata tributaria, fondata sulla dedotta intervenuta soddisfazione del credito, e il relativo atto di impulso processuale è dato dal ricorso ex art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 avverso la cartella di pagamento.

Con più specifico riguardo, alla questione della giurisdizione del giudice tributario sulle controversie che si innestano su procedure esecutive aventi ad oggetto crediti di natura tributaria è recentemente intervenuta, in sede di risoluzione di un contrasto formatosi nella giurisprudenza della Corte di legittimità, Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, Rv. 644556-01 (alla quale si sono successivamente conformate Sez. U, n. 17126/2018, Perrino, Rv. 649605-01, nonché Sez. 5, n. 11481/2018, Castorina, Rv. 648078-01). Nella decisione cit., la S.C. ha in primo luogo ricordato che dal complesso delle norme disciplinanti la materia del riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario si può evincere che:

1) le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere ad esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (art. 2, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, secondo comma, c.p.c.);

2) le opposizioni all'esecuzione di cui all'art. 615 c.p.c. concernenti la pignorabilità dei beni si propongono davanti al giudice ordinario;

3) le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'art. 617 c.p.c., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, si propongono al giudice ordinario.

Le Sezioni Unite, nella richiamata pronuncia, hanno sottolineato che resta aperto il problema dell'individuazione del giudice davanti al quale proporre l'opposizione agli atti esecutivi ove questa concerna la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo ed, in particolare, nell'ipotesi in cui il contribuente, di fronte al primo atto dell'esecuzione forzata tributaria (cioè all'atto di pignoramento), deduca di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo. La S.C. ricorda, in proposito, che sussistono due orientamenti opposti nella propria giurisprudenza, i quali, pur partendo dal comune presupposto interpretativo secondo cui l'inammissibilità delle opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi stabilita dallart. 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., ritiene che tale contrasto giurisprudenziale debba essere risolto dando prevalenza e continuità al primo orientamento, e tanto per ragioni sia letterali che sistematiche.

Sotto un primo profilo, l'art. 2, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, individua il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria nella «*notificazione della cartella di pagamento*» (ovvero, a seconda dei casi, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, dell'avviso cd. «impo-esattivo» o dell'intimazione di pagamento): prima di tale notifica la controversia è devoluta al giudice tributario, e, dopo, al giudice ordinario. La disposizione richiede dunque, per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, la notificazione del titolo esecutivo (o degli altri atti costituenti presupposti dell'esecuzione forzata tributaria). Ne deriva che l'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata tributaria (come il pignoramento effettuato in base a crediti tributari) che il contribuente assume essere invalido perché non preceduto dalla suddetta notificazione integra un'opposizione ai sensi dell'art. 617 c.p.c. nella quale si fa valere una nullità «derivata» dell'atto espropriativo e che è devoluta alla cognizione del giudice tributario, in quanto si situa prima della notificazione in discorso. In questa prospettiva, ai fini del riparto di giurisdizione, non ha importanza, rilevano le Sezioni Unite, se, in punto di fatto, la cartella (o un altro degli atti equipollenti richiesti dalla legge) sia stata o no effettivamente notificata, poiché tale circostanza attiene al

merito e la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione e, quindi, *secundum eventum*. Assume, invece, rilevanza il dedotto vizio dell'atto di pignoramento (mancata notificazione della cartella) e non la natura, propria di questo, di primo atto dell'espropriazione forzata. Nell'operata ricostruzione, inoltre, Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, cit., ha evidenziato che non è convincente ripartire la giurisdizione in base al *petitum* formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente, nel senso di devolverla alla giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento (cartella ed equipollenti) ovvero alla giurisdizione ordinaria, qualora sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento. In particolare, osservano le Sezioni Unite che non solo il *petitum* sostanziale è unico (il contribuente ha interesse a rendere non azionabile la pretesa tributaria, facendo valere una soluzione di continuità nell'*iter* procedimentale richiesto dall'ordinamento) e non solo una simile ricostruzione sarebbe inutilmente artificiosa, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi, ma sarebbe problematico individuare in concreto l'atto presupposto dal pignoramento ove l'atto di pignoramento sia l'unico atto portato a conoscenza del contribuente.

Sotto l'aspetto sistematico, le Sezioni Unite osservano, inoltre, che l'atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento integra il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c., rientra nell'àmbito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. Il sopra indicato e più recente orientamento interpretativo, nell'attribuire alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia concernente un atto compreso tra quelli di cui al citato art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, risulterebbe disarmonico rispetto al disegno del legislatore di riservare al giudice tributario la cognizione delle controversie relative a tali atti. Infine, con l'adozione del primo orientamento giurisprudenziale, troverebbe una più agevole sistemazione il disposto dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. Tale inammissibilità, infatti, può essere interpretata nel senso di comportare il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al giudice tributario, facendo valere l'invalidità del pignoramento per la mancata notificazione della cartella di pagamento. In tal modo, tutto sembra ricomporsi in armonia con l'originario disegno del legislatore che, nel prevedere nell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 l'inammissibilità

davanti al giudice ordinario di alcune opposizioni in sede di esecuzione forzata, ha evidentemente presupposto che le situazioni soggettive poste a base di esse possano essere preventivamente tutelate davanti al giudice tributario.

All'esito di tale ampia ricostruzione, pertanto, Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, cit., ha risolto il contrasto che si era formato all'interno della giurisprudenza di legittimità sancendo il principio per il quale, in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento che si assume viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento o di altro atto prodromico al pignoramento, è ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto con il quale si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario.

Nel solco della richiamata pronuncia delle Sezioni Unite, **Sez. 6-3, n. 11900/2019, D'Arrigo, Rv. 653803-01**, ha quindi affermato che, in materia di esecuzione forzata per la riscossione di entrate di natura tributaria, le opposizioni cd. recuperatorie, con le quali l'opponente intenda contestare il diritto dell'Ente impositore o dell'agente di riscossione di agire *in executivis*, per ragioni riferibili agli atti prodromici dei quali deduce di non essere venuto a conoscenza per omessa o invalida notificazione, devono proporsi mediante ricorso al giudice tributario, ai sensi degli artt. 2 e 19 del d. lgs. n. 546 del 1992.

5. Atti di classamento.

L'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, inoltre, devolve al giudice tributario le controversie in materia catastale, con riferimento agli atti di classamento ed agli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati.

Occorre considerare, poi, che l'art. 74 della l. 21 novembre 2000, n. 342, nel regolare l'attribuzione e la modificazione delle rendite catastali, stabilisce che «*Dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modificazioni*».

All'epoca dell'entrata in vigore della suddetta disposizione l'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 prevedeva che «*Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità*

immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale». La formulazione del richiamato art. 74, tuttavia, non è stata modificata sebbene l'art. 3, comma 37, della l. 28 dicembre 2001, n. 448, abbia portato al comma 2 dell'art. 2 l'originaria previsione del comma 3 e riscritto quest'ultimo nel senso che «*Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio*».

Nell'intervenire sulla questione, Sez. U, n. 07665/2016, Cirillo E., Rv. 639286-01, ha osservato che il senso del perdurante rinvio «all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 e successive modif.» non è quello di richiamare nell'art. 74 della l. n. 342 del 2000, qualsivoglia testo del ridetto comma 3, anche il più eterogeneo, ma quello di rinviare a tutte le modificazioni del processo tributario riguardanti «le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale». In particolare, nella citata decisione, le Sezioni Unite della Corte di cassazione rilevano, che all'esito dell'intervento della l. n. 448 del 2001 sull'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 74 della l. n. 342 del 2000 deve essere letto, nella parte in cui stabilisce che «*dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modif.*», nel senso di fare invece riferimento all'attuale comma 2 di detta disposizione normativa, essendo il comma 3 del tutto eccentrico rispetto alla materia catastale. Per altro verso, l'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che il giudice tributario se ritiene illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applica, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. In sostanza, il sistema è congegnato, sottolinea Sez. U, n. 7665/2016, Cirillo E., cit., nel senso di collegare l'attribuzione e la modificazione delle rendite catastali (art. 74 cit.) alla specifica norma processuale tributaria di riferimento (art. 2, nuovo comma 2, cit.) e la disapplicazione di un regolamento o un atto generale (art. 7, comma 5, cit.) con la generale cognizione incidentale del giudice tributario (art. 2, nuovo comma 3, cit.), in piena coerenza logica e giuridica. Ne deriva una chiara distinzione tra le cd. operazioni catastali individuali, devolute al giudice tributario, e gli atti generali di qualificazione, classificazione, la cui impugnazione deve essere proposta dinanzi al giudice amministrativo, potendo il giudice tributario operare in via di mera disapplicazione, non rinvenendosi nel d.lgs. n. 546

del 1992 alcuna disposizione che attribuisca alle Commissioni tributarie un potere direttamente incisivo degli atti generali in deroga alla tipica giurisdizione di legittimità costituzionalmente riservata agli organi della giustizia amministrativa. La controversia sugli atti amministrativi generali esula pertanto dalla giurisdizione tributaria, senza che, osserva la S.C., possa addivenirsi, sul piano interpretativo, ad una diversa soluzione rispetto agli atti generali di formazione, aggiornamento e adeguamento del catasto ex art. 74 della l. n. 342 del 2000, anche ove attengano alle microzone comunali.

Le Sezioni Unite hanno quindi enunciato il principio per il quale la notifica al contribuente dell'avviso di accertamento per revisione del classamento e della rendita - impugnabile davanti alla Commissione tributaria, quale operazione catastale individuale - non incide sulla giurisdizione amministrativa concernente gli atti amministrativi generali relativi alle microzone comunali, i quali possono essere autonomamente impugnati davanti al giudice amministrativo, anche da soggetti esponenziali di interessi diffusi (Sez. U, n. 07665/2016, Cirillo E., cit.).

6. Casistica.

Sez. U, n. 14648/2017, Di Virgilio, Rv. 644572-01, alla quale si è conformata nel periodo in rassegna **Sez. 1, n. 15717/2019, Fidanzia, in corso di massimazione**, ha chiarito che nell'ipotesi in cui, in sede di ammissione al passivo fallimentare, sia eccepita dal curatore la prescrizione del credito tributario successivamente alla notifica della cartella di pagamento, viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione e, poiché trattasi di questione riguardante l'*an* ed il *quantum* del tributo, la giurisdizione sulla relativa controversia spetta al giudice tributario e, pertanto, anche in assenza di una richiesta di parte in tal senso, il giudice delegato deve ammettere il credito in oggetto con riserva.

Con riferimento ai limiti della giurisdizione tributaria nazionale nel caso in cui si svolga in Italia il procedimento di riscossione di un credito fiscale vantato da uno Stato membro dell'Unione Europea, nell'ambito dell'attività di reciproca assistenza, che trova riferimento, principalmente, nel d.lgs. n. 6 del 2003, di recepimento della direttiva n. 2001/44/CE del Consiglio, e prima di esso nel r.d.l. n. 1676 del 1938, la S.C. ha ribadito che in materia di crediti per tributi sorti negli Stati membri dell'Unione europea, le condizioni previste dall'art. 346-*bis*, comma 2, lett. *b)*, del d.P.R. n. 43 del 1973 (*ratione temporis* applicabile) non vanno accertate dall'Amministrazione finanziaria prima di procedere ad esecuzione forzata, ma devono essere solo attestate nella richiesta di assistenza reciproca avanzata dall'Amministrazione finanziaria dello Stato che ha emesso il titolo esecutivo, sicché, ove la richiesta contenga l'indicazione

della data di esigibilità del credito, la dichiarazione di non contestazione del credito e del titolo esecutivo nello Stato emittente, nonché quella del mancato integrale recupero del credito in quello Stato malgrado l'azione esecutiva in esso intrapresa, l'Amministrazione italiana può dare corso all'azione di recupero, fermo restando che le contestazioni concernenti il merito dei suddetti elementi vanno indirizzate all'organo competente dello Stato creditore, poiché riguardano il titolo esecutivo estero e non la procedura di riscossione del credito in Italia (Sez. 5, n. 08931/2018, Crucitti, Rv. 647711-01).

Sez. U, n. 03162/2019, Perrino, Rv. 652494-01, ha statuito che a seguito di Corte Cost. n. 167/2018, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, in riferimento all'art. 3 Cost., dell'art. 1, comma 478, della l. n. 208 del 2015 - il quale, con norma di interpretazione autentica, mediante interpolazione dell'art. 39-*bis*, comma 1, del d.l. n. 159 del 2007, conv., con modif., in l. n. 222 del 2007, aveva qualificato come «corrispettivi» le somme dovute dalle società di gestione aeroportuale in relazione ai servizi antincendio - ai contributi da queste versati in adempimento dell'obbligo di alimentare, in proporzione al traffico generato, il fondo antincendi istituito dall'art. 1, comma 1328, della l. n. 296 del 2006, va riconosciuta natura tributaria, sicché le relative controversie sono devolute alla giurisdizione del giudice tributario.

La S.C. ha precisato che, in base all'art. 12 della l. n. 448 del 2001, appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compreso il contributo per il servizio sanitario nazionale. Sono pertanto devolute alle commissioni tributarie le controversie concernenti l'abrogato contributo al servizio sanitario nazionale, stante il carattere tributario dello stesso, desumibile dall'imposizione di un sacrificio economico attraverso un atto autoritativo ablatorio e dalla destinazione del relativo gettito alla copertura di spese pubbliche, nonché dalla sua riconducibilità, quale sovraimposta IRPEF, alle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 14997/2018, Delli Priscoli, Rv. 648746-01).

7. Profili processuali.

Con riferimento alla natura del regolamento di giurisdizione «d'ufficio», di cui all'art. 59, comma 3, della l. n. 69 del 2009, e del modo di proporlo, in un caso di *translatio iudicii* dal giudice ordinario al giudice tributario, la S.C. ha chiarito che il senso dell'istituto del regolamento d'ufficio non è quello di un riesame della decisione sulla giurisdizione resa

dal primo giudice e ormai definitiva *inter partes*, né quella di evocare «l'aiuto» di un giudice superiore.

Il regolamento d'ufficio è funzionalmente diretto a sottrarre la regolazione della giurisdizione alla discrezionalità delle parti nell'impugnare o meno la decisione declinatoria di giurisdizione e di consentire al giudice, successivamente adito a seguito di riassunzione, di far valere le regole sul riparto, laddove esse tracciano i confini tra organi e comparti giudiziari diversi. Il che comporta che il secondo giudice possa sì contestare la propria giurisdizione, ma solo ponendosi in esplicita posizione di contrasto col primo giudice e chiedendo, quindi, l'intervento regolatore delle sezioni unite, non potendo egli certo rimettere alla Corte le più varie ipotesi avanzate in giudizio, demandando ad essa la scelta di quella più appropriata al caso di specie (Sez. U, n. 09336/2018, Cirillo E., Rv. 647918-01).

Quanto agli effetti di una pronuncia sulla giurisdizione, Sez. 5, n. 10323/2015, Di Blasi, Rv. 635456-01, ha affermato che, in caso di sentenza declinatoria della giurisdizione emessa dal giudice tributario, opera il principio della *translatio iudicii* per la necessità di assicurare l'interesse superiore e costituzionalmente rilevante della continuazione del procedimento, anche se la decisione, in quanto emessa da giudice di merito, non produce effetti vincolanti nei confronti del giudice di cui è stata affermata la giurisdizione. In caso di conflitto negativo di giurisdizione, sarà comunque possibile per le parti adire la Corte di Cassazione ed ottenere così una pronuncia vincolante sul punto.

CAPITOLO II

IL PROCESSO DI PRIMO GRADO

(di Angelo Napolitano)

SOMMARIO: 1. Gli atti impugnabili. – 2. Il ricorso. – 3. Competenza. – 4. Istruttoria. – 5. Decisione. – 6. Vicende cd. anomale.

1. Gli atti impugnabili.

L'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 contiene l'elencazione degli atti contro i quali deve essere diretto il ricorso tributario. Ciò non significa che la cognizione del giudice tributario sia limitata al profilo strettamente formale degli atti impugnati, essendo la stessa estesa al merito del rapporto, anche se la «chiave di accesso» a tale rapporto è l'impugnazione di uno degli atti di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

In particolare, in virtù di tale norma sono impugnabili dinanzi al giudice tributario:

a) l'avviso di accertamento del tributo;

b) l'avviso di liquidazione del tributo;

c) il provvedimento che irroga le sanzioni;

d) il ruolo e la cartella di pagamento;

e) l'avviso di mora;

e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;

e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 cit.;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate dall'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

Peraltro, occorre considerare che la modalità con la quale l'Amministrazione finanziaria manifesta la sua volontà impositiva, e ogni forma conseguente di accertamento e sanzione per violazioni, è variabile e ampia, ben oltre l'indicazione, seppur tassativa, contenuta nell'art. 19 cit..

Pertanto, si è progressivamente affermata, nell'ottica di una piena esplicazione del diritto di difesa del contribuente, una considerazione analitica e approfondita degli atti che, pur non rientranti nell'elenco dell'art. 19, rappresentano comunque una manifestazione di volontà da parte dell'Amministrazione, con chiara cristallizzazione della pretesa azionata e conseguente possibilità di impugnazione da parte del destinatario della stessa. Ne deriva l'impugnabilità dinanzi al giudice tributario di qualsiasi atto adottato dall'Amministrazione finanziaria che, portando a conoscenza del contribuente la giustificazione di fatto e di diritto che ne è fondamento, evidenzi senza alcuna incertezza una individuata e precisa pretesa.

È quindi consolidato l'assunto per il quale, sebbene l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, rivesta natura tassativa, non è tuttavia preclusa al contribuente la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, sicché è possibile una interpretazione estensiva delle disposizioni in materia, in omaggio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), nonché in considerazione dell'ampliamento della giurisdizione tributaria operato dalla l. n. 448 del 2001.

Deriva, ad esempio, da queste premesse che il contribuente ha la facoltà di impugnare il diniego del Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate di disapplicazione di norme antielusive ex art. 37-*bis*, comma 8, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in quanto lo stesso, pur non essendo un atto rientrante in una delle tipologie elencate dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, è pur sempre un provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario (Sez. 6-5, n. 03775/2018, Mocci, Rv. 647116-01).

Inoltre la Corte di cassazione ha chiarito che non rientra nell'ambito degli atti impugnabili una semplice nota dell'Agenzia delle entrate che, a riscontro di una precedente comunicazione del contribuente, afferma che tra le parti non è intervenuto alcun atto di accertamento con adesione, dovendosi considerare che la prova dell'avvenuta definizione concordata della pretesa tributaria è costituita dall'atto scritto di accertamento con adesione, in possesso del Fisco e del contribuente, il cui contenuto è tipizzato dall'art. 7 della l. n. 218 del 1997, atto che, se esistente, avrebbe dovuto essere prodotto dal ricorrente in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento al fine di contestare la pretesa impositiva. D'altro canto, deve escludersi l'ammissibilità di una mera azione di accertamento al fine

di verificare se vi sia stata, o meno, una definizione con adesione, a ciò ostando la natura impugnatoria del processo tributario (Sez. 5, n. 14574/2018, Giudicepietro, Rv. 648777-01, in motivazione).

Altra questione di rilievo è stata affrontata da Sez. 5, n. 11471/2018, Stalla, Rv. 648076-01, la quale ha affermato che l'impugnazione da parte del contribuente della diffida di pagamento, atto non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, è una facoltà volta ad estendere gli strumenti di tutela del contribuente, ma non un onere, sicché in mancanza di essa la pretesa tributaria non si cristallizza e, pertanto, non è preclusa la successiva impugnazione di uno degli atti tipici previsti dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Analoga decisione è stata assunta da Sez. 5, n. 27582/2018, Castorina, Rv. 65096101, con riferimento alla fattura recante l'addebito di canoni tariffari in materia di rifiuti urbani: non rientrando essa nell'elenco tassativo degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'impugnazione della stessa non costituisce un onere, previsto a pena di decadenza, ma solo una facoltà, potendo il contribuente attendere che la pretesa impositiva, sebbene già estrinsecatasi nei suoi elementi essenziali in tale atto prodromico, gli venga notificata attraverso uno dei successivi atti tipici di cui al detto art. 19.

Sulla stessa scia, Sez. 5, n. 27601/2018, Zoso, Rv. 650966-01, ha ritenuto che il preavviso di fermo amministrativo emesso ex art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 per crediti tributari è impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge l'interesse ex art. 100 c.p.c. alla tutela giurisdizionale per il controllo della legalità sostanziale della pretesa impositiva, a nulla rilevando che detto preavviso non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto tale elencazione va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con l. n. 448 del 2001.

Tra i provvedimenti impugnabili per vizi propri, in quanto riconducibili alla categoria residuale prevista nell'art. 19, comma 1, lett. *i)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, riferita ad «*ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie*», Sez. 5, n. 22952/2018, Chiesi, Rv. 650235-01, ha ritenuto esservi anche quello di sospensione della procedura di rimborso del credito IVA, fermo restando, d'altro canto, che il corrispondente giudizio tributario non può avere per oggetto il solo vizio di legittimità del provvedimento sospensivo, essendo invece necessario che il contribuente alleghi anche i fatti costitutivi del

proprio diritto di credito, che spiegano l'effettiva incidenza della sospensione del rimborso sulla sua posizione giuridica soggettiva, e che l'Amministrazione convenuta dimostri le ragioni ostative al rimborso. Ne consegue che, in tale evenienza, il giudice tributario è tenuto ad esaminare, preliminarmente, i vizi di legittimità del provvedimento di sospensione, e, solo se ne riconosca la fondatezza, può procedere all'accertamento del diritto di credito vantato dal contribuente.

L'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che «*la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*». Questa disposizione consente al contribuente di recuperare «a valle» la tutela giurisdizionale contro l'atto presupposto non notificato, lasciandolo libero di limitare le proprie doglianze alla formale illegittimità dell'*iter* procedimentale, facendo valere cioè, tramite l'impugnazione dell'atto a valle, l'omessa notifica di un atto presupposto, quale vizio inficiante l'intera sequenza procedimentale e comportante la nullità dell'atto conclusivo del procedimento.

Infatti, in tema di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedimentale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poiché tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, denunciando i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria, spetta al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che nel primo caso deve verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi) (Sez. U, n. 05791/2008, Botta, Rv. 602254-01).

Ai fini dell'impugnazione dell'atto «a valle» facendo valere la mancata notifica dell'atto «a monte» o, su scelta del contribuente ricorrente, deducendo i vizi di merito dell'atto a monte, è dunque

necessario che l'Amministrazione ometta di dare la prova della notifica dell'atto-presupposto.

A riguardo, non si può trascurare di ricordare che Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01, ha sancito la possibilità per il contribuente di impugnare la cartella di pagamento della quale, a causa dell'invalidità della relativa notifica, sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione: in sostanza, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, mediante una lettura costituzionalmente orientata, hanno ritenuto legittima tale impugnazione a prescindere dalla previa impugnazione dell'atto presupposto, poiché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato o reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un problema concreto di reciproca limitazione.

Questo orientamento ha trovato conferma, tra l'altro, in Sez. 5, n. 27799/2018, Mondini, Rv. 651082-01, che ha ribadito la facoltà del contribuente di impugnare, insieme con l'estratto di ruolo, il ruolo e la cartella di pagamento che non siano mai stati notificati.

Più di recente, **Sez. 6-3, n. 11900/2019, D'Arrigo, Rv. 653803-01**, ha ribadito che in materia di esecuzione forzata per la riscossione di entrate di natura tributaria, le opposizioni cd. recuperatorie, con le quali l'opponente intenda contestare il diritto dell'Ente impositore o dell'agente della riscossione di agire *in executivis*, per ragioni riferibili agli atti prodromici dei quali deduce di non essere venuto a conoscenza per omessa o invalida notificazione, devono proporsi mediante ricorso al giudice tributario, ai sensi degli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

In tema, poi, di consecuzione di atti impugnabili, Sez. 5, n. 27581/2018, Castorina, Rv. 65140401, aveva chiarito che nel processo tributario, ove all'impugnazione della cartella di pagamento segua quella della successiva intimazione di pagamento, emessa per gli stessi tributi a carico del medesimo contribuente, non sussiste violazione del principio del *ne bis in idem* processuale, trattandosi di giudizi aventi *petitum* e *causa petendi* differenti.

Non rientra, invece, nel novero degli atti impugnabili il processo verbale di constatazione, che è semplicemente un atto endoprocedimentale non destinato, in quanto tale, a vincolare il contenuto del successivo avviso di accertamento.

Ne consegue che, in tema di contraddittorio e poteri del giudice tributario, non lede il diritto di difesa la ripresa a tassazione contenuta nell'avviso di accertamento per importi maggiori di quelli oggetto del prodromico processo verbale di constatazione, in quanto solo con l'atto

impositivo, che non dipende necessariamente dal processo verbale di constatazione, si esterna ciò che viene constatato ed accertato dall'Amministrazione finanziaria ed è al rispetto del suo contenuto che è tenuto il giudice tributario (**Sez. 6-5, n. 13490/2019, Gori, Rv. 653872-01**).

La struttura tipicamente impugnatoria del processo tributario è confermata anche nel caso in cui il contribuente faccia valere le proprie doglianze avverso il silenzio dell'Amministrazione finanziaria. La fattispecie di silenzio-rifiuto più rilevante nella prassi è quella che si forma a seguito della domanda di rimborso di tributi, sanzioni pecuniarie e accessori non dovuti, che costituisce, appunto, una «fattispecie provvedimentale» impugnabile ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. *g)*, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il ricorso dinanzi alla Commissione tributaria avverso il silenzio-rifiuto formatosi in relazione alla domanda di rimborso è soggetto al termine ordinario di prescrizione (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Proprio con riferimento alla prescrizione, si è precisato che i termini ad anno si computano secondo il calendario comune (art. 155 c.p.c.), sicché la scadenza si ha all'ultimo istante del giorno, mese ed anno corrispondente a quello del *dies a quo*.

Quanto al termine di decadenza, l'istanza di rimborso deve essere depositata nel termine previsto dalla legge d'imposta cui si riferisce la domanda e, in mancanza, nel termine di due anni dal pagamento dell'indebito o dal verificarsi di un altro evento, successivo al pagamento, che abbia determinato il carattere indebito di quest'ultimo (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Presentata l'istanza di rimborso, il silenzio-rifiuto si perfeziona, pertanto, decorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, e solo dopo il decorso di quest'ultimo termine decorre il termine ordinario di prescrizione per la domanda giudiziale di rimborso dinanzi al giudice tributario (Sez. 6-5, n. 01543/2018, Cirillo E., Rv. 647000-02).

Sempre in tema di impugnabilità degli atti, si è posto il problema della formazione del silenzio-rifiuto su una domanda di rimborso di imposte indebitamente pagate, presentata ad un Ufficio finanziario incompetente. Pur nella consapevolezza dell'esistenza di un diverso orientamento giurisprudenziale sorto in seguito a Sez. U, n. 11217/1997, Finocchiaro, Rv. 509830-01, nella vigenza di un diverso quadro ordinamentale (ossia avendo riguardo, quanto alla disciplina del processo tributario, al d.P.R. n. 636 del 1972 e prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla l. n. 212 del 2000, e della modifica dell'art. 111 Cost. in tema di giusto processo), la S.C. ha aderito

al principio secondo cui, in tema di rimborso delle imposte sui redditi, disciplinato dall'art. 38, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, la presentazione dell'istanza ad un organo diverso da quello territorialmente competente a provvedere costituisce atto idoneo non solo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto di rimborso, ma anche a determinare la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile dinanzi al giudice tributario, sia perché l'Ufficio non competente (quando non estraneo all'Amministrazione finanziaria) è tenuto a trasmettere l'istanza all'Ufficio competente, in conformità alle regole di collaborazione tra organi della stessa Amministrazione, sia alla luce dell'esigenza di una sollecita definizione dei diritti delle parti, ai sensi dell'art. 111 Cost. (Sez. 6-5, n. 05203/2018, Luciotti, Rv. 647494-01).

Con riferimento al credito d'imposta ed al rapporto tra termine di decadenza e termine di prescrizione per il rimborso dello stesso, la S.C. ha inteso dare continuità al principio in base al quale in tema di imposte sui redditi, posto che l'indicazione nella dichiarazione di un credito d'imposta costituisce già istanza di rimborso, il corrispondente diritto alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza contenuta nella dichiarazione, su cui si forma il silenzio-rifiuto, impugnabile ex art. 19, comma 1, lett. *g)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente (Sez. 5, n. 10690/2018, Guida, Rv. 647839-01).

A tal proposito, **Sez. 5, n. 07241/2019, Napolitano, Rv. 653322-01**, ha recentemente affermato che l'impugnazione dell'avviso di accertamento, con il quale l'Amministrazione finanziaria abbia ridotto il credito d'imposta indicato nella dichiarazione dei redditi, costituisce un atto avente finalità conservativa del credito al rimborso, il quale, una volta indicato nella menzionata dichiarazione, è soggetto alla ordinaria prescrizione decennale, con la conseguenza che a tale impugnazione deve riconoscersi, ai sensi dell'art. 2943 c.c., effetto interruttivo della prescrizione, il cui corso resta sospeso fino al passaggio in giudicato della sentenza.

Sez. 6-5, n. 20367/2018, Napolitano, Rv. 650363-01, aveva a sua volta chiarito che la valorizzazione del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione al fine di individuare un atto impugnabile da parte del contribuente si giustifica solo nei casi in cui il versamento o la ritenuta del tributo non siano stati preceduti da un atto di imposizione suscettibile di impugnazione diretta: ne deriva che, quando la riscossione avviene per mezzo del ruolo, l'impugnazione del contribuente deve essere proposta

tempestivamente contro il predetto atto impositivo, senza alcuna necessità di provocare il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione, con l'ulteriore conseguenza che, ove il contribuente non ricorra contro l'avviso di mora con il quale l'Amministrazione ha esplicitato la pretesa tributaria, è inammissibile l'istanza di rimborso presentata, dopo aver pagato il tributo nei termini richiesti, in quanto la stessa contrasta con il titolo, ormai definitivo, che giustifica l'attività esattiva dell'Amministrazione.

Sempre in tema di silenzio-rifiuto, Sez. 5, n. 26376/2018, Campanile, Rv. 650809-01, ha precisato che qualora, dopo la formazione di esso, e dopo l'impugnazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria emani un provvedimento espresso di diniego, la proposizione del ricorso contro lo stesso non determina l'improcedibilità del primo giudizio contro il silenzio-rifiuto, non essendo previsto in tale processo l'istituto dei motivi aggiunti.

Inoltre, poiché l'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nella formulazione antecedente al d.lgs. n. 156 del 2015) prevede il rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza che ha accolto il ricorso del contribuente, quest'ultimo, ove non lo riceva, non può adire direttamente il giudice tributario, ma deve sollecitare il rimborso in sede amministrativa, e solo successivamente può impugnare il relativo diniego, anche tacito, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. g), del detto d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 30368/2018, Federici, Rv. 651768-01).

Ipotesi per certi versi speculare al silenzio-rifiuto è quella del mancato esercizio del potere di autotutela decisoria da parte dell'Amministrazione finanziaria. A tal proposito, si è affermato che il sindacato giurisdizionale sul diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificherebbero l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. Tuttavia, l'interesse generale idoneo a fondare l'obbligo di autotutela decisoria in capo all'Amministrazione finanziaria non può consistere nella mera deduzione dell'erronea imposizione nei confronti del contribuente, quest'ultimo profilo inerendo in via esclusiva all'interesse privato ad evitare una tassazione superiore rispetto a quella che si ritiene dovuta (Sez. 5, n. 01965/2018, Di Geronimo, Rv. 646810-01).

Per altro verso, la S.C. ha ribadito il proprio orientamento per il quale il ricorso avverso il diniego di autotutela opposto dal Fisco è certamente ammissibile, ma il sindacato può esercitarsi nelle forme

ammesse sugli atti discrezionali, in quanto non è dato al giudice tributario invadere la sfera di competenza della P.A. nell'esercizio del potere di annullamento dell'atto amministrativo in autotutela, pena il superamento dei limiti esterni della giurisdizione medesima.

Non è idoneo a configurare un «diritto» all'autotutela nemmeno un giudicato sopravvenuto rispetto alla scadenza del termine di impugnazione degli atti di cui il contribuente abbia chiesto il «ritiro», al suddetto favorevole, con riferimento ad un accertamento incompatibile con il contenuto degli atti non impugnati: non si tratterebbe, infatti, di estendere l'efficacia di un giudicato tributario oltre i limiti del caso deciso, a fattispecie diverse ma accomunate dagli stessi presupposti di fatto, ma di obbligare l'Amministrazione a ritirare un atto inoppugnabile solo perché sia sopravvenuto un giudicato che, indipendentemente dall'atto divenuto definitivo, abbia accertato il rapporto tributario in maniera diversa da quella risultante dall'atto non impugnato. Neppure in un caso simile il contribuente può sfuggire alla immodificabilità dell'atto non impugnato, la cui revoca o il cui annullamento sono rimessi alla discrezionalità dell'Amministrazione (Sez. 5, n. 07616/2018, Tedesco, Rv. 647518-01).

La Corte di Cassazione, inoltre, ha avuto modo di pronunciarsi sul rapporto tra la tutela dell'affidamento del contribuente, che aveva ottenuto l'annullamento in autotutela di avvisi di accertamento per ICI relativi ad alcune annualità, e l'onere di successiva impugnazione di ulteriori avvisi emessi dopo l'annullamento in autotutela, con riferimento alle medesime annualità a fronte della stessa imposta. A riguardo, è stato evidenziato, in particolare, che, a fronte dell'emissione di un nuovo avviso di accertamento, successivo all'annullamento in autotutela di un precedente avviso, è onere del contribuente provvedere alla tempestiva impugnazione del nuovo avviso nei termini di legge che, una volta decorsi, determinano la definitività dell'accertamento e l'impossibilità, in virtù dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, di far valere nel giudizio instaurato contro le cartelle di pagamento vizi propri dell'atto presupposto. E' stato in particolare osservato che è vero che il principio della tutela dell'affidamento legittimo del cittadino, esplicitato dall'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.: tuttavia, l'attuazione del principio dell'affidamento non può che soggiacere alle ordinarie regole processuali, sicché il contribuente che intenda contestare una pretesa tributaria illegittima anche per violazione dell'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000, ha l'onere di proporre tempestivamente ricorso, non potendosi ricollegare alla pretesa condotta contraddittoria tenuta dall'Ente impositore una vera e propria rimessione in termini rispetto

all'impugnazione dell'avviso (Sez. 5, n. 04614/2018, Di Geronimo, Rv. 646275-01).

Sulla stessa scia si è posta la sentenza della **Sez. 5, n. 10668/2019, Fanticini, Rv. 653657-01**, che ha affermato che anche nel caso in cui si contesti, prima dell'inizio dell'espropriazione, il diritto dell'agente della riscossione di procedere all'esecuzione forzata tributaria, fondata sulla dedotta intervenuta soddisfazione del credito, il relativo atto di impulso processuale è dato dal ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 avverso la cartella di pagamento, senza che si possa mettere in discussione, in una tale fattispecie, la sussistenza della giurisdizione tributaria.

Il tipo di atto concretamente impugnato potrebbe anche condizionare la possibilità di accedere alla definizione agevolata delle liti pendenti.

Sul punto, Sez. 5, n. 23269/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650738-01, ha precisato che, in tema di condono fiscale, rientrano nel concetto di lite pendente, con possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011, le controversie relative a cartella esattoriale emessa ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, non preceduta da un atto di accertamento, la quale, come tale, è impugnabile non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva, trattandosi del primo e unico atto con cui la pretesa fiscale viene comunicata al contribuente.

Questo orientamento è stato ribadito da Sez. 5, n. 32132/2018, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 65178501, ma appare in contrasto con quanto deciso da Sez. 6-5, n. 28064/2018, Solaini, Rv. 65111701, secondo cui, invece, in tema di condono fiscale, l'art. 16 della l. n. 289 del 2002, consentendo la definizione agevolata delle sole liti aventi ad oggetto un atto impositivo comunque denominato, non si applica alle controversie comunque riguardanti la cartella, emessa ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, con la quale l'Amministrazione richiede il pagamento di versamenti omessi e delle conseguenti sanzioni, poiché tale atto non ha natura impositiva, derivando, per quanto attiene ai versamenti, da una mera liquidazione dei tributi già esposti dal contribuente e, con riferimento alle sanzioni, da un riscontro puramente formale dell'omissione, senza alcuna autonomia e discrezionalità da parte dell'Amministrazione.

2. Il ricorso.

Il processo tributario è introdotto mediante ricorso che, dopo la notificazione, deve essere depositato dinanzi alla C.T.P., da individuarsi in

quella nel cui ambito ha sede l'Ufficio che ha emesso l'atto oggetto di impugnazione.

Il deposito del ricorso costituisce una delle formalità necessarie per la costituzione in giudizio del ricorrente, ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, e deve avvenire entro trenta giorni dalla spedizione dell'atto introduttivo a mezzo del servizio postale.

La prova della tempestività della costituzione in giudizio del ricorrente deve essere fornita contestualmente a detta costituzione, al fine di consentire la verifica officiosa delle condizioni di ammissibilità del procedimento (Sez. 6-5, n. 15182/2018, Manzon, Rv. 649220-01).

Il ricorso deve essere corredato, a pena di inammissibilità, delle indicazioni afferenti le parti e la commissione di fronte alla quale è proposto, dell'atto impugnato e dei motivi di doglianza formulati contro lo stesso (ossia avverso l'atto impositivo presupposto del quale si assume la mancata conoscenza).

La formale indicazione delle parti è anche espressione dell'esigenza di rispettare nella sostanza il contraddittorio, tant'è che recentemente **Sez. 5, n. 00759/2019, D'Orazio, Rv. 652158-01**, ha affermato che nel processo tributario l'omissione della consegna o della spedizione di una copia del ricorso all'Ufficio finanziario competente legittimato a contraddire determina, nel vigore dell'art. 17 del d.P.R. n. 636 del 1972, come modif. dal d.P.R. n. 739 del 1981, l'inammissibilità del ricorso, attenendo tale formalità alla valida costituzione del rapporto processuale, quindi alla corretta instaurazione del contraddittorio, la cui mancanza integra una nullità rilevabile d'ufficio, senza che possano ammettersi equipollenti o sanatorie.

Ancora, con riferimento ai vizi che determinano l'inammissibilità del ricorso, **Sez. 5, n. 03089/2019, D'Oriano, Rv. 652339-01,** ha propugnato una lettura restrittiva di tale categoria, affermando che l'atto introduttivo è inammissibile, ai sensi dell'art. 18, comma 4, e 22 comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in caso di materiale mancanza della sottoscrizione, ma non quando essa risulti presente *per relationem* attraverso il rinvio implicito della fotocopia depositata all'atto introduttivo del giudizio, notificato in originale, e la sua conformità non sia stata fondatamente contestata, in quanto le norme processuali che prevedono forme di inammissibilità devono essere interpretate restrittivamente, al fine di salvaguardare la funzione propria del processo e limitare al massimo l'operatività di irragionevoli sanzioni in danno delle parti.

Nello stesso solco si colloca **Sez. 5, n. 12134/2019, Guida, Rv. 653855-01,** che ha stabilito che è affetto da inammissibilità, insuscettibile di sanatoria, il ricorso introduttivo privo della sottoscrizione del difensore abilitato e della parte, non potendo la tutela giurisdizionale dei diritti

prescindere dalla corretta instaurazione del rapporto processuale, né ponendosi tale sanzione in contrasto con i parametri costituzionali e con l'art. 6 della CEDU, atteso che l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona Amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza, anche *in eligendo* (v. Corte EDU, 4 dicembre 1995, *Bellet c. France*; Corte EDU, 15 settembre 2016, *Trevisanato c. Italia*).

Il ricorso, inoltre, deve essere proposto dal soggetto fornito della *legitimatio ad processum*, che può essere anche il rappresentante volontario del contribuente munito della *legitimatio ad causam*. Recentemente, proprio in tema, **Sez. 5, n. 05925/2019, Guida, Rv. 652722-01**, ha affermato che il conferimento di procura speciale al rappresentante volontario, attenendo alla verifica della regolare costituzione del rapporto processuale, che deve essere effettuata dal giudice anche d'ufficio, può essere provato, mediante documenti che dimostrino la sussistenza del potere di rappresentanza sostanziale, in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello di legittimità, con il solo limite del giudicato interno sulla questione (nella fattispecie decisa, la S.C. ha annullato senza rinvio la sentenza impugnata in quanto non era stata data prova della sussistenza di una valida procura speciale conferita al rappresentante volontario della società contribuente nell'ambito del giudizio di primo grado).

Con riferimento agli atti da allegare al ricorso, Sez. 5, n. 19580/2018, Nonno, Rv. 649823-01, ha chiarito che la sanzione processuale dell'inammissibilità dello stesso è disposta solo nel caso di mancato deposito degli atti previsti dal comma 1 dell'art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, non anche degli atti previsti dal comma 4 dello stesso articolo. Ne consegue che l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato può essere prodotto anche in un momento successivo ovvero su impulso del giudice tributario, che si avvalga dei poteri previsti dal comma 5 dell'articolo cit.

La previsione di un termine, a pena di decadenza, per la proposizione del ricorso con le relative censure avverso l'atto impugnato, fa sì che è inammissibile la deduzione, nella memoria ex art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, di un nuovo motivo di illegittimità dell'avviso di accertamento (come, ad esempio, quello relativo all'erroneo utilizzo nell'atto impositivo del metodo induttivo in luogo di quello analitico), in quanto il processo tributario ha un oggetto rigidamente delimitato dai motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo dedotti col ricorso introduttivo, i quali costituiscono la *causa petendi* entro i cui confini si chiede l'annullamento dell'atto e la cui formulazione soggiace alla preclusione

stabilita dall'art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 19616/2018, Dell'Orfano, Rv. 64982701).

Invece, quando si tratti di replicare ad una eccezione di inammissibilità del ricorso per tardività, il ricorrente può allegare, nella memoria ex art. 32, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, vizi relativi alla notifica dell'atto impositivo impugnato, sebbene non dedotti nell'atto introduttivo, in quanto tale allegazione non determina un'alterazione dell'originaria *causa petendi*, risolvendosi nell'illustrazione di un'argomentazione a sostegno della sussistenza di uno dei requisiti di ammissibilità del ricorso (Sez. 5, n. 24305/2018, Catallozzi, Rv. 650523-01).

Con riferimento al termine di impugnazione, la S.C. ha da ultimo specificato che, in tema di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, la presentazione dell'istanza di definizione, così come il protrarsi della relativa procedura, sterilizza il termine d'impugnazione per novanta giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'avviso di accertamento, in assenza di tempestiva impugnazione, diviene definitivo, secondo un meccanismo non dissimile dal silenzio rifiuto, cui va ricondotto l'inutile spirare del termine dalla presentazione dell'istanza, senza che l'Ufficio abbia risposto (**Sez. 5, n. 13172/2019, Condello, Rv. 653865-01**).

Per converso, al di fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge, la presentazione di deduzioni difensive, non rivolte nei confronti di un atto irrogativo di sanzione ma riguardanti un atto interno al procedimento di accertamento e liquidazione, non è idonea a sospendere il termine di decadenza previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 ai fini dell'impugnazione davanti al giudice tributario, ma può svolgere esclusivamente la funzione di sollecitare l'esercizio del potere dell'Amministrazione, di natura discrezionale, di annullamento d'ufficio o di revoca dell'atto contestato (**Sez. 6-5, n. 15540/2019, Castorina, Rv. 654141-01**).

Nel ricorso deve essere contenuta, ove la parte ne abbia interesse, la richiesta di fissazione di pubblica udienza.

2.1. Difesa tecnica.

L'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che, per le controversie di valore fino a tremila euro, le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica, precisando, per un verso, che per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato e, per un altro, che, in caso di

controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Nelle ipotesi nelle quali è invece necessaria la difesa tecnica, la Corte di legittimità ha chiarito che, ai sensi dell'art. 18, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, dello stesso decreto, incarico che deve essere conferito con atto pubblico o con scrittura privata autenticata o, anche, in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso difensore.

Nella recente giurisprudenza della S.C. è stato precisato che, rispetto al giudizio di primo grado, l'art. 12, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, consente che il conferimento dell'incarico abbia luogo, oltre che con atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero in calce o a margine di un atto del processo, anche oralmente con dichiarazione verbalizzata in udienza, con la conseguenza che la mancanza di autenticazione, da parte del difensore, della firma apposta dal contribuente per procura in calce od a margine del ricorso introduttivo non ne determina l'inammissibilità, salvo che la controparte non contesti espressamente l'autografia della sottoscrizione non autenticata. È stato al riguardo osservato che, in effetti, l'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992 non prevede il rilascio di una procura di rappresentanza, ma soltanto la necessità del conferimento, in favore dei soggetti abilitati, di un incarico professionale a prestare assistenza, che può avvenire nelle forme proprie di un mandato *ad litem*, la cui validità segue le regole generali dettate per il processo civile dall'art. 83 c.p.c., sicché la procura si considera apposta in calce anche se rilasciata su foglio separato che però sia congiunto materialmente all'atto cui si riferisce, anche se non vi sia alcun riferimento alla sentenza da impugnare e manchino la data e altresì l'indicazione del giudice adìto (Sez. 5, n. 05426/2018, Crucitti, Rv. 647309-01).

Peraltro, stante il principio ormai consolidato nella giurisprudenza della S.C. per il quale in ambito processuale devono essere evitate irragionevoli sanzioni di inammissibilità, il giudice tributario, anche nell'ipotesi di mancanza o invalidità della procura, non può dichiarare *de plano* l'inammissibilità del ricorso ma, a norma degli artt. 12, comma 5 e 18, commi 3 e 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nell'interpretazione data da Corte Cost. n. 189/000), deve dapprima invitare la parte a regolarizzare la situazione e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità (Sez. 5, n. 05426/2018, Crucitti, Rv. 647309-01). In proposito, è stato precisato che l'omissione da parte del giudice adìto dell'ordine, alla parte privata che ne sia priva, di munirsi di difensore ai sensi dell'art. 12, comma 5, del decreto cit., dà luogo ad una nullità, che si

riflette sulla sentenza, di natura non assoluta (non attenendo alla costituzione del contraddittorio) bensì relativa, la quale, pertanto, non essendo rilevabile d'ufficio, può essere eccepita dalla parte nel giudizio di gravame solo ove la stessa deduca e dimostri la lesione del proprio diritto ad un'adeguata assistenza tecnica, idonea ad incidere sull'effettività del diritto di difesa (Sez. 5, n. 11435/2018, Greco, Rv. 648072-01).

Recentemente, la S.C. ha chiarito, poi, che nel processo tributario, in una causa di valore superiore ad euro 2.582,28, quando il contribuente, dopo avere proposto il ricorso personalmente, sani l'irritualità munendosi di assistenza tecnica, le prescritte preclusioni processuali vanno ricollegate al primo atto compiuto dal difensore abilitato, al quale va garantito l'esercizio effettivo del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., senza limitazioni derivanti da precedenti impostazioni del ricorrente (**Sez. 5, n. 14943/2019, Triscari, Rv. 654073-01**).

Le Agenzie delle entrate, delle Dogane e dei Monopoli possono stare in giudizio personalmente, a mezzo di propri funzionari, ovvero delegare l'Avvocatura generale dello Stato.

Analoga soluzione potrebbe essere affermata con riferimento all'Agenzia delle entrate-Riscossione dopo la soppressione di Equitalia (art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016), ferma restando la questione dell'incidenza di una delega conferita ad un avvocato del libero foro sulla validità della stessa ovvero soltanto sul piano dell'eventuale danno erariale conseguente.

A tal proposito, Sez. 5, n. 28741/2018, Stalla, Rv. 651604-02, ha chiarito che il nuovo soggetto giuridico, ove si costituisca formalmente in giudizio in un nuovo processo come in uno già pendente alla data della sua istituzione, deve avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato a pena di nullità del mandato difensivo, salvo che alleghi le fonti del potere di rappresentanza ed assistenza dell'avvocato del libero foro prescelto, fonti che devono essere congiuntamente individuate sia in un atto organizzativo generale contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati del libero foro, sia in un'apposita delibera, da sottoporre agli organi di vigilanza, la quale indichi le ragioni che, nel caso concreto, giustificano tale ricorso alternativo ai sensi dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933.

Ha precisato peraltro Sez. 5, 33639/2018, Fichera, Rv. 651915-01, che nell'ipotesi in cui l'Agenzia delle entrate-Riscossione, quale successore *ope legis* di Equitalia, ex art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. con modif. in l. n. 225 del 2016, non si costituisca in causa con il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, in assenza di un atto organizzativo generale e della delibera attestante le ragioni che in virtù dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933 consentono il conferimento del mandato ad un avvocato del

libero foro, il processo prosegue tra le parti originarie ai sensi dell'art. 111 c.p.c.

Occorre tuttavia considerare che, l'art. 4-*novies* del d.l. n. 34 del 2019, inserito in sede di conversione di tale decreto in l. n. 58 del 2019, ha stabilito espressamente, con una norma espressamente definita di interpretazione autentica che il comma 8 dell'art. 1 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv., con modif., in l. 1° dicembre 2016, n. 225, «*si interpreta nel senso che la disposizione dell'art. 43, comma 4, del Testo unico di cui al r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611, si applica esclusivamente nei casi in cui l'Agenzia delle entrate-Riscossione, per la propria rappresentanza e difesa in giudizio, intenda non avvalersi dell'Avvocatura dello Stato nei giudizi a quest'ultima riservati su base convenzionale; la medesima disposizione non si applica nei casi di indisponibilità della stessa Avvocatura dello Stato ad assumere il patrocinio*».

2.2. Notificazione.

Il ricorso deve essere prima notificato alla parte o alle parti resistenti e solo successivamente depositato dinanzi alla C.P.T. competente.

La notificazione del ricorso deve intervenire, ex art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto contro il quale si ricorre. Peraltro, il predetto termine è sospeso per novanta giorni ove il contribuente che riceve un avviso di accertamento presenti all'Ufficio istanza di accertamento con adesione.

In relazione al termine di proposizione del ricorso dinanzi alla Commissione tributaria, la Corte di cassazione ha ribadito che la presentazione di deduzioni difensive riguardanti un atto proprio del procedimento di accertamento e liquidazione tributaria non è idonea a sospendere il termine di decadenza previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 ai fini dell'impugnazione davanti al giudice tributario, ma può svolgere esclusivamente la funzione di sollecitare l'esercizio del potere dell'Amministrazione, di natura discrezionale, di annullamento d'ufficio o di revoca dell'atto contestato (Sez. 5, n. 01965/2018, Di Geronimo, Rv. 646810-01).

In tema di notifica del ricorso introduttivo a mezzo del servizio postale, l'art. 4, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. 22 luglio 1999, n. 261, emanato in attuazione della direttiva n. 97/67/CE, che pure aveva già liberalizzato i servizi postali, stabiliva, nella formulazione originaria, che, per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in via esclusiva al fornitore del servizio universale (cioè, a Poste Italiane S.p.a.) i servizi inerenti alle notificazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla l. 20 novembre 1982, n. 890 del 1982.

Tuttavia, l'art. 1, comma 57, lett. *b)*, della l. 4 agosto 2017, n. 124 del 2017, ha disposto l'abrogazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 261 del 1999, con decorrenza dal 10 settembre 2017.

Con riferimento ai ricorsi proposti prima di tale data, la S.C. ha nondimeno ribadito il proprio consolidato orientamento per il quale la notifica a mezzo posta privata del ricorso di primo grado sia da ritenere inesistente, come tale non suscettibile di sanatoria in conseguenza della costituzione in giudizio delle controparti, atteso che Poste Italiane S.p.a. ha l'esclusiva, quale fornitore del servizio postale universale, dei servizi inerenti alle notificazioni a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla l. n. 890 del 1982 e successive modif.

Il comma 57 dell'art. 1 della l. n. 124 del 2017, peraltro, stabilisce che all'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 261 del 1999 è aggiunto il seguente periodo: «*il rilascio della licenza individuale per i servizi riguardanti le notificazioni di atti a mezzo della posta connesse con la notificazioni di atti giudiziari di cui alla l. n. 890 del 1982, deve essere subordinato a specifici obblighi del servizio universale con riguardo alla sicurezza, alla qualità, alla continuità, alla disponibilità e all'esecuzione dei servizi medesimi*», stabilendo ancora il successivo comma 58 che *«entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge»* (cioè dal 29 agosto 2017) «*l'Autorità nazionale di regolamentazione di cui all'art. 1, comma 2, lettera u-quater del d.lgs. n. 261 del 1999 determina, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del predetto d.lgs. n. 261 del 1999 e successive modif., sentito il Ministero della giustizia, gli specifici requisiti e obblighi per il rilascio delle licenze individuali relative ai servizi di cui all'art. 5, comma 2, secondo periodo, del medesimo d.lgs. n. 261 del 1999, introdotto dal comma 57 del presente articolo; con la stessa modalità l'Autorità determina i requisiti relativi all'affidabilità, alla professionalità e all'onorabilità di coloro che richiedono la licenza individuale per la fornitura dei medesimi servizi*». Ne deriva che, fino a quando non saranno rilasciate le licenze individuali relative allo svolgimento dei servizi già oggetto di riserva sulla base delle regole da predisporsi da parte dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni (AGCOM) ai sensi della succitata norma, debba trovare ancora conferma l'orientamento espresso sinora dalla giurisprudenza della S.C. in tema di notificazioni eseguite a mezzo posta privata (Sez. 6-5, n. 23887/2017, Napolitano, Rv. 646409-01).

Tale impostazione è stata confermata anche da una più recente decisione della Corte di legittimità (Sez. 6-5, n. 13855/2018, Solaini, Rv. 648697-01), secondo la quale, in tema di processo tributario, la notifica a mezzo posta del ricorso introduttivo del giudizio effettuata mediante un servizio gestito da un licenziatario privato deve ritenersi inesistente, e come tale insuscettibile di sanatoria, atteso che l'art. 4, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 261 del 1999, che ha liberalizzato i servizi postali, stabilisce

che, per esigenze di ordine pubblico, sono comunque affidati in via esclusiva a Poste Italiane s.p.a. le notificazioni a mezzo posta degli atti giudiziari di cui alla l. n. 890 del 1982, tra cui vanno annoverate quelle degli atti tributari sostanziali e processuali.

Con riguardo, invece, alla notifica telematica del ricorso, consentita anche nel processo tributario di primo grado a partire dalla data del 1° gennaio 2016, in conformità alle disposizioni dettate dal Regolamento sul processo tributario telematico (d.m. n. 163 del 2013: l'indicazione dell'indirizzo di PEC ha valore di elezione di domicilio a tutti gli effetti, ai sensi dell'art. 16-*bis*, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992), la Corte di legittimità ha chiarito che il messaggio PEC, inviato per la notifica del ricorso, che non rispetta nell'oggetto la specifiche tecniche, comporta una mera irregolarità della notificazione, suscettibile di essere sanata con la costituzione in giudizio della controparte. Si è osservato, infatti, che la violazione delle specifiche tecniche dettate in ragione della configurazione del sistema informatico non può mai comportare l'invalidità degli atti processuali compiuti, qualora non venga in rilievo la violazione del diritto di difesa o altro pregiudizio per la decisione finale, ma, al più, una mera irregolarità sanabile in virtù del principio di raggiungimento dello scopo (Sez. 6-5, n. 14042/2018, Solaini, Rv. 648750-01).

Per altro verso, Sez. 5, n. 02905/2017, De Masi, Rv. 643230-01, ha precisato che, nel processo tributario, in forza del rinvio operato dall'art. 20 del d.lgs. n. 546 del 1992, al precedente art. 16, comma 3, è senz'altro valida la notificazione del ricorso introduttivo effettuata dal contribuente al concessionario, senza ricorrere all'ufficiale giudiziario o al servizio postale, ma con la consegna diretta presso la sede di quest'ultimo ad impiegato addetto «che ne rilascia ricevuta sulla copia».

2.3. Costituzione in giudizio e poteri delle parti.

Il ricorrente, entro trenta giorni dalla notifica del ricorso, deve costituirsi in giudizio, anche telematicamente, o a mezzo del servizio postale, presso la C.T.P. competente.

Nel fascicolo deve essere inserito il ricorso, con i documenti che vengono prodotti, tra i quali rientrano quelli attestanti la prova dell'avvenuta notifica nonché l'atto oggetto di impugnazione.

A riguardo, in una fattispecie nella quale il contribuente non aveva prodotto, con il ricorso, l'atto impugnato e non aveva indicato nell'atto introduttivo nemmeno la data di notifica di tale atto, la Corte di cassazione, nell'annullare la sentenza impugnata che, nonostante le dette carenze, aveva ritenuto ammissibile il ricorso di primo grado e pronunciato nel merito accogliendo le doglianze del ricorrente, ha chiarito che, per gli atti amministrativi di imposizione tributaria, la legge processuale stabilisce che

«*il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato*» (art. 21, comma 1, n. 1, del d.lgs. n. 546 del 1992), ed ai sensi dell'art. 22, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, unitamente al ricorso e ai documenti previsti dal comma 1, il ricorrente è tenuto a depositare il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o in fotocopia.

Tale previsione non è sanzionata in ipotesi di inosservanza, tanto che il successivo art. 32 del decreto cit. stabilisce che la nuova documentazione probatoria possa essere depositata sino a venti giorni prima della data fissata per la trattazione. Orbene, seppure è vero che, anche in base ai principi più volte espressi dalla Corte Costituzionale, le previsioni di inammissibilità nel processo tributario, per il loro rigore sanzionatorio, devono essere interpretate in senso restrittivo, è anche vero che una delle fattispecie di inammissibilità è la mancata prova, da parte del contribuente, della tempestività del ricorso. Tale prova deve essere offerta mediante l'allegazione dell'atto impugnato, con specifica indicazione della data di avvenuta notifica, considerato che in assenza di tale produzione e, soprattutto, dell'indicazione della data di ricezione dell'atto, non può essere consentito al giudicante di verificare la tempestività dell'impugnazione, atteso che è onere dell'impugnante fornire la prova della sua ritualità. Solo nell'ipotesi di notifica nulla, il termine decorre dalla data nella quale risulti che il contribuente abbia avuto effettiva conoscenza del contenuto dell'atto impugnato, prova che deve essere fornita dall'Amministrazione che eccepisca la tardività del ricorso (Sez. 5, n. 10209/2018, Fasano, Rv. 647969-01).

Per altro verso, con specifico riguardo al procedimento in appello, ma sulla base di un principio ritenuto applicabile anche al ricorso giurisdizionale tributario di primo grado, la Corte di legittimità, dopo aver ribadito che, nel processo tributario, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente (o dell'appellante), che si avvalga per la notificazione del servizio postale universale, decorre non dalla data della spedizione diretta del ricorso a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario, ha chiarito che il deposito della ricevuta della spedizione postale dell'impugnazione all'atto della costituzione del ricorrente (spedizione che consente al ricorrente di impedire il maturarsi della decadenza dall'impugnazione) è essenziale ai fini del controllo officioso della tempestività del ricorso, e può essere supplito o dal deposito del semplice avviso di ricevimento, quando questo attesti che l'intimato ha ricevuto l'atto di impugnazione entro il termine di decadenza per impugnare, o dal deposito del solo avviso di ricevimento che contenga

anche l'asseverazione della data di spedizione dell'atto con stampigliatura meccanografica o con timbro datario apposto dall'Ufficio postale (Sez. 6-5, n. 15182/2018, Manzon, Rv. 649220-01).

Con riferimento alla proposizione del ricorso di primo grado, la S.C. si è inoltre nuovamente pronunciata sulla natura del termine previsto dall'art. 10 del d.P.R. n. 787 del 1980 sui centri di servizio.

Richiamando un consolidato orientamento, si è ribadito che, in tema di contenzioso tributario, il ricorso avverso il ruolo emesso dal centro di servizio è proposto spedendo l'originale al centro di servizio stesso a mezzo posta nel modo indicato, oggi, dall'art. 20, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, e depositando successivamente altro esemplare in carta libera presso la segreteria della commissione tributaria adita, da eseguirsi decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data di invio dell'originale mediante spedizione o consegna nei modi indicati dal citato art. 20. Il deposito di detto esemplare presso la segreteria della commissione tributaria, senza attendere il decorso del termine di sei mesi dalla data di invio dell'originale al centro di servizio, non determina la inammissibilità del ricorso, imponendo soltanto al giudice di non decidere la controversia in epoca anteriore alla scadenza di tale termine, la cui funzione è quella di concedere all'Amministrazione finanziaria la possibilità di deliberare sul ricorso del contribuente, con l'effetto di ridurre, nel caso di accoglimento, l'attività delle commissioni tributarie (Sez. 5, n. 00468/2018, Crucitti, Rv. 646690-01).

Il termine per il deposito del ricorso e per la conseguente costituzione del rapporto processuale, previsto dall'art. 10 del d.P.R. n. 787 del 1980, dunque, è un termine che prevede uno *spatium temporis* nel quale i centri di servizio potrebbero anche accogliere le doglianze del contribuente, così determinando la cessazione della materia del contendere devoluta alla cognizione della commissione tributaria. Quel termine dilatorio, pertanto, più che al contribuente è «rivolto» al giudice tributario, imponendogli di non definire, e comunque di non calendarizzare la trattazione di ricorsi avverso ruoli emessi dai centri di servizio prima che siano decorsi i sei mesi dalla spedizione del ricorso da parte del contribuente.

Proprio con riferimento al ricorso avverso la cartella di pagamento formata dal Centro di servizio, da ultimo **Sez. 5, n. 14211/2019, Stalla, Rv. 654009-01**, ha ribadito che il termine per la costituzione del rapporto processuale dinanzi alla C.T.P. è quello indicato dall'art. 10 del d.P.R. n. 787 del 1980, che ha una funzione dilatorio-deflattiva, in quanto volto a consentire all'Amministrazione finanziaria di valutare la posizione del contribuente impugnante e, se del caso, di prevenire l'instaurazione della lite, mediante accoglimento totale o parziale delle sue argomentazioni.

Sez. 5, n. 02585/2019, Succio, Rv. 652371-01, ha ribadito, poi, che la violazione del termine previsto dall'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 per la costituzione in giudizio della parte resistente comporta esclusivamente la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, sicché permane il diritto dello stesso resistente di negare i fatti costitutivi dell'avversa pretesa, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate e di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 del decreto cit.

Nello stesso solco, secondo **Sez. 5, n. 14638/2019, Condello, Rv. 654129-01**, la tardiva costituzione in giudizio della parte resistente non comporta alcuna nullità, stante il principio di tassatività delle relative cause, determinando soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere e svolgere attività processuali eventualmente precluse, con la conseguenza che essa non fa venire meno il diritto del resistente a ricevere la comunicazione dell'udienza di trattazione, a meno che non si sia costituito in un momento successivo a quello in cui l'avviso sia già stato inoltrato.

Ancora in tema di disciplina dei termini per il compimento di atti processuali, **Sez. 5, n. 06102/2019, Condello, Rv. 652790-01**, ha affermato che così come nel processo civile, anche nel processo tributario il provvedimento di rimessione in termini, reso sia ai sensi dell'art. 184-*bis* c.p.c., che del vigente art. 153 c.p.c., comma 2, presuppone una tempestiva istanza della parte che assuma di essere incorsa nella decadenza da un'attività processuale per causa ad essa non imputabile.

3. Competenza.

Il ricorso deve essere proposto, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992, dinanzi alla C.T.P. del luogo nel quale ha sede l'Ufficio o l'Ente impositore che ha emesso l'atto impugnato.

Il ricorso contro le società concessionarie del servizio di accertamento e riscossione dei tributi locali rientra, invece, nella competenza della C.T.P. nella quale ha sede il concessionario.

Rispetto a tali criteri, Sez. 5, n. 21247/2017, De Masi, Rv. 645458-01, ha ribadito che la C.T.P. competente per territorio si individua con riferimento al luogo in cui ha sede l'Ufficio finanziario o il concessionario del servizio di riscossione che ha emesso il provvedimento impugnato, attesa la lettera dell'art. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992 che radica la competenza territoriale, non sulla base di criteri contenutistici inerenti alla specifica materia di volta in volta controversa, ma in relazione all'allocazione spaziale dei soggetti in causa, salvo eccezioni tassativamente previste.

Nel processo tributario, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile

sui regolamenti di competenza (Sez. 5, n. 16210/2018, Balsamo, Rv. 64926301).

Recentemente, **Sez. 5, n. 13335/2019, Antezza, Rv. 653995-02**, ha inoltre chiarito che la competenza delle Commissioni tributarie è inderogabile e l'incompetenza territoriale è rilevabile, anche d'ufficio, ma soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.

4. Istruttoria.

Il giudizio tributario non ha natura esclusivamente impugnatoria, bensì di *impugnazione-merito*, sicché gli atti oggetto di ricorso del contribuente rappresentano la «chiave» mediante la quale il giudice tributario estende la sua cognizione al rapporto d'imposta.

Uno dei corollari del carattere impugnatorio del giudizio tributario è che, mediante le memorie illustrative di cui all'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, non possono essere proposte domande nuove, ma solo specificate quelle già contenute nel ricorso introduttivo (**Sez. 5, n. 01161/2019, Fasano, Rv. 652313-01**).

Occorre, tuttavia, considerare che l'attività di valutazione nel merito del giudice tributario trova fondamento e limite, da un lato, nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, nella regola generale dell'onere della prova e nei caratteri di indipendenza e terzietà che devono connotare la giurisdizione tributaria: il giudice tributario non ha poteri inquisitori volti alla ricerca delle prove e non può sostituirsi all'Amministrazione nell'individuazione degli elementi costitutivi del rapporto d'imposta.

Pertanto, i poteri istruttori d'ufficio del giudice tributario non possono essere esercitati al fine di sopperire alla carenza di attività istruttoria da parte dell'Amministrazione. Al riguardo, la Corte di legittimità ha affermato che l'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, che attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, deve essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost., il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti sovvertendo i rispettivi oneri probatori: tale potere, pertanto, può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza, al fine di integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti, e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia (Sez. 5, n. 01728/2018, Stalla, Rv. 646897-01). Applicando il principio sopra esposto, la S.C. ha annullato una decisione che, disposta una CTU, si era fondata su documenti che il consulente tecnico aveva acquisito dal contribuente senza che quest'ultimo li avesse precedentemente prodotti in giudizio, in violazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992. Peraltro, proprio l'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 cit, che attribuiva alle Commissioni

tributarie «*la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*», ed il principio di terzietà del giudice sancito dall'art. 111 Cost., non consentono al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma gli attribuiscono solo un potere istruttorio in funzione integrativa, e non sostitutiva, degli elementi di giudizio; potere che non può essere esercitato arbitrariamente, ma è discrezionale, sicché il suo esercizio, come il relativo mancato esercizio, deve essere adeguatamente motivato (Sez. 6-5, n. 16171/2018, Luciotti, Rv. 649371-01).

Inoltre, con riferimento ai mezzi di prova disponibili d'ufficio dal giudice tributario, **Sez. 5, n. 11432/2019, Fraulini, Rv. 653945-01**, ha chiarito che nel processo tributario la Guardia di finanza, in quanto soggetto che agisce su delega dell'Amministrazione finanziaria, non può essere destinataria da parte del giudice di una richiesta di documenti ex art. 213 c.p.c., atteso che la stessa può essere disposta solo nei confronti di un soggetto terzo e non anche della parte pubblica in causa.

Sempre in tema di rapporti tra i poteri istruttori del giudice tributario e quelli del giudice civile, **Sez. 5, n. 13333/2019, Antezza, Rv. 653994-01**, ha affermato che nel processo tributario, in forza del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 alle norme del c.p.c., trova applicazione l'istituto di cui all'art. 214 ss. c.p.c., con la conseguenza che, in presenza del disconoscimento della firma – la cui tempestività deve valutarsi con riferimento alla proposizione del ricorso con cui è impugnato l'atto impositivo fondato sulla scrittura privata – il giudice ha l'obbligo di accertare l'autenticità delle sottoscrizioni, altrimenti non utilizzabili ai fini della decisione, ed a tale accertamento procede ove ricorrano le condizioni per l'esperibilità della procedura di verificazione, attivando, in caso positivo, i poteri istruttori nei limiti delle disposizioni speciali dettate per il contenzioso tributario.

Nel processo tributario assume spesso fondamentale rilevanza la prova per presunzioni, definite dall'art. 2727 c.c. come «*le conseguenze che la legge o il giudice traggono da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto, che costituisce il fatto primario controverso da provare in giudizio*». La prova critica o indiziaria è una prova in senso pieno e non un argomento di prova, poiché il fatto secondario deve essere dimostrato attraverso gli ordinari mezzi di prova e, soltanto in seguito, il giudice effettuerà un ragionamento mediante il quale potrà dichiarare l'esistenza o l'inesistenza del fatto primario e rilevante ai fini della decisione. Ne deriva che anche un solo indizio può giustificare la pretesa fiscale, se grave e preciso, ovvero dotato dell'alta valenza probabilistica connessa alla provenienza interna dei dati bancari (cfr. Sez. 6-5, n. 03276/2018, Carbone, Rv. 647114-01, con riferimento alla presunzione legale di sottrazione a tassazione delle attività finanziarie

detenute in paesi a fiscalità privilegiata e non dichiarate, di cui all'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009, conv. in l. n. 102 del 2009).

Il processo tributario è di natura essenzialmente documentale, tanto che l'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 sancisce il divieto di prova testimoniale. Tuttavia, come più volte ribadito dalla Corte di cassazione, tale divieto si riferisce alla testimonianza da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice. Il valore indiziario delle dichiarazioni extraprocessuali di terzi opera, peraltro, anche a favore del contribuente, essendo funzionale al pieno dispiegamento dei principi del giusto processo ex art. 6 CEDU, ratificata e resa esecutiva dalla l. n. 848 del 1955 (Sez. 6-5, n. 06616/2018, Napolitano, Rv. 647324-01).

Quanto alle prove documentali, la Corte di legittimità ha chiarito che la produzione, da parte del ricorrente, di documenti in copia fotostatica costituisce modalità idonea per introdurre la prova nel processo, atteso che, ai sensi dell'art. 2712 c.c., è onere dell'Amministrazione finanziaria contestarne la conformità all'originale, ed in presenza della contestazione il giudice è tenuto a disporre la produzione del documento in originale ex art. 22, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 11435/2018, Greco, Rv. 648072-02). A fronte di tale produzione, l'onere di disconoscere la conformità tra una scrittura privata e la copia fotostatica della stessa prodotta in giudizio, pur non implicando necessariamente l'uso di formule sacramentali, deve essere assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto che consenta di desumere da essa in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia, senza che possano considerarsi sufficienti, ai fini del ridimensionamento dell'efficacia probatoria, contestazioni generiche o onnicomprensive, e la suddetta contestazione deve essere compiuta, a pena di inefficacia, in modo chiaro e circostanziato, mediante l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale. In particolare, il disconoscimento della conformità di una copia fotografica o fotostatica all'originale di una scrittura, ai sensi dell'art. 2719 c.c., non ha gli stessi effetti del disconoscimento di una scrittura privata previsto dall'art. 215, comma 1, n. 2, c.p.c., giacché, mentre quest'ultimo, in mancanza di verificazione, preclude l'utilizzabilità della scrittura, la contestazione di cui all'art. 2719 c.c. non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche

mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. Ne consegue che l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento (nella specie, copia della notificazione delle cartelle di pagamento), se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, tuttavia non vincola il giudice all'avvenuto disconoscimento della produzione, potendo egli liberamente apprezzarne l'efficacia rappresentativa (Sez. 5, n. 14950/2018, Fasano, Rv. 649366-01).

Sempre in tema di prova documentale, occorre considerare che l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, solo in presenza del peculiare presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza (Sez. 5, n. 07011/2018, Caiazzo, Rv. 647551-01).

Anche nel processo tributario, in quanto caratterizzato, al pari di quello civile, dalla necessità della difesa tecnica e da un sistema di preclusioni, nonché dal rinvio alle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili, è applicabile il principio di non contestazione che informa il processo civile e che trova fondamento non solo nell'art. 115 c.p.c., ma anche nel carattere dispositivo di tale processo, che comporta una struttura dialettica a catena, nella generale organizzazione per preclusioni successive, che caratterizza in misura maggiore o minore ogni sistema processuale, nonché nel dovere di lealtà e di probità previsto dall'art. 88 c.p.c., che impone alle parti di collaborare fin dall'inizio per circoscrivere la materia effettivamente controversa, e nel principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., senza che assumano rilevanza, in senso contrario, le peculiarità del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e l'inapplicabilità della disciplina dell'equa riparazione per violazione del termine di ragionevole durata del processo (Sez. 5, n. 23710/2018, D'Orazio, Rv. 650522-01).

5. Decisione.

La sentenza è pronunciata, nel processo tributario, all'esito dell'udienza, ove la parte interessata ne abbia fatto richiesta, ovvero in camera di consiglio, e deve essere resa pubblica, entro il termine

(ordinatorio) di trenta giorni dalla deliberazione, mediante deposito nella segreteria.

Con riferimento agli effetti delle decisioni del giudice tributario, e di conseguenza, in prospettiva, ai limiti oggettivi del giudicato tributario, **Sez. 5, n. 14039/2019, D'Oriano, Rv. 654326-01**, ha affermato che l'annullamento giurisdizionale della delibera comunale di determinazione della tariffa della TARSU per un'annualità precedente non ha efficacia caducante sulle delibere relative agli anni successivi, anche se meramente riproduttive, poiché ogni deliberazione tariffaria regola la materia in modo autonomo rispetto alle precedenti, che non costituiscono un presupposto di quelle successive; peraltro il giudice tributario, nell'ambito della cognizione dei motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo, ha il dovere-potere di disapplicare, anche d'ufficio, la delibera comunale presupposta qualora sia illegittima, in applicazione del principio generale di cui all'art. 5 della l. n. 2248 del 1865 Allegato E, con l'unico limite dell'eventuale giudicato amministrativo che abbia affermato la legittimità di tale delibera.

Sempre in tema di effetti della decisione e della loro proiezione al giudicato, **Sez. 5, n. 17236/2019, Fanticini, in corso di massimazione**, ha chiarito che, nel processo tributario, la sentenza con la quale vengono decisi, a seguito di riunione, i ricorsi avverso i provvedimenti riferiti a diverse annualità fiscali, lascia immutata l'autonomia dei singoli giudizi e delle posizioni delle parti in ciascuno di essi e, pertanto, essa, pur essendo formalmente unica, si risolve in altrettante pronunce quante sono le cause decise e ciascuna pronuncia è soggetta al rispettivo regime dei termini di impugnazione.

La S.C., sempre di recente, si è anche occupata dell'efficacia nel processo tributario della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, stabilendo che quest'ultima, emessa con la formula «perché il fatto non sussiste», non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare (**Sez. 5, n. 17258/2019, Manzon, in corso di massimazione**).

È stato chiarito che il difetto di motivazione dell'ordinanza con la quale viene trasmessa ad un altro collegio una causa già trattenuta in decisione non comporta, ai sensi dell'art. 158 c.p.c., la nullità della sentenza per vizio di costituzione del giudice, ove sia stato rispettato l'art. 276 c.p.c.,

per essersi nuovamente svolta la discussione della causa dinanzi a detto collegio (Sez. 5, n. 15494/2018, Mondini, Rv. 649189-01).

Il giudice tributario non gode di poteri di equità sostitutiva, dovendo applicare, ai fini della decisione, le norme di legge. Ne consegue, ad esempio, l'obbligo di motivare i giudizi estimativi in relazione al materiale istruttorio in atti e non secondo equità (Sez. 6-5, n. 07354/2018, Carbone, Rv. 647521-01).

La motivazione della decisione può essere resa anche mediante rinvio *per relationem* a quella di un'altra sentenza purché lo stesso non si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento, occorrendo che siano riprodotti i contenuti mutuati e che questi diventino oggetto di un'autonoma valutazione critica nel contesto della diversa (anche se connessa) causa, in maniera da consentire poi anche la verifica della compatibilità logico-giuridica dell'innesto (Sez. 6-5, n. 05209/2018, Conti, Rv. 647325-01, la quale ha tuttavia precisato che il rinvio ad una sentenza non ancora passata in giudicato, formalmente appare come una sentenza parziale, nel senso che decide soltanto una parte della controversia, ma sostanzialmente è una non decisione, perché il *decisum* non ha un'autonoma base motivazionale).

Quanto alla rilevanza della violazione delle norme che disciplinano la decisione della controversia tributaria, Sez. 5, n. 19579/2018, Nonno, Rv. 64982201, ha precisato che la trattazione del ricorso in camera di consiglio invece che alla pubblica udienza, in presenza di un'istanza di una delle parti ai sensi dell'art. 33 del d.lgs. n. 546 del 1992, integra una nullità processuale che, pur travolgendo la successiva sentenza per violazione del diritto di difesa, non determina, una volta dedotta e rilevata in appello, la retrocessione del giudizio in primo grado, poiché tale ipotesi non rientra tra quelle tassativamente previste dall'art. 59 del detto decreto, costituendo l'appello, anche nel processo tributario, un gravame generale a carattere sostitutivo, che impone al giudice dell'impugnazione di pronunciarsi e decidere sul merito della controversia.

Sempre con riferimento alla fase decisoria del giudizio tributario, Sez. 5, n. 31439/2018, Dell'Orfano, Rv. 651626-01, ha affermato che l'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, che esclude l'ammissibilità di sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande, costituisce una norma a carattere eccezionale che introduce una deroga rispetto al regime previsto per il processo civile dall'art. 279 c.p.c.: tale deroga è giustificata dall'esigenza di evitare gli inconvenienti cui il frazionamento del giudizio dà generalmente luogo anche nel processo civile, avuto specifico riguardo alla struttura del giudizio tributario ed al sistema della riscossione frazionata dei tributi, con i quali l'istituto della

sentenza non definitiva, ed a maggior ragione quello dell'impugnazione differita ad esso correlato, verrebbero inevitabilmente a confliggere.

Il termine cd. lungo per impugnare la sentenza tributaria di primo grado è di sei mesi dalla pubblicazione, in seguito alla modifica dell'art. 327 c.p.c., introdotta dall'art. 46 della l. n. 69 del 2009, ed è applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1, della citata legge, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009 (Sez. 5, n. 19979/2018, Mengoni, Rv. 650147-01).

Nel processo tributario, in mancanza di una previsione specifica sulla certificazione del passaggio in giudicato della sentenza, va applicato per *analogia legis*, secondo la previsione dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 124 disp. att. c.p.c., sicché è necessario che il segretario della C.T.P. o C.T.R. certifichi, in calce alla copia della sentenza contenente la relazione della notificazione alla controparte o alla copia della sentenza non notificata, che nei termini di legge non è stata proposta impugnazione, mentre non può ritenersi equipollente l'attestazione della C.T.P. secondo cui, ad una data posteriore alla scadenza del termine per la proposizione dell'appello di una sua sentenza, non è stata chiesta dalla commissione tributaria regionale la trasmissione del fascicolo di primo grado prevista dall'art. 53, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (**Sez. 5, n. 03621/2019, Crucitti, Rv. 652341-01**).

Una particolare forma di definizione del giudizio tributario alternativa rispetto alla decisione di merito è costituita dalla conciliazione prevista dall'art. 48, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nel testo previgente alle modif. apportate dall'art. 9 del d.lgs. n. 156 del 2015), che è un istituto deflattivo di tipo negoziale postulante la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'Amministrazione e l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante, sostanziandosi in un accordo tra le parti, paritariamente formato, avente efficacia novativa delle rispettive pretese, in ordine al quale il giudice tributario è chiamato ad esercitare un controllo di legalità meramente estrinseco, senza poter esprimere alcuna valutazione riguardante la congruità dell'importo sul quale l'Ufficio e il contribuente si sono accordati (**Sez. 5, n. 12110/2019, Ghitti, Rv. 653947-01**).

In termini non proprio consonanti, **Sez. 5, n. 14951/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 654074-01**, ha, per sua parte, affermato che, nel processo tributario, la conciliazione giudiziale non ha efficacia novativa del rapporto sostanziale controverso, attesa la diversa estensione degli effetti riconducibili al perfezionamento della conciliazione (mediante versamento della prima rata e prestazione della garanzia) e al fatto sopravvenuto estintivo del giudizio pendente (mediante pagamento del complessivo importo rateizzato), giustificandosi la parziale rinuncia

della P.A. alla maggiore pretesa contestata soltanto in caso di integrale adempimento dell'obbligazione. Ne consegue che la pronuncia di estinzione adottata alla stregua del solo perfezionamento della conciliazione, senza versamento dell'intera somma che ne è oggetto, è affetta da nullità processuale, sicché la sua mancata impugnazione, comportando la formazione del giudicato sulla pretesa tributaria, impedisce l'iscrizione a ruolo delle somme afferenti all'originario credito contestato, essendo consentita soltanto per gli importi indicati nel processo verbale di conciliazione.

6. Vicende anomale.

L'art. 39, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, prevede, in modo analogo all'art. 295 c.p.c., che la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni caso nel quale essa stessa o altra commissione debba risolvere una controversia dalla definizione della quale dipenda la decisione della causa.

Tale situazione ricorre quando tra le due cause sussista, sul piano sostanziale, un rapporto di cd. pregiudizialità-dipendenza di carattere tecnico giuridico, in virtù del quale l'effetto giuridico proprio del diritto oggetto della causa pregiudiziale costituisca uno dei presupposti di quello oggetto della causa dipendente.

La sospensione è disposta con ordinanza, che soggiace al rimedio del regolamento di competenza.

Invero, la Corte di cassazione ha ribadito che l'art. 295 c.p.c. si applica anche nell'ambito dei processi tributari, in quanto l'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui non operano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza, non esclude la proponibilità del regolamento di competenza avverso i provvedimenti di sospensione del processo ex art. 295 c.p.c., impugnazione senz'altro ammissibile alla stregua del combinato disposto degli artt. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 42 c.p.c. In effetti, la sospensione necessaria di cui all'art. 295 c.p.c., che si applica nei rapporti tra processi tributari, è funzionale a coordinare le decisioni di cause che si trovano tra esse in un rapporto di pregiudizialità-dipendenza, di modo che la definizione dell'una è l'indispensabile presupposto logico giuridico della decisione dell'altra. Sicché, in caso di pendenza di un processo relativo alla contestazione dell'accertamento del maggior reddito in capo ad una società di capitali e di un distinto processo relativo alla contestazione del maggior reddito imputato al socio, quest'ultimo giudizio deve essere sospeso in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituendo l'accertamento tributario nei confronti della società un indispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci,

in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, e non ricorrendo, come per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario (Sez. 5, n. 16210/2018, Balsamo, Rv. 649263-01).

Sez. 5, n. 01148/2019, Saija, Rv. 652161-01, ha recentemente affermato che nel processo tributario la presentazione di una denuncia-querela in ordine alla falsità della relata di notifica di una cartella di pagamento non è equiparabile, ai fini della sospensione del processo per cd. pregiudizialità esterna, alla proposizione della querela di falso, alla quale soltanto l'univoca formulazione letterale dell'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992 riconnette tale effetto.

L'interruzione, in vista della realizzazione del principio di effettività del diritto di difesa, anche nel processo tributario consegue a peculiari eventi, quali la morte o la perdita di capacità, che riguardino la parte ovvero il difensore della medesima. A seguito dell'interruzione il processo entra in una fase di stasi all'esito della quale si estingue se non è tempestivamente proseguito o riassunto. Al riguardo, è stato precisato che la mancata riassunzione del giudizio tributario a seguito dell'interruzione dello stesso non determina la cessazione della materia del contendere, bensì l'estinzione per inattività delle parti, che può essere dichiarata anche d'ufficio ai sensi dell'art. 45, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 29569/2018, Guida, Rv. 65142001).

Per altro verso, la Corte di cassazione si è pronunciata sulla rilevanza nel giudizio tributario della morte del ricorrente e sul *dies a quo* della decorrenza del termine per la riassunzione del giudizio. In particolare, è stato affrontato il problema della tutela degli eredi della parte ricorrente deceduta nel corso del processo, in un caso nel quale la chiamata all'eredità era stata conosciuta dopo la scoperta di un testamento olografo, poi pubblicato, mentre il giudizio, dichiarato interrotto, era stato riassunto dall'erede legittima della *de cuius* prima della scoperta del testamento, per poi essere dichiarato estinto per mancata tempestiva riassunzione da parte degli eredi testamentari entro il termine di sei mesi dalla dichiarazione di interruzione.

La Corte di legittimità ha affermato che il termine in questione non può che decorrere dalla data di conoscenza dell'evento che attribuisce alla parte la legittimazione ad agire in giudizio e il potere di chiedere la rimessione in termini per riassumere il giudizio, in seguito al decesso dell'originaria ricorrente. In base all'istituto della interruzione processuale, gli eredi testamentari avrebbero potuto essere rimessi in termini per riassumere il giudizio nel termine semestrale dalla data di conoscenza della acquisizione della qualità di erede. Ha ricordato, in particolare, la S.C. la propria giurisprudenza che ha più volte affermato come, in caso di

riassunzione del processo dopo la morte della parte, la legittimazione passiva debba individuarsi allo stato degli atti, cioè nei confronti dei soggetti che oggettivamente presentino un valido titolo per succedere, qualora non sia conosciuta (o conoscibile con l'ordinaria diligenza) alcuna circostanza idonea a dimostrare che il titolo a succedere sia venuto a mancare per rinuncia, indegnità o premorienza. Peraltro, la *legitimatio ad causam*, in quanto condizione dell'azione, ben può sopravvenire nel corso del giudizio, essendo necessario e sufficiente che ricorra al momento della decisione. In definitiva, secondo tale impostazione interpretativa, i chiamati all'eredità in base ad un testamento olografo successivamente scoperto e poi pubblicato avrebbero potuto chiedere la rimessione nei termini, di cui all'attuale art. 153 c.p.c. (in precedenza, art. 184-*bis* c.p.c.), per la riassunzione del processo dopo l'interruzione per la morte della ricorrente (Sez. 5, n. 04612/2018, Balsamo, Rv. 647247-01).

Per altro verso, con riferimento alla legittimazione a ricevere la notifica dell'impugnazione della sentenza su istanza dell'Amministrazione finanziaria da parte del procuratore del curatore di un fallimento costituito in primo grado, benché già prima della notificazione il fallimento fosse stato revocato ed il fallito fosse tornato *in bonis*, la S.C., enunciando princìpi validi anche per il giudizio di primo grado, ha ribadito che, in caso di morte o perdita di capacità della parte costituita a mezzo di procuratore, l'omessa dichiarazione o notificazione del relativo evento ad opera di quest'ultimo comporta, giusta la regola dell'ultrattività del mandato alla lite, che il difensore continui a rappresentare la parte come se l'evento stesso non si fosse verificato, risultando così stabilizzata la posizione giuridica della parte rappresentata (rispetto alle altre parti e al giudice) nella fase attiva del rapporto processuale, nonché in quelle successive di sua quiescenza od eventuale riattivazione dovuta alla proposizione dell'impugnazione (Sez. 5, n. 11072/2018, Crucitti, Rv. 648363-01).

Con riferimento all'onere di prosecuzione del giudizio tributario interrotto, Sez. 6-5, n. 25363/2018, Napolitano, Rv. 650981-01, ha affermato che assume rilevanza la data di deposito dell'istanza di fissazione dell'udienza, gravando gli adempimenti successivi sulla segreteria della Commissione tributaria, sicché non può essere dichiarata l'estinzione del processo ove la parte istante non abbia provveduto, entro il termine assegnato, a notificare alla controparte il decreto di fissazione dell'udienza.

Il ricorso in riassunzione depositato presso la segreteria di una commissione diversa da quella in cui avrebbe dovuto essere effettuato non consente la rimessione in termini fondata sull'affidamento circa il mancato rilievo da parte del personale amministrativo, poiché il controllo sulla regolarità degli atti e dei documenti inseriti nel fascicolo di parte di cui all'art. 74 disp. att. c.p.c. è funzionale alla regolarità del processo e non a

prevenire ovvero a rimediare ad errori di individuazione della sede processuale da parte dell'interessato (Sez. 5, n. 31745/2018, Mondini, Rv. 651780-01).

L'estinzione *ope legis* delle società del gruppo Equitalia ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016, non determina l'interruzione del processo, trattandosi di una forma di successione nel diritto controverso, né la necessità di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate-Riscossione: ne deriva che il nuovo ente, ove si limiti a subentrare negli effetti del rapporto processuale pendente al momento della sua istituzione, senza formale costituzione in giudizio, può validamente avvalersi dell'attività difensiva espletata dall'avvocato del libero foro già designato da Equitalia secondo la disciplina previgente (Sez. 5, n. 28741/2018, Stalla, Rv. 651604-01).

Come nel processo civile, l'estinzione del processo tributario può derivare dalla rinuncia al ricorso ovvero dall'inattività delle parti, secondo la disciplina dettata dagli artt. 306 e 307 c.p.c.

Dall'estinzione del giudizio consegue la definitività del provvedimento impositivo impugnato, e tale effetto presuppone, secondo **Sez. 6-5, n. 05223/2019, Luciotti, Rv. 653065-02**, una formale declaratoria dell'estinzione. Peraltro, ove il giudizio si estingua per inattività delle parti, la riproposizione della medesima azione in un secondo procedimento, fondandosi sull'ammesso riconoscimento dell'estinzione del primo, ne comporta l'implicita richiesta di accertamento incidentale, sicché al secondo giudice è consentito pronunciare l'estinzione del primo giudizio in relazione agli effetti da essa discendenti, tra i quali vi è il consolidamento dell'atto impositivo impugnato nel giudizio estinto.

Nello stesso solco, **Sez. 6-5, n. 05223/2019, Luciotti, Rv. 653065-01**, ha affermato che l'estinzione del giudizio proposto dal contribuente avverso il provvedimento di diniego tacito di rimborso comporta il riconoscimento della legittimità della pretesa erariale per intervenuta definitività del diniego, in quanto la pretesa tributaria vive di forza propria in virtù del provvedimento amministrativo (espresso o tacito) con il quale viene formalizzata, che non è travolta dall'estinzione del giudizio, non essendo un atto processuale, bensì l'oggetto dell'impugnazione.

Con riferimento, poi, ad eventi esterni al processo tributario, potenzialmente in grado di incidere su di esso, **Sez. 5, n. 13386/2019, Perinu, Rv. 653738-01**, ha affermato di recente che la cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese determina un fenomeno successorio in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono ma si trasferiscono ai soci che, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui sono soggetti *pendente societate*, ne rispondono

nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione ovvero illimitatamente.

A differenza del processo civile, in quello tributario è espressamente disciplinato sul piano normativo, da parte dell'art. 46 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'istituto della cessazione della materia del contendere.

Una delle fattispecie di cessazione della materia del contendere, secondo Sez. 5, n. 33587/2018, Crucitti, Rv. 652001-01, si verifica con l'annullamento, per qualsiasi ragione, dell'atto impugnato. Ha affermato, infatti, la S.C. nell'arresto testé citato che il sopravvenuto annullamento, per qualsiasi motivo, dell'atto impugnato, determina la cessazione della materia del contendere, in quanto la prosecuzione del giudizio non potrebbe comportare alcun risultato utile per il contribuente, stante l'inammissibilità, in detto processo, di pronunce di mero accertamento dell'illegittimità della pretesa erariale, senza che, peraltro, il diritto di difesa dello stesso contribuente sia violato dall'eventuale riedizione del potere da parte dell'Amministrazione finanziaria, a fronte della quale potrà essere proposta impugnazione contro il nuovo atto impositivo.

Un altro dei casi in cui il giudice tributario pronuncia la cessazione della materia del contendere è quando sia intervenuto un condono. In tale evenienza, la pronuncia spiega efficacia anche nei confronti dei coeredi rimasti estranei al giudizio in quanto non ha carattere meramente processuale, ma valore sostanziale di accertamento dell'avvenuta definizione dell'originaria pretesa tributaria (**Sez. 5, n. 00058/2019, Botta, Rv. 652036-01**).

CAPITOLO III

LE IMPUGNAZIONI

(di Gian Andrea Chiesi)

SOMMARIO: 1. Profili generali. – 1.1. Luogo di notifica degli atti di impugnazione. – 1.2. Limiti di ammissibilità delle impugnazioni incidentali tardive. – 2. Appello. – 2.1. La specificità dei motivi. – 2.2. Riproposizione delle difese assorbite. – 2.3. Termine per la proposizione. – 2.4. Difesa tecnica. – 2.4.1. *Segue*. La creazione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione ed i riflessi sui processi in corso. – 2.5. *Nova* in appello. – 3. Il giudizio di cassazione. – 4. Il giudizio di rinvio. – 5. La revocazione. – 6. Il versamento del doppio del contributo unificato.

1. Profili generali.

In ordine alla disciplina delle impugnazioni nel processo tributario, l'art. 49 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, richiama, salvo quanto specificamente previsto dalle disposizioni successive dello stesso d.lgs., le norme dettate per il processo civile dagli artt. 323-338 c.p.c.

L'art. 49 è applicabile, in tale formulazione, risultante dalle modifiche apportate dall'art. 9, comma 1, lett. *u)*, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dalla data del 1° gennaio 2016; in precedenza, era invece espressamente esclusa l'operatività nel giudizio tributario dell'art. 337 c.p.c., in tema di sospensione facoltativa dei processi nell'ipotesi di impugnazione.

Sulla questione, Sez. 6-5, n. 23480/2017, Manzon, Rv. 646407-01, ha osservato che, ai sensi dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992, nella versione successiva alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, ove l'ipotetica causa pregiudicante penda in grado di appello trova applicazione l'art. 337, comma 2, c.p.c., in forza del quale il giudice ha facoltà di sospendere il processo nell'ipotesi in cui una delle parti invochi l'autorità di una sentenza a sé favorevole e non ancora definitiva (nella specie, la S.C. ha pertanto accolto il regolamento di competenza proposto dall'Agenzia delle entrate contro l'ordinanza con cui la C.T.R. aveva sospeso, ex artt. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 295 c.p.c., il processo pendente davanti a sé, relativo all'avviso di recupero di un credito IVA, sul presupposto che tra le stesse parti fosse pendente un altro processo, non ancora definito in appello con sentenza passato in giudicato, inerente alla contestata sussistenza di un credito IVA, recuperato negli anni successivi).

Con riferimento all'assetto previgente, invece, era consolidato il principio in forza del quale nel processo tributario non operasse la

sospensione ex art. 337 c.p.c., sicché si riteneva che il giudizio pregiudicato, in caso di decisione non ancora passata in giudicato della causa pregiudiziale, fosse suscettibile di sospensione solo ai sensi dell'art. 295 c.p.c. (Sez. 6-5, n. 11441/2016, Iofrida, Rv. 640071-01).

A tale proposito, per altro verso, si era nel passato posto il problema dell'ammissibilità, nel processo tributario, del regolamento di competenza rispetto ai provvedimenti di sospensione cd. necessaria del giudizio ai sensi dell'art. 295 c.p.c., stante il disposto dell'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, che esclude l'operatività delle norme del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza.

La questione è stata, peraltro, risolta dalla S.C. in senso affermativo, evidenziando che tale previsione è inserita in un complesso normativo, integrante microsistema, contenuto negli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 546 del 1992, che riguarda la disciplina della competenza, essenzialmente per territorio, delle Commissioni tributarie, e si riferisce soltanto alle decisioni che queste possono essere chiamate a risolvere in ordine a tale competenza, con la conseguenza che, in conformità all'esigenza di tutelare i diritti fondamentali garantiti dagli artt. 24, comma 1, 111, comma 2, Cost. e 6, § 1, CEDU, deve ritenersi che detta norma non escluda la proposizione del regolamento di competenza avverso i provvedimenti di sospensione del processo ex art. 295 c.p.c., impugnazione che, per converso, deve ritenersi sen"altro ammissibile alla stregua del combinato disposto degli artt. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 42 c.p.c. (Sez. 6-5, n. 18100/2013, Caracciolo, Rv. 627501-01; Sez. 5, n. 11140/2005, Paolini, Rv. 581258-01).

Simmetricamente Sez. 6-5, n. 18494/2018, Conti, Rv. 649642-01, con precipuo riferimento al provvedimento di sospensione ex art. 337, comma 2, c.p.c., evidenzia come anch'esso possa essere impugnato, in applicazione analogica di quanto previsto dall'art. 42 c.p.c. per le ordinanze di sospensione del processo per cd. pregiudizialità-dipendenza, mediante regolamento di competenza, rimedio che, anche in tale ipotesi, conserva la propria struttura e funzione (sicché la Corte di cassazione deve verificare la ricorrenza del rapporto di pregiudizialità ravvisato dal giudice *a quo*).

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. 10322/2019, Billi, Rv. 653654-01**, che è inammissibile l'appello proposto con un atto notificato direttamente a mezzo del servizio postale, ove, nel termine previsto dall'art. 22, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, non venga depositato il relativo avviso di ricevimento (con l'ulteriore conseguenza che ne discende per cui la sentenza di appello che, non rilevando tale radicale vizio processuale, abbia deciso la controversia nel merito, va cassata senza rinvio, in quanto il processo non avrebbe potuto essere proseguito in grado di appello, senza che la Corte di cassazione possa tenere conto dell'eventuale produzione tardiva dell'avviso nel corso del giudizio di legittimità).

Quanto, invece, al giudizio di legittimità Sez. 6-5, n. 31115/2018, Mocci, Rv. 652164-01, ha evidenziato che la possibilità, concessa al ricorrente ed all'appellante, di proporre il ricorso anche mediante la consegna diretta o la spedizione a mezzo posta, non si estende al ricorso per cassazione, la cui notificazione deve essere pertanto effettuata esclusivamente nelle forme previste dal c.p.c., a pena di inammissibilità rilevabile d'ufficio; sennonché - osserva **Sez. 5, n. 11411/2019, Russo, Rv. 653720-01** - la notifica del ricorso per cassazione eseguita direttamente dal procuratore del ricorrente, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, non è inesistente, ma nulla, poiché, pur discostandosi dal paradigma normativo di cui all'art. 62 del detto decreto, essa è comunque «riconoscibile» come atto notificatorio in ragione, da un lato, della consegna dell'atto all'effettivo destinatario e, da un altro, del potere astrattamente conferito al difensore di notificare secondo tale modalità gli atti processuali.

Sez. 5, n. 08641/2019, D'Orazio, Rv. 653531-01, ha in ogni caso evidenziato che, ai fini dell'ammissibilità del ricorso per cassazione, la prova dell'avvenuto perfezionamento della notificazione a mezzo posta dello stesso deve essere data tramite la produzione dell'avviso di ricevimento entro l'udienza di discussione, che non può essere rinviata per consentire all'impugnante di effettuare tale deposito, in contraddizione con il principio di ragionevole durata del processo, sancito dall'art. 111 Cost., ferma la possibilità per il ricorrente di chiedere ed ottenere la rimessione in termini, offrendo la prova documentale di essersi

tempestivamente attivato nel richiedere, a norma dell'art. 6, comma 1, della l. n. 890 del 1982, un duplicato dell'avviso stesso.

Con riferimento a tale complessivo assetto normativo sono ancora controverse, nell'attuale giurisprudenza della S.C., le modalità di proposizione delle impugnazioni, rispetto al luogo di notifica delle stesse, con peculiare riguardo al rapporto tra la disciplina generale dettata per il processo civile dall'art. 330 c.p.c. ed i primi due commi dell'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Sulla questione sono intervenute, con affermazioni non univoche, diverse pronunce.

Secondo una prima tesi, per il ricorso per cassazione trova applicazione la regola generale enunciata dall'art. 330 c.p.c., mentre per l'appello opera la disciplina speciale dettata dall'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 14549/2018, Triscari, Rv. 649010-01).

In senso difforme si pone, però, un altro orientamento, secondo cui, in tema di processo tributario, la notifica dell'appello effettuata alla parte presso il suo domicilio reale, invece che presso lo studio del procuratore costituito e domiciliatario per il primo grado di giudizio, è nulla per violazione dell'art. 330 c.p.c., applicabile - nella parte in cui impone di eseguire la notifica dell'impugnazione non direttamente alla controparte, ma nel domicilio eletto ex art. 170 c.p.c. - in virtù del richiamo di cui agli artt. 1, comma 2, e 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 08426/2017, Stalla, Rv. 643478-01): sicché, ove il giudice del gravame non ne disponga la rinnovazione ex art. 291 c.p.c., la Corte di Cassazione, nel dichiarare tale vizio, deve annullare con rinvio la decisione affinché venga ripristinata la regolarità del contraddittorio (Sez. 6-5, n. 18104/2018, Conti, Rv. 649804-01).

Peraltro, è oggetto di contrasto (segnalato dall'Ufficio del Massimario con relazione n. 52 del 2018) anche la tematica concernente il luogo della notifica del ricorso per cassazione.

Più in particolare, Sez. 5, n. 11485/2018, Fasano, Rv. 648022-02, ha affermato il principio per il quale, in materia tributaria, la notifica del ricorso per cassazione alla parte rimasta contumace in appello, effettuata nel domicilio eletto presso il procuratore domiciliatario della stessa in primo grado, è nulla e non inesistente, in quanto eseguita in un luogo diverso da quello previsto dall'art. 330, comma 3, c.p.c., ma non privo di collegamento con il destinatario: sicché, in difetto di costituzione della parte destinataria della notifica, occorre disporre la rinnovazione di detta notifica ai sensi dell'art. 291 c.p.c., la quale, peraltro, deve avvenire entro la metà del termine cd. breve per impugnare, salvo circostanze eccezionali delle quali deve essere data prova rigorosa. Il principio fonda sull'argomentazione per la quale l'elezione di domicilio contenuta nella

procura alle liti, quando non sia espressamente conferita per tutti i gradi del giudizio tributario, spiega i suoi effetti solo per il grado relativamente al quale essa è stata conferita, ed era stato, in passato, già propugnato da Sez. 5, n. 23484/2004, D'Alonzo, Rv. 578914-01, la quale, tuttavia, *ceteris paribus,* faceva discendere da esso l'inesistenza (e non la mera nullità sanabile) della notifica medesima. Tale decisione, in particolare, soffermandosi sul rapporto tra procedimento di legittimità e regime di notificazioni degli atti del procedimento tributario, motivava nel senso della prevalenza delle norme processuali civili - applicabili al ricorso per cassazione avverso le sentenze delle C.T.R. «*in quanto compatibili*», ex art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992 - rispetto alle norme processuali tributarie, con conseguente ritenuta inapplicabilità della speciale previsione di cui all'art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 («*l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione di domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo*»), sul rilievo che l'efficacia ultrattiva dell'elezione di domicilio avvenuta nel giudizio tributario di primo grado sia da intendersi limitata ai soli «*successivi gradi*» del processo strettamente «tributario», ovverosia ai soli gradi del processo, successivi al primo, svolgentisi innanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

Sotto altro profilo, poi, la medesima Sez. 5, n. 11485/2018, Fasano, Rv. 648022-02, si pone altresì in contrasto con quanto recentemente affermato da Sez. 5, n. 25117/2018, Solaini, Rv. 641939-01, per la quale il processo tributario ha un proprio regime di notificazione degli atti, disciplinato dagli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 546 del 1992, in virtù dei quali le notificazioni sono eseguite, salva la consegna a mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio, e l'indicazione della residenza e del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi di giudizio. In tale frangente, dunque, valorizzando il regime di notificazione degli atti del procedimento tributario disciplinato dagli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 546 del 1992, è stata ritenuta valida la notifica del ricorso per cassazione effettuata presso l'avvocato che aveva rappresentato in primo grado il contribuente, poi rimasto contumace nel secondo.

In sostanza, risulta attualmente ancora controverso nella giurisprudenza della S.C. se, nel processo tributario, la notifica del ricorso per cassazione eseguita presso il procuratore domiciliatario della controparte costituitasi in primo grado ma rimasta contumace in appello sia valida (in forza del regime proprio degli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 546 del 1992) o meno (dandosi in tal caso prevalenza alle generali norme processuali civili) e, in caso di ritenuta invalidità, se detta notifica sia da ritenersi nulla, in quanto eseguita in un luogo diverso da quello previsto dall'art. 330, comma 3, c.p.c. ma non privo di un qualche collegamento col

destinatario (e come tale suscettibile di sanatoria mediante rinnovazione) ovvero del tutto inesistente.

Le questioni sono - ovviamente - strutturalmente connesse a quella affrontata, in termini più ampi, da Sez. U, n. 14916/2016, Virgilio, Rv. 640602-01 (che, in tema di ricorso per cassazione avverso le sentenze delle C.T.R., ha affermato che trova applicazione, con riguardo al luogo della sua notificazione, la disciplina dettata dall'art. 330 c.p.c., chiarendo altresì, che, in ragione del principio di ultrattività dell'indicazione della residenza o della sede e dell'elezione di domicilio effettuate in primo grado, sancito dall'art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, deve ritenersi valida la notificazione eseguita presso uno di tali luoghi, ai sensi del cit. art. 330, comma 1, seconda ipotesi, c.p.c., ove la parte non si sia costituita nel giudizio di appello oppure, costituitasi, non abbia espresso al riguardo alcuna indicazione), su cui si tornerà *amplius* nel successivo § 2.3.

Si occupa, infine, dei riflessi sulla notifica dell'atto di impugnazione (ovvero della sentenza), in ipotesi di cancellazione della società contribuente, originaria ricorrente in primo grado, dal registro delle imprese, Sez. 5, n. 30341/2018, Guida, Rv. 651560-01 che, facendo propri gli approdi cristallizzati da Sez. U, n. 15295/2014, Spirito, Rv. 631467-01 ed ormai costantemente ribaditi dalla giurisprudenza a questa successiva, afferma come la cancellazione dia luogo ad un fenomeno estintivo che priva la società della capacità di stare in giudizio, costituendo un evento interruttivo la cui rilevanza processuale è peraltro subordinata, ove la parte sia costituita a mezzo di procuratore, stante la regola dell'ultrattività del mandato alla lite, dalla dichiarazione in udienza ovvero dalla notificazione dell'evento alle altre parti; a tale principio consegue che: *a)* la notificazione della sentenza fatta a detto procuratore, ex art. 285 c.p.c., è idonea a far decorrere il termine per l'impugnazione nei confronti della società cancellata; *b)* il medesimo procuratore, qualora originariamente munito di procura alla lite valida per gli ulteriori gradi del processo, è legittimato a proporre impugnazione - ad eccezione del ricorso per cassazione, per cui è richiesta la procura speciale - in rappresentanza della società; *c)* è ammissibile la notificazione dell'impugnazione presso detto procuratore, ai sensi dell'art. 330, comma 1, c.p.c., senza che rilevi la conoscenza *aliunde* di uno degli eventi previsti dall'art. 299 c.p.c. da parte del notificante.

1.2. Limiti di ammissibilità delle impugnazioni incidentali tardive.

Sempre in termini generali si è posta la duplice questione concernente il contenuto ed i limiti di ammissibilità delle impugnazioni incidentali tardive ex art. 334 c.p.c., proposte dal destinatario del gravame principale (ovvero dal litisconsorte necessario cui viene esteso il contraddittorio ex art. 331 c.p.c.) parzialmente soccombente, cioè, dopo il

decorso dei termini per l'impugnazione o dopo aver prestato acquiescenza alla pronunzia del grado precedente (in ciò contrapponendosi tale mezzo di gravame, dunque, all'impugnazione incidentale tempestiva, regolata dall'art. 333 c.p.c., la quale è proposta nel rispetto del termine per l'impugnazione).

Il principio fondamentale dal quale muovere è quello affermato da Sez. 5, n. 18415/2018, De Masi, Rv. 649766-02, per la quale l'impugnazione incidentale tardiva è processualmente dipendente, ai sensi dell'art. 334, comma 2, c.p.c., da quella principale, la cui inammissibilità determina anche quella del gravame incidentale e, pertanto, ove la parte intenda ottenere, incondizionatamente, una decisione sulla propria impugnazione è tenuta a proporla tempestivamente, non potendo, in difetto, dolersi della mancata decisione sulla stessa.

Quanto all'oggetto, Sez. 5, n. 13651/2018, Castorina, Rv. 649085-01, ha chiarito che l'impugnazione incidentale tardiva è ammissibile anche se riguarda un capo della decisione diverso da quello oggetto del gravame o se investe lo stesso capo per motivi diversi da quelli già fatti valere, poiché la *ratio* della relativa disciplina è quella di consentire alla parte, che avrebbe di per sé accettato la decisione, di contrastare l'iniziativa della controparte, ove la stessa rimetta in discussione l'assetto degli interessi derivante dalla pronuncia impugnata, con la conseguenza che sussiste l'interesse ad impugnare tutte le volte che l'eventuale accoglimento del gravame principale darebbe luogo ad una soccombenza totale o più grave, secondo un'interpretazione conforme al principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., atteso che una diversa, e più restrittiva, interpretazione, imporrebbe a ciascuna parte di cautelarsi, effettuando un'autonoma impugnazione tempestiva della statuizione rispetto alla quale è rimasta soccombente.

Nell'analizzare compiutamente la questione e ponendosi, peraltro, nel medesimo solco interpretativo, Sez. 5, n. 18415/2018, De Masi, cit., muovendo dalla considerazione per cui i termini di costituzione di cui agli artt. 343 e 371 c.p.c. (relativi, rispettivamente, al processo di appello ed a quello per cassazione) non possono mai essere superati (pena l'inammissibilità dell'impugnazione incidentale), mentre, al contrario, quelli per impugnare possono esserlo, ex art. 334, comma 1, c.p.c., nell'ipotesi di soccombenza parziale reciproca ed in quella di impugnazione in cause inscindibili ex art. 331 c.p.c. (laddove la prima eccezione è giustificata da ragioni di equità, a garanzia della parità delle parti e della effettività dell'esercizio del diritto di difesa, mentre la seconda è dovuta alla indissolubilità del rapporto plurilaterale dedotto in giudizio, per cui l'impugnazione proposta nei termini nei confronti di uno dei litisconsorti, salva il termine nei confronti di tutti e, quindi, consente

sempre l'impugnazione, anche fuori termine, degli altri) e ribadita la proponibilità dell'appello incidentale tardivo anche nel processo tributario (ai sensi degli artt. 49 e 54, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992), osserva - in linea con gli ormai consolidati precedenti delle Sezioni Unite (Sez. U, n. 04640/1989, Sgroi, Rv. 464074-01; Sez. U, n. 00652/1998, Vittoria, Rv. 511882-01; Sez. U, n. 06034/2002, Proto, Rv. 553990-01) - che l'art. 334 c.p.c. integra una disposizione rivolta a rendere possibile l'accettazione della sentenza, in situazione di reciproca soccombenza, solo quando anche l'avversario tenga analogo comportamento, con la conseguenza che, in difetto di limitazioni oggettive, esso trova applicazione con riguardo a qualsiasi capo della sentenza medesima, ancorché autonomo rispetto a quello investito dall'impugnazione principale. Ciò non esclude, però, che tra l'impugnazione principale e quella incidentale tardiva esista una correlazione: la medesima decisione chiarisce, infatti, che mentre l'appello incidentale proposto tempestivamente gode di autonomia rispetto all'appello principale, non essendo condizionato dall'ammissibilità di quest'ultimo, il gravame incidentale tardivo è, al contrario, strettamente dipendente da quello principale, ripercuotendosi l'inammissibilità di quest'ultimo sulla ammissibilità del primo, ex art. 334, comma 2, c.p.c. In ultima analisi, pertanto, ove intenda ottenere, incondizionatamente, una decisione sulla propria impugnazione, la parte deve proporre impugnazione tempestiva e, se non ha esercitato tale potere, deve ritenersi che abbia implicitamente inteso accettare il rischio del passaggio in giudicato della sentenza già emessa, non potendosi dolere della mancata decisione della impugnazione tardivamente proposta. Per l'ipotesi nella quale si verifichi tale evenienza, Sez. 3, n. 15220/2018, D'Arrigo, Rv. 649306-01, precisa (affrontando la questione con riferimento al giudizio di legittimità, ma con principio estensibile anche all'appello) che le spese di lite vanno regolate nel senso che la soccombenza va riferita alla sola parte ricorrente in via principale, restando irrilevante se sul ricorso incidentale vi sarebbe stata soccombenza del controricorrente, atteso che la decisione della Corte di cassazione non procede all'esame dell'impugnazione incidentale e dunque l'applicazione del principio di causalità con riferimento al *decisum* evidenzia che l'instaurazione del giudizio è da addebitare soltanto alla parte ricorrente principale.

Diverge da tale impostazione, con precipuo riferimento al contenuto di tale specifica tipologia di gravame, Sez. L, n. 06156/2018, Blasutto, Rv. 647499-01 (in linea con Sez. 3, n. 12387/2016, Amendola A., Rv. 640322-01), per la quale l'impugnazione incidentale tardiva, da qualunque parte provenga, deve essere dichiarata inammissibile laddove l'interesse alla sua proposizione non possa ritenersi insorto per effetto dell'impugnazione principale, giacché il soccombente ha l'onere di

impugnare la sentenza entro i termini di legge, mentre l'art. 334 c.p.c. solo eccezionalmente concede alla parte, che non abbia ritenuto di impugnare la sentenza nei termini o vi abbia fatto acquiescenza, la facoltà di proporre impugnazione tardiva in via incidentale, in quanto l'interesse ad impugnare sia emerso dall'impugnazione principale (nella specie, la S.C. ha dichiarato inammissibile un ricorso incidentale tardivo riguardante l'omessa pronuncia sulle spese dell'ordinanza d'appello ai sensi dell'art. 348-*ter* c.p.c., affermando che il vizio denunciato determinava per l'impugnante incidentale effetti pregiudizievoli autonomi rispetto all'impugnazione principale).

2. Appello.

Il giudizio di appello nel processo tributario trova la propria disciplina negli artt. 52-61 del d.lgs. n. 546 del 1992 e, diversamente da quanto previsto per il giudizio di legittimità (v. *infra*, § 3), è governato da regole ibride, in quanto in parte specificamente dettate dal legislatore per tale grado di giudizio, in parte mutuate dal procedimento di primo grado tributario (cui espressamente rinvia l'art. 61, del d.lgs. n. 546 del 1992, ai sensi del quale «*nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione*»; cfr., ad esempio, Sez. 6-5, n. 04754/2018, Luciotti, Rv. 647254-02, relativamente all'operatività, anche in grado di appello, dell'art. 12, comma 5 (ora comma 7), del d.lgs. n. 546 del 1992, relativo all'ipotesi di omessa certificazione dell'autografia della sottoscrizione del contribuente in calce al mandato conferito al difensore), in parte, ancora, tratte dal c.p.c. (giusta il rinvio ad esso contenuto all'art. 49, d.lgs. n. 546 cit. «*alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*»).

In linea generale, l'atto introduttivo del grado di appello ha la forma del ricorso (art. 53, comma 1): esso, corredato - tra l'altro - da specifici motivi (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 predetto 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., *infra*, § 2.3.

Anteriormente alla novella intervenuta con d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, l'originaria formulazione dell'art. 53, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 prevedeva, inoltre, che, ove il ricorso non fosse stato notificato a mezzo ufficiale giudiziario, l'appellante dovesse, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'atto di gravame presso l'Ufficio di segreteria della commissione tributaria che aveva pronunciato la sentenza impugnata: a tal fine, peraltro - chiarisce Sez. 5, n. 24289/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650701-01, - doveva ritenersi sufficiente il deposito, ad opera dell'appellante ed al momento della costituzione in giudizio, della ricevuta di detta segreteria, attestante tale presentazione, senza che fosse necessario il rinvenimento della copia (integrale o meno) dell'atto medesimo nel fascicolo d'ufficio di primo grado rimesso alla C.T.R.

Allorché l'atto di gravame sia notificato a mezzo del servizio postale (vuoi per il tramite di ufficiale giudiziario, vuoi direttamente dalla parte ai sensi dell'art. 16 cit.) e l'appellato non si sia costituito, Sez. 6-5, n. 23793/2018, Mocci, Rv. 650364-01, ha chiarito come l'appellante abbia però l'onere - a pena di inammissibilità del gravame medesimo - di produrre in giudizio, prima della discussione, l'avviso di ricevimento attestante l'avvenuta notifica, od in alternativa di chiedere di essere rimesso in termini, ex art. 153 c.p.c., per produrre il suddetto avviso e di essersi attivato per tempo nel richiedere un duplicato all'Amministrazione postale, previa dimostrazione di averlo incolpevolmente perduto.

A seguito della proposizione del ricorso, l'appellante può chiedere alla C.T.R. di sospendere, in tutto o in parte, l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi, mentre è comunque riconosciuta al contribuente la facoltà di richiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, ove da questa possa derivargli un danno grave e irreparabile (art. 52, comma 2).

Sotto il profilo strettamente procedurale, poi, gli artt. 56, 57 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 ricalcano (pur non sovrapponendosi perfettamente ad essi), rispettivamente, gli artt. 346 (il primo) e 345 (i secondi due) c.p.c., mentre i successivi artt. 59 e 60 disciplinano, da un lato, le ipotesi di rimessione degli atti alla C.T.P. (in maniera non dissimile, peraltro, da quanto previsto dagli artt. 353 e 354 c.p.c.) e, dall'altro, la sanzione (ravvisata nella non riproponibilità, quale effetto della consumazione del potere di impugnazione) conseguente alla declaratoria di inammissibilità dell'appello. È allora evidente, rispetto a tale ultima regola, il richiamo all'analoga previsione contenuta nell'art. 358 c.p.c.: identità di disciplina espressamente confermata, peraltro, da Sez. 6-5, n. 04754/2018, Luciotti, Rv. 647254-01, la quale, con riguardo al principio di consumazione dell'impugnazione (che preclude la riproposizione di un secondo atto di

appello, anche nell'ipotesi in cui non sia ancora scaduto il termine per impugnare), ha chiarito che esso opera, tanto nel processo civile ordinario quanto in quello tributario, soltanto ove sia già intervenuta una declaratoria d'inammissibilità o improcedibilità del primo atto di gravame, con la conseguenza che, nel caso in cui questo sia viziato, ma non sia stata ancora adottata una pronunzia di inammissibilità dello stesso, può essere notificato un secondo atto di appello, immune dai vizi del precedente e destinato a sostituirlo, purché tale atto risultit empestivo rispetto al termine breve di impugnazione, decorrente, nell'ipotesi di mancata notificazione della sentenza, dalla data di proposizione del primo atto di appello, che equivale alla conoscenza legale della decisione da parte dell'impugnante.

Permea di sé, infine, l'intero procedimento di secondo grado, il divieto di *reformatio in peius* della pronunzia di prime cure, principio ricavabile dagli artt. 329 e 342 c.p.c. (Sez. 2, n. 25244/2013, Manna F., Rv. 628907-01), applicabili - per quanto evidenziato - all'appello tributario in virtù del richiamo contenuto nell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992: ne consegue che, una volta stabilito il *quantum devolutum*, la decisione di secondo grado che, in assenza di impugnazione della parte parzialmente vittoriosa (*sub specie* di appello principale ovvero incidentale), risulti più favorevole per quest'ultima di quanto non sia stata la sentenza impugnata, è affetta da extrapetizione, vizio che, ove ritualmente censurato in sede di legittimità, implica la cassazione senza rinvio della decisione medesima, ai sensi dell'art. 382 c.p.c. (Sez. 5, n. 12275/2018, Dell'Orfano, Rv. 648371-01).

2.1. La specificità dei motivi.

Come già rilevato, l'art. 53, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, dispone che «*il ricorso in appello contiene (…) gli estremi della sentenza impugnata, l'esposizione sommaria dei fatti, l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione*»: si tratta, dunque, di una formula pressoché reiterativa di quanto previsto dall'art. 342 c.p.c., peraltro nella versione anteriore alla novella di cui all'art. 54, del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv., con modif., dalla l. 7 agosto 2012, n. 134 («*l'appello si propone con citazione contenente l'esposizione sommaria dei fatti e i motivi specifici dell'impugnazione*»).

Alla base dell'interpretazione della disposizione v'è, dunque, il principio - da ritenersi ormai pacifico, tanto più alla luce di quanto affermato da Sez. U, n. 27199/2017, Cirillo E., Rv. 645991-01, in relazione ai novellati (in senso, peraltro, maggiormente restrittivo) testi degli artt. 342 e 434 c.p.c. – secondo cui la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, che, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, determinano l'inammissibilità del ricorso in appello

- non sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi essere ricavati, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (v., anche, Sez. 6-5, n. 20379/2017, Iofrida, Rv. 645045-01). Di analogo tenore **Sez. 5, n. 00707/2019, Fracanzani, Rv. 652180-01**, per cui la sanzione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, prevista dall'art. 53, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, deve essere interpretata restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. c.c., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi 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.

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.

Sul tema occorre richiamare, in via del tutto preliminare, al fine di delimitare l'ambito applicativo dell'appello incidentale e della mera riproposizione, il *dictum* di Sez. U, n. 11799/2017, Frasca, Rv. 644305-01, per il quale, ove un'eccezione di merito sia stata respinta in primo grado, in modo espresso o attraverso un'enunciazione indiretta che ne sottenda, chiaramente ed inequivocabilmente, la valutazione di infondatezza, la devoluzione al giudice d'appello della sua cognizione, da parte del convenuto rimasto vittorioso quanto all'esito finale della lite, esige la proposizione del gravame incidentale, non essendone, altrimenti, possibile il rilievo officioso ex art. 345, comma 2, c.p.c. - per il giudicato interno formatosi ai sensi dell'art. 329, comma 2, c.p.c. - né sufficiente la mera riproposizione, utilizzabile, invece, e da effettuarsi in modo espresso, ove quella eccezione non sia stata oggetto di alcun esame, diretto o indiretto, ad opera del giudice di prime cure, chiarendosi, altresì, che, in tal caso, la mancanza di detta riproposizione rende irrilevante in appello l'eccezione, se il potere di sua rilevazione è riservato solo alla parte, mentre, se competa anche al giudice, non ne impedisce a quest'ultimo l'esercizio ex art. 345, comma 2, c.p.c.

Detto principio è stato ribadito a proposito dell'eccezione di prescrizione rimasta assorbita in prime cure che, ove non specificamente riproposta in sede di gravame, preclude l'esame del relativo motivo di ricorso per cassazione (Sez. 6-5, n. 12191/2018, Carbone, Rv. 648484-01).

Chiarisce, tuttavia, cosa si debba intendere per «*riproposizione*» nel processo tributario Sez. 6-5, n. 30444/2017, Luciotti, Rv. 646990-01, la quale esclude che sia sufficiente, a tal fine, il generico richiamo al contenuto complessivo degli atti della precedente fase processuale, in quanto l'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992 impone, sotto pena di definitiva rinuncia, la specifica riproposizione in appello, in modo chiaro ed univoco e sia pure *per relationem*, delle questioni (domande o eccezioni che siano) non accolte dalla sentenza di primo grado (in applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto rinunciati i motivi posti a fondamento del ricorso introduttivo del primo grado di giudizio, essendosi la parte limitata, nelle controdeduzioni depositate nel giudizio d'appello, a richiamare i fatti e agli argomenti esposti nel suddetto ricorso).

Ha precisato, per altro verso, Sez. 5, n. 14534/2018, Greco, Rv. 649002-01, che nel processo tributario, l'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 c.p.c., all'appellato e non all'appellante, principale o incidentale che sia, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione «non accolta», non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato (ad esempio, perché ritenute assorbite), non essendo ipotizzabile, in relazione alle domande o alle eccezioni espressamente respinte, la terza via - riproposizione/rinuncia - rappresentata dagli artt. 56 del d.lgs. cit. e 346 c.p.c., rispetto all'unica alternativa possibile dell'impugnazione - principale o incidentale - o dell'acquiescenza, totale o parziale, con relativa formazione di giudicato interno.

Sul punto, infine, appare opportuno evidenziare che, avuto riguardo al termine ultimo entro cui la riproposizione può essere svolta, **Sez. U, n. 07940/2019, Falaschi, Rv. 653280-01**, sia pure pronunziandosi in relazione all'art. 346 c.p.c., ha recentemente chiarito che nel processo ordinario di cognizione risultante dalla novella di cui alla l. n. 353 del 1990 e dalle successive modifiche, le parti del processo di impugnazione, nel rispetto dell'autoresponsabilità e dell'affidamento processuale, sono tenute, per sottrarsi alla presunzione di rinuncia (al di fuori delle ipotesi di domande e di eccezioni esaminate e rigettate, anche implicitamente, dal primo giudice, per le quali è necessario proporre appello incidentale ex art. 343 c.p.c.), a riproporre ai sensi dell'art. 346 c.p.c. le domande e le eccezioni non accolte in primo grado, in quanto rimaste assorbite, con il primo atto difensivo e comunque non oltre la prima udienza, trattandosi di fatti rientranti già nel *thema probandum* e nel *thema decidendum* del giudizio di primo grado.

2.3. Termine per la proposizione.

Anche il processo tributario conosce un doppio termine (breve e lungo) di impugnazione.

Quanto al primo, l'art. 51, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, prevede che, ove la legge non disponga diversamente, il termine per impugnare la sentenza della Commissione tributaria è di sessanta giorni, decorrente dalla sua notificazione ad istanza di parte: quest'ultima è effettuabile anche a mani della parte soccombente, ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. n. 546 del 1992, nella formulazione successiva alle modifiche apportate dall'art. 3 del d.l. 25 marzo 2010, n. 40, conv., con modif., in l. 22 maggio 2010, n. 73 (Sez. 5, n. 04616/2018, Di Geronimo, Rv. 647548-01) e può essere eseguita anche ai sensi della l. n. 53 del 1994, in quanto affidata a formalità di maggior rigore rispetto all'ordinaria notifica diretta a mezzo del servizio postale tramite raccomandata con avviso di ricevimento ed avente pertanto effetti equipollenti rispetto alla stessa (Sez. 6-5, n. 24909/2018, Napolitano, Rv. 651105-01).

Avuto riguardo al termine lungo, invece, l'art. 38, comma 3, dello stesso decreto chiarisce che, se nessuna delle parti provveda alla notificazione della sentenza, si applica l'art. 327, comma 1, c.p.c., salvo che la parte non costituita dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza. In particolare, Sez. 5, n. 19979/2018, Mengoni, Rv. 650147-01, osserva come la modifica dell'art. 327 c.p.c., introdotta dall'art. 46 della l. n. 69 del 2009, che ha sostituito con il termine di decadenza di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza l'originario termine annuale, è applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009, restando invece irrilevante il momento dell'instaurazione di una successiva fase o di un successivo grado di giudizio.

Applicando, peraltro, principi consolidati - sia pure con riferimento al processo civile ordinario - se, da un lato, Sez. 6-5, n. 13546/2018, Manzon, Rv. 648692-01 (dando continuità a Sez. 3, n. 17313/2015, De Stefano, Rv. 636514-01), chiarisce che il computo del termine di decadenza ex art. 327 c.p.c. deve essere operato, ai sensi degli artt. 155, comma 2, c.c. e 2963, comma 4, c.c., non *ex numeratione,* bensì *ex nominatione dierum* (sicché, indipendentemente dall'effettivo numero dei giorni compresi nel periodo, il termine cd. lungo scade allo spirare della mezzanotte del giorno del mese corrispondente a quello in cui il termine stesso ha cominciato a decorrere), dall'altro, Sez. 6-5, n. 03787/2018, Cirillo E., Rv. 647117-01, ha ribadito (conformemente a quanto a suo tempo affermato da Sez. 3, n. 24816/2005, Scarano, Rv. 585728-01 e sia pure con riferimento alle originarie discipline, codicistica come speciale) la

«neutralità» del periodo di sospensione feriale rispetto al decorso del termine lungo con conseguente possibilità di suo computo doppio, ove esso (della durata di un anno, nella disciplina applicabile *ratione temporis* alla fattispecie sottoposta al vaglio della S.C.) non sia decorso interamente al sopraggiungere del nuovo periodo feriale.

Rispetto, invece, all'operatività della disciplina del «contumace involontario», richiamata dal secondo periodo dell'art. 38, comma 3, giacché a tal fine occorre che la parte dimostri l'«ignoranza del processo», Sez. 6-5, n. 24899/2018, Manzon, Rv. 650979-01, precisa che detta situazione non può essere invocata dalla parte costituita in giudizio, senza che assuma rilievo l'omessa comunicazione della data di trattazione, in quanto la nullità della decisione pronunciata all'esito della stessa deve essere tempestivamente dedotta in sede di gravame e non trovando peraltro applicazione nelle controversie tributarie i principi dell'equo processo di cui all'art. 6 CEDU.

Piuttosto, come rilevato da Sez. 6-5, n. 18279/2018, Conti, Rv. 649806-01, adempiendo la comunicazione della data di udienza, ai sensi dell'art. 31 del d.lgs n. 546 del 1992 (applicabile anche ai giudizi di appello in relazione al richiamo operato dall'art. 61 del decreto cit.), ad un'essenziale funzione di garanzia del diritto di difesa e del principio del contraddittorio, l'omessa comunicazione alle parti, almeno trenta giorni prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza di discussione, determina la nullità della decisione comunque pronunciata (cfr., per l'affermazione del medesimo principio in relazione alle conseguenze derivanti dall'omessa comunicazione della fissazione dell'udienza innanzi alla Commissione Tributaria Centrale, Sez. 5, n. 25516/2018, Penta, Rv. 650951-01).

Con riferimento, infine, alla notifica dell'atto di appello, la stessa va eseguita - come anticipato *retro* § 2 - secondo quanto prescritto dall'art. 16, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 e valgono, rispetto al regime della sua validità, le regole dettate da Sez. U, n. 14916/2016, Virgilio, Rv. 640604-01 (pur se in tale frangente esposte con riferimento alla notifica del ricorso per cassazione): in virtù di tale pronunzia, infatti, l'inesistenza della notificazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità, elementi che vanno individuati:

a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta

attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato;

b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, *ex lege*, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa.

Sicché, ad esempio, è stata ritenuta nulla - e non inesistente - e, dunque, rinnovabile ex art. 291 c.p.c., la notifica dell'atto di appello effettuata nei confronti dell'originario difensore revocato, anziché in favore di quello nominato in sua sostituzione, quand'anche il notificante avesse avuto conoscenza legale di detta sostituzione (Sez. 6-5, n. 01798/2018, Manzon, Rv. 647104-01).

Grava sul notificante il rischio della tempestività della notificazione del gravame sicché, laddove la stessa sia effettuata in prossimità della scadenza dei termini di impugnazione e non si perfezioni per cause imputabili al notificante - quale deve ritenersi la circostanza che il destinatario non era conosciuto nel luogo indicato dal richiedente – si determina il passaggio in giudicato della sentenza impugnata (Sez. 5, n. 30245/2018, Fraulini, Rv. 651559-01).

Peraltro, poiché al giudizio di appello devono partecipare tutte le parti del processo di primo grado, nell'ipotesi di litisconsorti pretermessi si è ritenuto sussistente l'obbligo, per la C.T.R., di provvedere ai sensi dell'art. 331 c.p.c., ordinando l'integrazione del contraddittorio nei loro confronti, a pena di nullità della sentenza di secondo grado. Ciò implica che, ove si sia verificata la non integrità del contraddittorio e la stessa non sia stata rilevata dal giudice di appello che, con la decisione della controversia nel merito, ne abbia implicitamente accertato la regolarità, il relativo *error in procedendo*, traducendosi in un *error in iudicando*, non determina l'inesistenza ma la nullità della sentenza, sicché il vizio, in virtù del principio dell'assorbimento delle nullità in motivi di gravame, deve essere dedotto mediante ricorso per cassazione (proposto anche dopo il decorso del termine cd. lungo per impugnare in presenza dei presupposti di cui all'art. 327, comma 2, c.p.c.), formandosi, in difetto, il giudicato sulla questione (Sez. 5, n. 19574/2018, Gori, Rv. 649855-01).

Più in generale, il principio trova applicazione anche nel caso di litisconsorzio processuale (che determina l'inscindibilità delle cause anche ove non sussisterebbe il litisconsorzio necessario di natura sostanziale), evenienza rispetto alla quale - osserva Sez. 5, n. 27616/2018, Dell"Orfano, Rv. 651077-01 - l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di

tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice d'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 d'ufficio anche in sede di legittimità (in senso sostanzialmente conf. Sez. 5, n. 04597/2018, Delli Priscoli, Rv. 647273-01).

2.4. Difesa tecnica.

Anche nel processo tributario è prevista, per le controversie il cui valore superi gli euro 3.000,00 (limite così determinato dall'art. 9, comma 1, lett. *e)*, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156), l'assistenza necessaria di un difensore abilitato, come disposto dall'art. 12, commi 1 e 2, d.lgs. n. 546 del 1992: l'omissione, da parte del giudice adito, dell'ordine, alla parte privata che ne sia priva, di munirsi di un difensore, dà però luogo ad una nullità relativa, che può essere eccepita in appello solo dalla parte di cui sia stato leso il diritto ad un'adeguata difesa tecnica, poiché l'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 deve essere interpretato, in una prospettiva costituzionalmente orientata, in linea con l'esigenza di assicurare l'effettività del diritto di difesa in vista di un'adeguata tutela contro gli atti della P.A., evitando, allo stesso tempo, irragionevoli sanzioni di inammissibilità che si risolvano in danno del soggetto che si intende tutelare, tenendo altresì conto che nel processo tributario il difetto di assistenza tecnica non incide sulla rappresentanza processuale, atteso che l'incarico al difensore può essere conferito anche in udienza pubblica, successivamente alla proposizione del ricorso e non dà luogo, pertanto, ad una nullità attinente alla costituzione del contraddittorio (Sez. 5, n. 11435/2018, Greco, Rv. 648072-01).

Sul tema della difesa tecnica nel processo tributario in sede di appello sono recentemente intervenute le Sezioni Unite della S.C. chiarendo, per un verso, che l'ordine impartito dal giudice al contribuente, nel giudizio di primo grado, di munirsi di assistenza tecnica - nel caso in cui lo stesso contribuente non si sia avvalso dell'assistenza di un difensore abilitato per proporre l'impugnazione dell'atto impositivo - ancorché astrattamente ammissibile anche in secondo grado, non deve essere reiterato, con conseguente inammissibilità dell'appello per mancanza di *ius postulandi* e, per un altro, che l'impugnazione è parimenti inammissibile, senza che la C.T.R. debba prima formulare l'invito a munirsi di difensore, se la medesima parte, sfornita in grado di appello della necessaria difesa tecnica, nel giudizio davanti alla C.T.P. sia stata comunque resa edotta dall'eccezione di controparte della necessità dell'assistenza tecnica (Sez. U, n. 29919/2017, Chindemi, Rv. 646624-01).

L'incarico al difensore può essere conferito con atto pubblico o con scrittura privata autenticata ovvero anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato; ove, al contrario, l'incarico sia conferito all'udienza pubblica ciò può avvenire anche verbalmente e se ne dà atto a verbale. Tale previsione, contenuta nell'originario comma 5 dell'art. 12 ed attualmente riprodotta nel comma 7 (come novellato dal d.lgs. n. 156 del 2015) è destinata ad operare anche in grado di appello, stante il richiamo alle prescrizioni del primo grado da parte dell'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 6-5, n. 04754/2018, Luciotti, Rv. 647254-02).

Peculiare è, infine, il caso affrontato da **Sez. 5, n. 14942/2019, Trisscari, Rv. 654073-01**, che ha affermato il principio per cui in una causa di valore superiore ad euro 2.582,28, quando il contribuente, dopo avere proposto il ricorso personalmente, sani l'irritualità munendosi di assistenza tecnica, le prescritte preclusioni processuali vanno ricollegate al primo atto compiuto dal difensore abilitato, al quale va garantito l'esercizio effettivo del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., senza limitazioni derivanti da precedenti impostazioni del ricorrente (nella specie, a fronte di impugnazione del contribuente unicamente per ragioni attinenti al merito, il difensore, nel giudizio di primo grado conseguente alla rimessione del giudice del gravame, aveva eccepito il difetto di legittimazione passiva).

2.4.1. *Segue*. La creazione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione ed i riflessi sui processi in corso.

L'art. 1 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv., con modif., in l. 1° dicembre 2016, n. 225, ha istituito l'Agenzia delle entrate-Riscossione, ente pubblico economico chiamato a svolgere *ex lege* le funzioni relative alla riscossione nazionale: l'Ente è infatti sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze ed è strumentale dell'Agenzia delle entrate, cui è attribuita la titolarità della riscossione nazionale ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv., con modif., in l. 2 dicembre 2005, n. 248. In particolare, l'Agenzia delle entrate-Riscossione è subentrata, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia sciolte a decorrere dal 1° luglio 2017 (ad eccezione di Equitalia Giustizia).

A tale riguardo, la Corte di cassazione ha ritenuto - con riferimento ai procedimenti pendenti innanzi a sè in sede di legittimità, ma con principio valevole per tutti i gradi di giudizio - che, ove l'Agenzia delle entrate-Riscossione, quale successore *ope legis* di Equitalia, ex art. 1 del d.l. n. 193 cit., si costituisca formalmente in giudizio in un nuovo processo,

come in uno già pendente alla data della propria istituzione, deve avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato a pena di nullità del mandato difensivo, salvo che alleghi le fonti del potere di rappresentanza ed assistenza dell'avvocato del libero foro prescelto, fonti che devono essere congiuntamente individuate sia in un atto organizzativo generale contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati del libero foro, sia in un'apposita delibera, da sottoporre agli organi di vigilanza, la quale indichi le ragioni che, nel caso concreto, giustificano tale ricorso alternativo ai sensi dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933 (Sez. 5, n. 28741/2018, Stalla, Rv. 651604-02). La successiva Sez. 5, n. 33639/2018, Fichera, Rv. 651915-01, ha poi chiarito che nell'ipotesi in cui tale costituzione non avvenga con il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, in assenza di un atto organizzativo generale e della delibera attestante le ragioni che in virtù dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933 consentono il conferimento del mandato ad un avvocato del libero foro, il processo prosegue tra le parti originarie ai sensi dell'art. 111 c.p.c. (per la configurazione della successione tra i due enti in questi termini v. Sez. 5, n. 15869/2018, Castorina, Rv. 649219-01).

2.5. *Nova* in appello.

Gli artt. 57 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 ricalcano (pur non sovrapponendosi perfettamente ad esso) l'art. 345 c.p.c., prevedendo un doppio regime: è anzitutto confermato il divieto di *nova* in appello, con riferimento a domande ed eccezioni (cfr. l'art. 57, commi 1 e 2); a riguardo, **Sez. 5, n. 17231/2019, Balsamo, in corso di massimazione**, chiarisce che la novità della domanda deve essere verificata non tanto in base alle controdeduzioni di primo grado dell'Ufficio, ma in stretto ed esclusivo riferimento alla pretesa effettivamente avanzata nell'atto impositivo impugnato e, quindi, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, poiché il processo tributario, in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso, nel quale l'Ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale, e la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato, sia per quanto riguarda il *petitum* sia per quanto riguarda la *causa petendi*. Analogamente **Sez. 5, n. 12467/2019, Bernazzani, Rv. 653676-01,** evidenzia che nel processo tributario d'appello, l'Amministrazione finanziaria non può mutare i termini della contestazione, deducendo motivi diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento, in quanto il divieto di domande nuove previsto all'art. 57, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 trova applicazione anche nei confronti dell'Ufficio finanziario, al quale non è consentito, innanzi al giudice del gravame, avanzare pretese diverse, sotto il profilo del

fondamento giustificativo e, dunque, sul piano della *causa petendi*, da quelle recepite nell'atto impositivo, altrimenti ledendosi la concreta possibilità per il contribuente di esercitare il diritto di difesa attraverso l'esternazione dei motivi di ricorso, i quali, necessariamente, vanno rapportati a ciò che nell'atto stesso risulta esposto.

Diversamente è a dirsi, invece, per le prove, in quanto 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 e anche se la parte non dimostri di essere stata nell'impossibilità di produrli prima, ferma, però, la possibilità di considerare tale condotta ai fini della regolamentazione delle spese di lite, nella quale sono ricomprese, ex art. 15 del medesimo d.lgs., quelle determinate dalla violazione del dovere processuale di lealtà e probità (Sez. 5, n. 08927/2018, De Masi, Rv. 647710-01, la quale si pone nel solco, tra le altre, di Sez. 5, n. 27774/2017, Greco, Rv. 646223 - 01).

Tale principio, applicabile anche in favore dalla parte rimasta contumace in primo grado (Sez. 5, n. 29568/2018, Giudicepietro, Rv. 651548-01), è stato ritenuto operante anche nell'ipotesi di deposito, in sede di gravame, dell'atto impositivo notificato, trattandosi di mera difesa, volta a contrastare le ragioni poste a fondamento del ricorso originario e non di eccezione in senso stretto, per la quale opera la preclusione di cui all'art. 57 del decreto cit. (Sez. 5, n. 08313/2018, Stalla, Rv. 647688-01).

La libera producibilità di documenti in appello incontra, però, un limite nel termine di decadenza per provvedervi, dovendo il relativo deposito avvenire, ai sensi dell'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, entro venti giorni liberi antecedenti l'udienza e nel rispetto di quanto previsto dall'art. 24, comma 1 dello stesso decreto. Peraltro l'inosservanza di detto termine (rilevabile d'ufficio dal giudice anche nel caso di rinvio meramente interlocutorio dell'udienza o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva: Sez. 5, n. 29087/2018, Balsamo, Rv. 651276-01), deve ritenersi sanata ove il documento sia stato già depositato, benché irritualmente, nel giudizio di primo grado, poiché nel processo tributario i fascicoli di parte restano inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio sino al passaggio in giudicato della sentenza, senza che le parti abbiano la possibilità di ritirarli, con la conseguenza che la documentazione ivi prodotta è acquisita automaticamente e ritualmente nel giudizio di impugnazione (Sez. 5, n. 05429/2018, D'Orazio, Rv. 647276-01).

Quanto, invece, all'ambito «oggettivo» di operatività del divieto ex art. 57 cit., Sez. 5, n. 31626/2018, Condello, Rv. 651628-01, lo perimetra in maniera restrittiva ai giudizi avverso il silenzio silenzio-rifiuto formatosi su una istanza di rimborso: muovendo dal presupposto che il contribuente

deve in tal caso dimostrare che, in punto di fatto, non sussiste alcuna delle ipotesi che legittimano il rifiuto, ne trae la conclusione per cui l'Amministrazione finanziaria può, dal canto suo, difendersi «a tutto campo», non essendo vincolata ad una specifica motivazione di rigetto, con la conseguenza che le eventuali «falle» del ricorso introduttivo possono essere eccepite in appello dall'Amministrazione a prescindere dalla preclusione posta dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto, comunque, attengono all'originario *thema decidendum* (sussistenza o insussistenza dei presupposti che legittimano il rifiuto del rimborso), fatto salvo il limite del giudicato.

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).

È in primo luogo consolidato il principio - ribadito da ultimo da **Sez. 5, n. 05556/2019, Saija, Rv. 652787-01** - per il quale, a seguito del trasferimento alle Agenzie fiscali dei rapporti giuridici, dei poteri e delle competenze, in precedenza facenti capo al Ministero delle finanze, ai sensi dell'art. 57, comma 1, del d.lgs. n. 300 del 1999, il Ministero non è più legittimato a proporre ricorso per cassazione nel processi pendenti, riguardanti i servizi attribuiti all'Agenzia delle Dogane, perché, a partire dal 1° gennaio 2001 (giorno di inizio di operatività delle agenzie fiscali, in virtù dell'art. 1 del d.m. 28 dicembre 2000) la legittimazione ad impugnare spetta esclusivamente a tale Agenzia.

In proposito, avuto riguardo alla procura speciale, necessaria per la proposizione del ricorso per cassazione, le Agenzie fiscali, ai sensi dell'art. 72 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, possono avvalersi, ex art. 43 del r.d. 30 ottobre 1993, n. 611, del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato che, in forza di tali disposizioni, si pone con esse in un rapporto di immedesimazione organica, ben diverso da quello determinato dalla procura *ad litem*, che trova fondamento nell'*intuitus fiduciae* e nella personalità della prestazione; ne consegue che, poiché gli avvocati dello Stato esercitano le loro funzioni innanzi a tutte le giurisdizioni ed in qualunque sede, senza bisogno di mandato, neppur quando, come nel caso del ricorso per cassazione, è richiesto il mandato speciale ed avendo la

difesa erariale carattere impersonale, donde la piena fungibilità tra gli avvocati dello Stato nel compimento di atti processuali relativi ad un medesimo giudizio, l'atto introduttivo di questo è valido anche se la sottoscrizione è apposta da avvocato diverso da quello che materialmente ha redatto l'atto, unica condizione richiesta essendo la spendita della qualità professionale abilitante alla difesa (Sez. 5, n. 13627/2018, Fasano, Rv. 648677-01).

Per altro verso si è evidenziato che, ai fini dell'ammissibilità del ricorso per cassazione, qualora l'originale dell'atto rechi la firma del difensore munito di procura speciale e l'autenticazione, ad opera del medesimo, della sottoscrizione della parte che la procura ha conferito, la mancanza di tale firma e dell'autenticazione nella copia notificata non determinano l'invalidità del ricorso, purché la copia stessa contenga elementi, quali l'attestazione dell'ufficiale giudiziario che la notifica è stata eseguita ad istanza del difensore del ricorrente, idonei ad evidenziare la provenienza dell'atto dal difensore munito di mandato speciale (Sez. 5, n. 01981/2018, Stalla, Rv. 646701-01). Sostanzialmente nel medesimo senso, più di recente, si è pronunziata **Sez. 5, n. 17963/2019, Condello, in corso di massimazione**, per la quale, ai fini dell'ammissibilità del ricorso per cassazione, non occorre che la procura sia integralmente trascritta nella copia notificata all'altra parte, ben potendosi pervenire, attraverso altri elementi, alla ragionevole certezza che il mandato sia stato conferito prima della notificazione dell'atto.

L'applicazione dei principi generali del giudizio di legittimità implica che il mancato rispetto del dovere di chiarezza e sinteticità degli atti processuali (che, fissato dall'art. 3, comma 2, del c.p.a., esprime tuttavia un principio generale del diritto processuale, destinato ad operare anche nel processo civile), espone il ricorrente al rischio di una declaratoria d'inammissibilità dell'impugnazione, non già per l'irragionevole estensione del ricorso (la quale non è normativamente sanzionata), ma in quanto rischia di pregiudicare l'intellegibilità delle questioni, rendendo oscura l'esposizione dei fatti di causa e confuse le censure mosse alla sentenza gravata, ridondando nella violazione delle prescrizioni di cui ai nn. 3 e 4 dell'art. 366 c.p.c., assistite - queste sì - da una sanzione testuale di inammissibilità (**Sez. 5, n. 08009/2019, Federici, Rv. 653337-01**).

Poiché, poi, il ricorso per cassazione deve essere corredato, a pena di inammissibilità, dall'indicazione dei «*motivi per i quali si chiede la cassazione*» (art. 366, comma 1, c.p.c.), **Sez. 5, n. 02912/2019, Guida Rv. 652338-01**, ne trae la conclusione che lìesplicita enunciazione delle conclusioni non è un requisito essenziale di forma-contenuto dell'atto, ove in ogni caso si desuma con certezza, dal contenuto del ricorso, la volontà dell'impugnante di ottenere l'annullamento della decisione.

Analoghe considerazioni valgono, nella sostanza, per il controricorso, pur dovendosene predicare la diversa funzione rispetto al ricorso; precisamente, **Sez. 5, n. 01150/2019, Saija, Rv. 652710-01** osserva che, assolvendo - ai fini del rispetto del requisito di cui all'art. 366, comma 1, n. 3, c.p.c. (richiamato dall'art. 370, comma 2, c.p.c., «in quanto è possibile») - alla sola funzione di contrastare l'impugnazione altrui, il controricorso deve contenere l'autonoma esposizione sommaria dei fatti della causa soltanto nel caso in cui con esso venga proposta impugnazione incidentale, stante l'autonomia di questa rispetto all'impugnazione principale; tuttavia, qualora il controricorrente, pur senza proporre impugnazione incidentale, sollevi eccezioni sull'ammissibilità del ricorso che implichino una valutazione del materiale documentale delle fasi di merito, il controricorso deve contenere una sufficiente ed autonoma esposizione dei fatti di causa inerenti a dette eccezioni, in modo da consentire alla Corte di legittimità di verificarne la portata, dalla sola lettura dell'atto.

Quanto, poi, all'osservanza - ai fini dell'ammissibilità del ricorso - dell'art. 369, comma 2, n. 2, c.p.c., ove il ricorrente alleghi che la sentenza gli è stata notificata a mezzo posta, o tale circostanza risulti dagli atti, per **Sez. 5, n. 06864/2019, Condello, Rv. 653318-01**, è sufficiente che lo stesso ricorrente depositi, insieme al ricorso, copia autentica della sentenza corredata di documentazione comprovante la spedizione dell'atto, spettando al controricorrente, anche in ossequio al principio di vicinanza della prova, l'onere di contestare il rispetto del termine breve d'impugnazione, mediante il deposito dell'avviso di ricevimento di cui egli ha la materiale disponibilità.

Anche nel processo tributario, peraltro, la previsione di inammissibilità del ricorso per cassazione, di cui all'art. 348-*ter*, comma 5, c.p.c., che esclude che possa essere impugnata ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. la sentenza di appello «*che conferma la decisione di primo grado*», non si applica, agli effetti dell'art. 54, comma 2, del d.l. n. 83 del 2012, conv. in l. n. 134 del 2012, nei giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione anteriormente all'11 settembre 2012 (Sez. 5, n. 11439/2018, Fasano, Rv. 648075-01).

4. Il giudizio di rinvio.

Regole «speciali» e, dunque, prevalenti rispetto alla disciplina dettata dall'art. 392 c.p.c. operano nel processo tributario in caso di riassunzione a seguito di cassazione con rinvio, trovando applicazione l'art. 63 del d.lgs. n. 546 del 1992 che detta, al riguardo, una compiuta ed esaustiva disciplina.

Anche in tale peculiare ambito resta, tuttavia, valido il principio per cui nel giudizio di rinvio, configurato dall'art. 394 c.p.c. quale giudizio ad

istruzione sostanzialmente «chiusa», è preclusa l'acquisizione di nuove prove, e segnatamente la produzione di nuovi documenti, anche se consistenti in una perizia d'ufficio disposta in altro giudizio, salvo che la loro produzione non sia giustificata da fatti sopravvenuti riguardanti la controversia in decisione, da esigenze istruttorie derivanti dalla sentenza di annullamento della Corte di cassazione o dall'impossibilità di produrli in precedenza per causa di forza maggiore (Sez. 6-5, n. 26108/2018, La Torre, Rv. 651434-01).

Più in generale, **Sez. 5, n. 04070/2019, Zoso, Rv. 652593-01**, osserva che, in caso di cassazione con rinvio, il giudice di merito, se è tenuto ad uniformarsi al principio di diritto enunciato dalla Corte per le questioni già decise, per gli altri aspetti della controversia rimasti impregiudicati o non definiti nelle precorse fasi del giudizio deve esaminare *ex novo* il fatto della lite e pronunciarsi su tutte le eccezioni sollevate e pretermesse nei precedenti stati processuali, indipendentemente dalla relativa riproposizione, senza che rilevi l'eventuale contumacia della parte interessata, che non può implicare rinuncia o abbandono delle richieste già specificamente rassegnate od acquisite al giudizio; ne consegue che dalla contumacia della parte nel giudizio di rinvio non può derivare la rinuncia alle domande riproposte nel grado di appello e, pertanto, non sussiste alcuna preclusione da giudicato interno.

Infine, ai fini della validità dell'atto di riassunzione in sede di rinvio: *a)* Sez. 5, n. 08936/2018, Condello, Rv. 647822-01, non richiede una specifica indicazione del *petitum*, ritenendo sufficiente il richiamo al ricorso introduttivo del giudizio ed al contenuto del provvedimento in base al quale avviene la riassunzione; *b)* Sez. 5, n. 32276/2018, Nonno, Rv. 651789-01, precisa che l'omessa o tardiva riassunzione, nel termine di legge, del giudizio a seguito di rinvio dalla Corte di cassazione ne determina l''estinzione la quale, differentemente da quanto avviene nel giudizio ordinario, è rilevabile anche d'ufficio ex artt. 45, comma 3, e 63 del d.lgs. n. 546 del 1992, e comporta il venir meno dell'intero procedimento, con conseguente definitività dell'avviso di accertamento; **Sez. 5, n. 11430/2019, Fraulini, Rv. 653669-01**, richiede, in ogni caso, 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.

5. La revocazione.

L'istituto della revocazione è disciplinato agli artt. dal 64 al 67 del d.lgs. n. 546 del 1992 ed è stato novellato dal d.lgs. n. 156 del 2015.

Anche nel processo tributario la revocazione è regolata dalle previsioni afferenti il grado di giudizio nel quale fu emesso il provvedimento oggetto di revocazione, in quanto non derogate da norme specifiche, mentre i provvedimenti interessati da tale forma di impugnazione hanno subito una sostanziale modifica, essendosi passati dalla previsione originaria, contenuta al comma 1, dell'art. 64, del d.lgs. n. 546 del 1992, per cui «*contro le sentenze delle Commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile*» a quella, attuale, in virtù della quale «*le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle commissioni tributarie possono essere impugnate ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile*».

Delle modifiche intervenute, *in parte qua,* con la richiamata riforma del 2015 da altresì conto Sez. 6-5, n. 00327/2018, Luciotti, Rv. 647097-01, la quale ha chiarito che, ai sensi dell'art. 64, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nel testo modif. dall'art. 9, comma 1, lett. *cc)*, del d.lgs. n. 156 del 2015, applicabile ai ricorsi depositati a decorrere dal 1° gennaio 2016), la revocazione cd. ordinaria è ammissibile anche se la stessa sentenza sia stata oggetto di ricorso per cassazione, in conformità, peraltro, all'art. 398, comma 4, c.p.c. (secondo cui «*la proposizione della revocazione non sospende il termine per proporre il ricorso per cassazione o il procedimento relativo*»), norma operante nel processo tributario, stante il generale rinvio al codice di procedura civile di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Si occupa, in particolare, del dolo processuale di una parte in danno dell'altra - quale motivo di revocazione della sentenza, ai sensi dell'art. 395, n. 1, c.p.c., in quanto consista in un'attività deliberatamente fraudolenta, concretantesi in artifici o raggiri tali da paralizzare, o sviare, la difesa avversaria ed impedire al giudice l'accertamento della verità, facendo apparire una situazione diversa da quella reale - Sez. 6-5, n. 22851/2018, Luciotti, Rv. 650814-01, per la quale tale fattispecie non è integrata dalla semplice allegazione di fatti non veritieri favorevoli alla propria tesi, dal silenzio su fatti decisivi della controversia o dalla mancata produzione di documenti, che possono piuttosto configurare comportamenti censurabili sotto il diverso profilo della lealtà e correttezza processuale, ma non pregiudicano il diritto di difesa della controparte, la quale resta pienamente libera di avvalersi dei mezzi offerti dall'ordinamento al fine di pervenire all'accertamento della verità.

Sez. 5, n. 08630/2019, De Masi, Rv. 653530-01, chiarisce, infine, che l'inammissibilità della revocazione delle decisioni della Corte di

cassazione ai sensi dell'art. 395 n. 5 c.p.c. non si pone in contrasto - oltre che con i principi di cui agli artt. 3, 24 e 111 Cost. - con il diritto dell'Unione europea, non recando alcun *vulnus* al principio di effettività della tutela giurisdizionale dei diritti, atteso che la stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia riconosce l'importanza del principio della cosa giudicata, rimettendone la concreta attuazione all'autonomia processuale dei singoli Stati membri.

6. Il versamento del doppio del contributo unificato

La soccombenza è una nozione che consente di identificare un *proprium* del giudizio di impugnazione, ossia la condanna al pagamento del doppio del contributo unificato, secondo quanto previsto, per i procedimenti iniziati in data successiva al 30 gennaio 2013, dall'art. 13, comma 1-*quate*r, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. 24 dicembre 2012, n. 228).

In proposito, però, mentre Sez. 6-5, n. 17215/2018, Mocci, Rv. 649379-01, ribadisce che la previsione trova applicazione anche nel processo tributario di merito (quindi, di regola in appello) sicché, nell'ipotesi di declaratoria di infondatezza, inammissibilità o improcedibilità dell'impugnazione (ma non di estinzione del relativo giudizio: cfr. Sez. 5, n. 25485/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650803-01), segue la condanna del ricorrente al versamento, in favore dell'Erario, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato di tutt'altro avviso è Sez. 6-5, n. 15111/2018, Napolitano, Rv. 649208-02, per la quale la quale l'art. 13 cit. non trova applicazione nei giudizi tributari di merito, trattandosi, come evidenziato anche Corte Cost. n. 18/2018, di una misura eccezionale di carattere sanzionatorio, la cui operatività deve, pertanto, essere circoscritta al processo civile.

Quanto al giudizio di cassazione, invece, **Sez. 5, n. 01343/2019, Cavallari, Rv. 652317-01**, ribadisce che la condanna al pagamento del doppio del contributo unificato non può essere pronunciata nei confronti del ricorrente incidentale tardivo il cui gravame abbia perso efficacia ex art. 334, comma 2, c.p.c., trattandosi di una sanzione conseguente alle sole declaratorie di infondatezza nel merito ovvero di inammissibilità o improcedibilità dell'impugnazione ex art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002.

CAPITOLO IV

LITISCONSORZIO NECESSARIO

(di Eleonora Reggiani)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La portata dirimente di Sez. U n. 1052 del 2007. – 3. Sintesi delle questioni affrontate. – 4. Le obbligazioni tributarie solidali. – 5. Gli atti di imposizione relativi al reddito delle società di persone e dei soci tassabile per trasparenza. – 5.1. Segue. Il litisconsorzio processuale in caso di società di persone estinta in corso di causa. – 6. Gli atti impositivi nei confronti di società di capitali – 7. Crediti e debiti tributari di società estinte – 8. Accertamenti riguardanti l'IVA - 9. Litisconsorzio necessario in appello – 10. Altre questioni. Rinvio.

1. Premessa.L'istituto del litisconsorzio necessario è tra quelli che, nell'ambito della disciplina processuale tributaria, ha creato e continua a creare molteplici problemi in ordine alla sua applicazione ed alle conseguenze pratiche in capo ai soggetti che partecipano – o non partecipano – al processo.

La disposizione normativa di riferimento è l'art. 14 del 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».*

Tale norma è la prima ad aver introdotto 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 del d.P.R. cit.) e comunque consentiva, in via generale, di applicare al processo tributario le norme del libro I del codice di procedura civile, con il limite della compatibilità (art. 39 del d.P.R. cit.).

Occorre considerare che il d.lgs. n. 546 del 1992 è stato adottato, in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30, comma 1, lett. g), n. 2, della l. 30 dicembre 1991 n. 413, che stabiliva, tra i principi ed i

criteri direttivi, che il decreto delegato doveva realizzare un «*adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile*» e si faceva 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 del d.lgs. n. 546 del 1992, ha evidenziato che, con esso, si è voluta introdurre una «*embrionale disciplina dei processi con pluralità di parti*», aggiungendo che, in mancanza di approfondite analisi dottrinali e giurisprudenziali e seguendo la direttiva contenuta nella legge delega, «*si è aperta la via ad eventuali ipotesi di litisconsorzio o di intervento di terzi, da individuare necessariamente, sulla base della disciplina dei rapporti plurisoggettivi*».

Come sottolineato, nonostante gli sforzi compiuti dagli interpreti, è tuttora in corso un dibattito tra gli stessi in ordine alla portata della disposizione normativa in esame.

Possono essere a riguardo enucleate, essenzialmente, due tesi.

La prima ritiene che, nell'elaborazione dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, il legislatore si sia pedissequamente ricondotto alla disciplina del codice di procedura civile e, assimilandolo all'art. 102 c.p.c., costituente una "norma in bianco", abbia lasciato all'interprete l'attribuzione del significato e la definizione dei limiti di operatività.

La seconda sottolinea l'intento del legislatore di rendere, nel processo tributario, la materia del litisconsorzio autonoma rispetto a quella contenuta nel codice di procedura civile, esaltando gli aspetti peculiari della disciplina.

La giurisprudenza della S.C., pronunciandosi sul rapporto tra l'art. 102 c.p.c. e l'art. 14, coma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, ha sostanzialmente ribadito quest'ultima soluzione.

2. La portata dirimente di Sez. U n. 01052/2007. La Corte di legittimità per lungo tempo ha ritenuto di non dover applicare, salvo poche eccezioni, l'istituto del litisconsorzio necessario nella quasi totalità dei processi 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, alle parti era consentito gestire autonomamente il rapporto con l'Amministrazione finanziaria (e, quindi, ciascuno poteva definire il dovuto in materia diversa dagli altri).

In altre parole, si è ritenuto che, essendo autonomo il rapporto sostanziale, *a fortiori* doveva reputarsi autonomo il corrispondente rapporto processuale.

In questo modo si è garantita un'agevole gestione amministrativa dei rapporti e delle relative controversie, ma si è andati incontro al concreto rischio della difformità degli esiti giudiziari.

Le multiformi fattispecie sulle quali la giurisprudenza si è dovuta pronunciare hanno provocato alcuni ripensamenti rispetto agli originari convincimenti.

Un ruolo fondamentale, nell'evoluzione della giurisprudenza sull'argomento, è stato assunto da Sez. U, n. 01052/2007, Botta, Rv. 595502-01.

In tale sentenza si afferma che il litisconsorzio necessario ha nel processo tributario una disciplina autonoma rispetto a quella del codice di procedura civile, perché l'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 non costituisce, come l'art. 102 c.p.c., una "norma in bianco", ma individua espressamente nella inscindibilità della causa, determinata dall'oggetto del ricorso, il presupposto per l'operatività dell'istituto.

Si ritiene, pertanto, che il litisconsorzio tributario, disciplinato dal citato art. 14, sussista ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere, o sia, unitario, coinvolgendo nella fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, sebbene proposto da uno solo o da alcuni degli obbligati, abbia ad oggetto, non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, ma quella inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ossia gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione.

La *ratio* della peculiarità dell'istituto del litisconsorzio tributario viene, infine, giustificata, sul piano costituzionale, quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., perché essa si mostra funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati ed al rispetto della loro capacità contributiva.

Nella richiamata decisione, le Sezioni Unite hanno, in particolare, evidenziato che l'art. 14 del 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 c.p.c. e 331 c.p.c.

Considerato che il giudizio tributario è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi e che l'oggetto dello stesso è circoscritto al concreto atteggiarsi del rapporto tra atto autoritativo e relativa impugnazione, viene, quindi, precisato che l'oggetto del ricorso, cui fa riferimento l'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di

imposizione e contestazione del contribuente, che consente di identificare concretamente *causa petendi* e *petitum* della domanda.

In tale quadro, anche l'inscindibilità dell'azione, richiesta dal medesimo articolo, viene valutata in relazione alla domanda, dovendo essere ritenuta sussistente tutte le volte in cui la fattispecie costitutiva dell'obbligazione: a) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e 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 da escludere che si determini quella situazione di inscindibilità, cui, ai sensi dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, consegue il litisconsorzio necessario tra i soggetti obbligati, e potrà realizzarsi solo una ipotesi di intervento volontario, disciplinato dal successivo comma 3 dello stesso articolo.

A tale sentenza ne sono seguite molte altre, che hanno statuito in conformità (Sez. 6-5, n. 15189/2013, Di Blasi, Rv. 627166-01) o che, comunque, hanno fatto propri i principi espressi, per decidere questioni simili o connesse (v., tra le tante, Sez. 6-5, n. 07840/2017, Iofrida, Rv. 643638-01; Sez. 5, n. 24063/2011, Botta, Rv. 620274-01; Sez. 5, n. 14378/2010, Bisogni, Rv. 613579-01).

Peculiare rilevanza, tra queste, ha l'enunciazione del principio in virtù del quale, nel processo tributario, in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14, comma 3, del 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 la legge li riconosce 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 (Sez. 5, n. 00225/2012, Di Iasi, Rv. 621169-01, fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto ammissibile l'intervento, spiegato direttamente nel giudizio di appello, dell'acquirente del ramo d'azienda destinataria dell'avviso opposto, responsabile solidale, fatto salvo il beneficio di escussione del cedente, ex art. 14 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti).

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 è 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 delle più numerose decisioni relative alle controversie in tema di atti impositivi nei confronti di società di persone e dei soci delle stesse, per i quali vige il regime della tassazione per trasparenza, distinguendole da quelle relative alle società di capitali.

Viene, inoltre, dedicato un paragrafo al tema del litisconsorzio nel processo tributario in grado di appello.

4. Le obbligazioni tributarie solidali. La Corte di cassazione, anche prima della sentenza a Sezioni Unite n. 01052 del 2007, sopra illustrata, 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 ciascun obbligato.

La separatezza e autonomia dei singoli rapporti tra Amministrazione finanziaria e condebitori solidali si traduce, sul piano processuale, nella possibilità di instaurare distinti giudizi e dunque nell'esclusione dell'ipotesi di litisconsorzio necessario. Ciascun ricorso contro lo stesso accertamento instaura, dunque, rapporti processuali diversi, anche nel caso in cui vi sia stata trattazione unitaria.

Sez. U, n. 01052/2007, Botta, Rv. 595502-01, ha aggiunto argomenti di carattere processuale, forniti dalla lettura offerta dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Come affermato nella motivazione dalla sentenza richiamata – e poi ribadito da Sez. 5, n. 24063/2011, Botta, Rv. 620274-01 – nel processo tributario, l'art. 14, comma l, del d.lgs. n. 546 del 1992 indica, quale presupposto per l'operatività dell'istituto del litisconsorzio necessario, l'inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso.

L'oggetto del ricorso si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di imposizione e contestazione del contribuente, che consente di identificare concretamente *causa petendi* e *petitum* della domanda.

L'inscindibilità dell'azione viene valutata, anch'essa, in relazione alla domanda, sussistendo tutte le volte in cui la fattispecie costitutiva dell'obbligazione presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e siano proprio tali elementi ad essere posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati.

Tale impostazione si muove in una prospettiva del tutto diversa da quella nella quale si collocano le regole proprie dell'obbligazione solidale, la cui (eventuale) sussistenza non realizza, infatti, un presupposto per l'applicazione della norma in questione.

La questione della solidarietà dell'obbligazione è, infatti, ritenuta estranea al giudizio, con la precisazione che essa, piuttosto che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, pone problemi relativi al rapporto tra giudicati (ed eventualmente legittima un intervento nel processo ai sensi dell'art. 14, comma 3, del medesimo decreto).

A tali conclusioni sono pervenute anche le successive decisioni sull'argomento (v., tra le tante, Sez. 5, n. 24098/2014, Chindemi, Rv. 633091-01; Sez. 5, n. 15958/2015, Cosentino, Rv. 636111-01; Sez. 5, n. 20024/2017, Tedesco, Rv. 645298- 01).

Tra le pronunce più recenti occorre segnalare Sez. 5, n. 01698/2018, Stalla, Rv. 646921-01, la quale ha ribadito che, sul piano processuale, il rapporto di solidarietà passiva si risolve in un litisconsorzio meramente facoltativo.

5. Gli atti di imposizione relativi al reddito delle società di persone e dei soci tassabile per trasparenza. Come è noto, Sez. U, n. 14815/2008, Merone, Rv. 603330-01, ha affermato che, in materia tributaria, 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 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 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.

Conseguentemente, le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno ritenuto che il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed 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.

A ben vedere, la decisione, relativa ad atti impositivi inerenti l'ILOR della società 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.

Si deve, infine, considerare che, di recente, le Sezioni Unite hanno confermato l'estensione, già operata in alcuni casi, del principio sopra enunciato anche nei processi relativi all'IRAP.

Sez. U, n. 13452/2017, Cirillo E., Rv. 644364-01, ha, infatti, affermato che l'IRAP è imposta assimilabile all'ILOR, in quanto ha carattere reale, non è deducibile dalle imposte sui redditi ed è proporzionale, potendosi, altresì, trarre profili comuni alle due imposte dagli art. 17, comma 1, e 44 del d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446. Ne consegue che, essendo l'IRAP imputata per trasparenza ai soci, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, sussiste il litisconsorzio necessario dei soci medesimi nel giudizio di accertamento dell'IRAP dovuta dalla società.

Le decisioni della S.C. che nel periodo in esame hanno affrontato il tema del litisconsorzio necessario nei procedimenti sopra descritti si pongono in linea di continuità con le statuizioni illustrate.

Nella stessa linea dell'appena menzionata pronuncia a Sezioni Unite, Sez. 5, n. 29128/2018, Fichera, Rv. 651279-01, ha precisato che nelle controversie aventi ad oggetto l'IRAP dovuta da uno studio professionale associato, trattandosi di imposta imputata per trasparenza agli associati, sussiste il litisconsorzio necessario tra l'associazione ed i propri associati, 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.

Tornando alle società di persone, Sez. 6-5, n. 01472/2018, Napolitano, 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 del d.P.R. n. 917 del 1986, 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, 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, non potendo la relativa controversia essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, in ragione dell'esistenza di un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario tra i soci e la società stessa.

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 ciascuno di essi è da ritenersi affetto da nullità assoluta, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

Peraltro, con riguardo a quest'ultimo aspetto, Sez. 6-5, n. 03789/2018, Cirillo E., Rv. 647118-01, ha precisato che, in tema di rettifica del reddito di una società di persone, l'inosservanza del litisconsorzio necessario tra la stessa ed 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.

Inoltre, 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 ribadito 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, 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 che dalla 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, sia caratterizzata 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, evidenzia 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 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali), 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.

Inoltre, come precisato da Sez. 5, n. 23261/2018, Catallozzi, Rv. 650689-01, la controversia relativa alla configurabilità o meno di una società di fatto comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti, che sussiste, oltre che nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, 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.

Sez. 5, n. 24025/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651397-01, ha specificato, poi, 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.

Particolare rilievo assume **Sez. 5, n. 12317/2019, D'Orazio, Rv. 653856-01**, ove, in tema di accertamento con adesione, viene escluso 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 del 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 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).

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 del d.P.R. n. 917 del 1986, ha aggiunto che non assume alcun rilievo la trasformazione, in corso di causa, dell'ente in società di capitali, perché – si legge in motivazione – si tratta di una vicenda sopravvenuta, che non incide sull'unitarietà dell'accertamento e, dunque, sulle indicate ragioni del litisconsorzio necessario originario tra società e soci.

5.1. Il litisconsorzio processuale in caso di società di persone estinta in corso di causa. Alcune pronunce hanno esaminato gli effetti dell'estinzione della società di persone, cancellata dal registro delle imprese in pendenza del processo tributario, riguardante gli atti di imposizione sopra menzionati.

Sez. 5, n. 06285/2018, Bernazzani, Rv. 647465-01, ha così precisato 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, 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 del d.P.R. n. 917 del 1986 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).

6. Gli atti impositivi nei confronti di società di capitali.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 del d.P.R. n. 917 del 1986, salvo che i soci non abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale, ai sensi dell'art. 116 del d.P.R. n. 917 del 1986 (v., infatti, Sez. 6-5, n. 24472/2015, Caracciolo, Rv. 637559-01, ove, nel caso di rettifica delle dichiarazioni dei redditi di una società di capitali, in cui i soci hanno optato per il regime di trasparenza fiscale, si è affermato che il

ricorso proposto da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio *ex* art. 14 del d.lgs n. 546 del 1992 nei confronti di tutti i soci e della società).

7. Crediti e debiti tributari di società estinte. La S.C. ha più volte esaminato la questione relativa alla sorte dei debiti e dei crediti di società (di persone o di capitali) ormai cancellate delle società dal registro delle imprese e, quindi, estinte.

Tra le ultime pronunce, Sez. 1, n. 17492/2018, Fraulini, Rv. 649892-01, ha ribadito 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'instaurazone 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. 6070/2013, 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, sicchè, 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, sentenza 12 maggio 2011, in C-107/10, Enel Maritsa Iztok e Corte di giusitizia, sentenza 6 luglio 2017, in C-254/16, Glencoure, nonché Corte di giustizia, sentenza 19 ottobre 2017, in C-101/16, Paper Consult).

8. Accertamenti riguardanti l'IVA. La Corte di legittimità ha anche esaminato fattispecie ove il contenzioso ha riguardato anche atti di accertamento inerenti ad altre imposte, come l'IVA.

Sul punto, Sez. 5, n. 06303/2018, Triscari, Rv. 647467-01, ha affermato che l'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone, se autonomamente operato, non determina, in caso d'impugnazione, la necessità d'integrare il contraddittorio nei confronti dei soci, salvo che l'Ufficio abbia contestualmente proceduto, con un unico atto, ad accertamenti anche ai fini di altre imposte (nella specie, IRAP), fondati su elementi comuni, atteso che, in detta ipotesi, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA non si sottrae al vincolo necessario del *simultaneus processus* per l'inscindibilità delle due situazioni, in quanto insuscettibile di autonoma definizione (nello stesso senso, Sez. 5, n. 26071/2015, Perrino, Rv. 638421-01).

Di orientamento contrario si è mostrata Sez. 5, n. 06531/2018, Di Geronimo, Rv. 647469-01, ove, sempre in tema di accertamento ai fini IVA e IRAP di società di persone, ha, invece, affermato che la responsabilità solidale ed illimitata per i debiti della società, prevista dall'art. 2291 c.c., esclude la ricorrenza di un'ipotesi di litisconsorzio necessario relativamente all'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, atteso che – come spiegato in motivazione – ogni singolo socio, unito agli altri dal vincolo di solidarietà tributaria, è singolarmente soggetto ai poteri di accertamento e riscossione dell'amministrazione finanziaria, senza che sussista un'unica fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato (nello stesso senso Sez. 6-5, n. 25136/2013, Caracciolo, Rv. 628498-01 ed anche 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.).

9. Litisconsorzio necessario in appello. Con riferimento al litisconsorzio in appello, Sez. 5, n. 04597/2018, Delli Priscoli, Rv. 647273-01, ha fatto LITIS con riguardo a quello 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 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.

10. Altre questioni. Rinvio.

Il problema della configurabilità di ulteriori ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ha interessato anche altre fattispecie, trattate in diversi Capitoli della presente Rassegna. Si rinvia, in particolare, al Capitolo III, sul tema del litisconsorzio tra sostituto e sostituito di imposta, e al Capitolo VIII, sulla questione del litisconsorzio tra ente impositore ed agente della riscossione.

CAPITOLO V

IL GIUDICATO

(di Rosaria Castorina)

SOMMARIO: 1. Profili generali. – 1.1. Limiti oggettivi. – 1.2. Limiti soggettivi.

1. Profili generali.

Nel processo tributario, come in quello civile, occorre distinguere il giudicato nei suoi due aspetti, formale e sostanziale.

Il giudicato formale si realizza quando una sentenza o un provvedimento decisorio su un diritto non è più soggetto alle impugnazioni ordinarie.

Il giudicato sostanziale riguarda, invece, gli effetti che il provvedimento passato in giudicato formale produce sul diritto sostanziale oggetto del giudizio. Tali effetti sono indicati dall'art. 2909 c.c., ai sensi del quale «*L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa*».

Pertanto, ciò che fa stato è l'accertamento sul rapporto sostanziale, ossia gli effetti giuridici dei fatti sottoposti alla cognizione del giudice, ma non l'accertamento sulla singola questione di diritto o di fatto in sé considerata.

Nel processo tributario, che pure ha carattere impugnatorio, la disciplina dettata per la «cosa giudicata» segue le stesse regole previste per il giudizio civile, per effetto del rinvio – di portata generale - operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dall'art. 49 del decreto cit. che rinvia, più specificamente, alle norme del codice di procedura civile dedicate alle impugnazioni, ovvero gli artt. 323-338 c.p.c.

Rispetto alla certificazione del passaggio in giudicato della sentenza emessa nel processo tributario **Sez. 5, n. 03621/2019, Crucitti, Rv. 652341-01**, ha chiarito, in mancanza di una previsione *ad hoc*, deve essere applicato analogicamente, secondo la previsione dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 124 disp. att. c.p.c. È pertanto necessario che il segretario della C.T:P. o C.T.R. certifichi, in calce alla copia della sentenza contenente la relazione della notificazione alla controparte o alla copia della sentenza non notificata, che nei termini di legge non è stata proposta impugnazione, mentre non può ritenersi equipollente l'attestazione della C.T.P. secondo cui, ad una data posteriore alla scadenza

del termine per la proposizione dell'appello di una sua sentenza, non è stata chiesta dalla C.T.R. la trasmissione del fascicolo di primo grado prevista dall'art. 53, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992.

1.1. Limiti oggettivi.

Secondo una definizione corrente, il giudicato copre «il dedotto ed il deducibile»: mediante tale espressione, si intende che il giudicato determina un accertamento incontrovertibile sull'oggetto del giudizio, individuato dalla domanda o dalle domande delle parti.

A propria volta, gli elementi identificativi della domanda giudiziale sono costituiti, sul piano oggettivo, dal *petitum* mediato*, i.e.* l'oggetto materiale del diritto soggettivo e dalla *causa petendi,* ovvero la ragione giuridica del chiedere, coincidente con i fatti costitutivi del diritto.

L'estensione degli effetti del giudicato anche al deducibile comporta che lo stesso impedisca di far valere, in un altro giudizio, tutte le questioni oggetto di quello precedente definito con un accertamento incontrovertibile, che non sono state sollevate nell'ambito dello stesso.

In linea generale è consolidato nella giurisprudenza della Corte di legittimità il principio per il quale, ove due giudizi tra le medesime parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della decisione, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo (Sez. L, n. 16688/2018, Arienzo, Rv. 649315-01).

Sulla questione, in relazione ai tributi periodici, si è posto il problema del coordinamento tra tale principio e quello di autonomia dei periodi di imposta.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, intervenendo sulla problematica, sono partite dalle seguenti premesse di carattere generale:

a) il processo tributario non è un giudizio sull'atto, ma si estende al merito e, dunque, anche all'accertamento del rapporto;

b) deve conseguentemente escludersi che il giudicato (salvo che il giudizio non si sia risolto nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione) esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e se ne deve ammettere una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti, secondo regole non dissimili - nei limiti della specificità tributaria - da quelle che disciplinano l'efficacia del giudicato esterno nel processo civile;

c) sebbene l'autonomia dei periodi d'imposta comporti l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori del periodo considerato, tale indifferenza trova ragionevole giustificazione solo in relazione a quei fatti che non abbiano caratteristica di durata e che comunque siano variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), mentre vi possono essere elementi costitutivi della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi di imposta (così lo sono, ad esempio, le qualificazioni giuridiche che individuano vere e proprie situazioni di fatto - ente commerciale, ente non commerciale, soggetto residente, soggetto non residente, bene di interesse storico-artistico, ecc. - assunte dal legislatore quali elementi «preliminari» per l'applicazione di una specifica disciplina tributaria e per la determinazione in concreto dell'obbligazione per una pluralità di periodi d'imposta).

In ragione di tali articolate premesse, le Sezioni Unite hanno statuito che l'efficacia del giudicato, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente (Sez. U, n. 13916/2006, Botta, Rv. 589696-01).

Il principio è stato più di recente puntualizzato da Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, Rv. 635058-01, all'esito di un'articolata ricostruzione fondata su un attento esame della giurisprudenza successiva al richiamato intervento delle Sezioni Unite.

In particolare, Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit., ha evidenziato che, oltre alla pacifica esclusione della configurabilità del giudicato esterno in relazione a controversie relative ad imposte diverse nonché a quelle concernenti l'IVA quando ciò impedisca il contrasto dell'abuso del diritto (in applicazione della giurisprudenza della Corte di giustizia), è stato precisato che la sentenza del giudice tributario che definitivamente accerti il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato

periodo d'imposta fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore condizionante inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, sicché, laddove risolva una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorché siano coinvolti tratti storici comuni (v., tra le altre, Sez. 5, n. 22941/2013, Chindemi, Rv. 628468-01).

È stato inoltre affermato, come rilevato dalla stessa Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit., che l'efficacia preclusiva del giudicato esterno trova ostacolo in relazione alla «interpretazione giuridica» della norma tributaria, ove intesa come mera argomentazione avulsa dalla decisione del caso concreto, in quanto detta attività, compiuta dal giudice e consustanziale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale, non può mai costituire un limite all'esegesi esercitata da altro giudice, né è suscettibile di passare in giudicato autonomamente dalla domanda e dal capo di essa cui si riferisce, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione (Sez. 5, n. 23723/2013, Olivieri, Rv. 628972-01).

Nella giurisprudenza della S.C. (Sez. 5, n. 25762/2014, Olivieri, Rv. 633463-01), è stata poi riconosciuta efficacia preclusiva nel giudizio concernente l'irrogazione delle sanzioni, in tema di IVA, al giudicato formatosi sulla qualificazione giuridica del rapporto contrattuale, ad esecuzione prolungata, intercorso tra due società, in ragione della invarianza nel tempo di tale elemento comune ad entrambi i giudizi. Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit., ha richiamato, infine, l'indirizzo giurisprudenziale in virtù del quale il giudicato formatosi con riguardo all'illegittimità dell'attività investigativa svolta dalla Guardia di finanza o dall'Ufficio (ad esempio, per illegittima acquisizione della documentazione contabile) posta a base di un avviso di accertamento relativo ad un'annualità d'imposta, e dalla quale attività siano scaturiti avvisi di accertamento relativi ad altre annualità, è efficace nei giudizi concernenti questi ultimi, se ed in quanto la detta illegittimità sia tale da renderne del tutto inutilizzabili i risultati (v., tra le altre, Sez. 5, n. 22036/2006, D'Alessandro, Rv. 595459-01).

In ragione di tali articolate premesse di carattere ricostruttivo, Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit., ha precisato l'effettiva portata della richiamata sentenza delle Sezioni Unite, tenendo conto della successiva giurisprudenza della sezione tributaria.

Nella delineata prospettiva, la S.C. ha ribadito, in primo luogo, che il giudicato si forma sul rapporto d'imposta, come configurato dalla pretesa fatta valere dall'Amministrazione con l'atto (*lato sensu*) impositivo

e dai motivi di impugnazione dedotti dal contribuente, nonché sull'applicazione e interpretazione di una norma in relazione ad una specifica fattispecie accertata dal giudice (e non sull'affermazione di un principio astratto avulso da un caso concreto).

Ne consegue, in primo luogo, che non può formarsi alcun giudicato esterno allorché i giudizi abbiano ad oggetto tributi diversi, stante la diversità strutturale delle varie imposte, anche nell'ipotesi in cui la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto.

In secondo luogo, in omaggio al primato del diritto dell'Unione europea su quello nazionale incompatibile, la Corte di legittimità ha evidenziato che deve negarsi l'efficacia espansiva del giudicato nei casi in cui ciò impedisca al giudice di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate all'IVA (CGUE 3 settembre 2009, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08) 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, *Lucchini*, C-19/05).

Ciò premesso, la più volte citata Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, ha sottolineato che l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche (come le imposte sui redditi, IVA, vari tributi locali, ecc), è limitato ai soli casi nei quali vengano in esame fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale, fatti, cioè, che, pur essendo unici, producono, per previsione legislativa, effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta, e rispetto ai quali l'elemento della pluriennalità, costituisce un elemento caratterizzante della fattispecie normativa, che unifica più annualità d'imposta in una sorta di maxiperiodo: gli esempi tipici sono quelli delle esenzioni o agevolazioni pluriennali, o della spalmatura in più anni dell'ammortamento di un bene o, in generale, della deducibilità di una spesa. E a tali casi può equipararsi quello in cui l'accertamento concerna la qualificazione di un rapporto contrattuale ad esecuzione prolungata. Al di fuori di dette ipotesi, deve essere invece esclusa l'efficacia estensiva del giudicato e ciò anche per quelle fattispecie che Sez. U, n. 13916/2006, Botta, 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 esempio, la natura di un ente può essere «commerciale» in un anno e non in un altro, un soggetto può essere «residente» in un anno e poi perdere tale requisito, ecc). Ciò in quanto, la stessa sentenza delle Sezioni Unite precisa che lefficacia preclusiva del giudicato opera fino a quando quella

qualificazione non sia venuta meno fattualmente o normativamente, il che equivale a dire che il giudice tributario deve comunque accertarne l'esistenza in relazione all'annualità d'imposta in considerazione, senza essere vincolato da un giudicato concernente un periodo diverso (Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, cit.: fattispecie nella quale, in applicazione di tale principio, la S.C., in controversia concernente avvisi di accertamento emessi nei confronti di una USL, per IRPEG ed ILOR, in relazione ad immobili posseduti dall'Ente, ha escluso l'efficacia espansiva del giudicato ad una controversia analoga, tra le stesse parti e in relazione ad una precedente annualità, ricorrendo l'elemento variabile della sussistenza o meno del diritto di proprietà o di altro diritto reale sugli immobili).

La Corte di cassazione è tornata ad occuparsi, ponendosi nel solco dell'articolata decisione da ultimo richiamata, della problematica anche nel corso del 2019.

In particolare, **Sez. 5, n. 13152/2019, Napolitano, Rv. 653736-01**, ha precisato, sull'assunto per il quale nel processo tributario, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto decisivo comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto già accertato e risolto, anche laddove il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle costituenti lo scopo ed il *petitum* del primo ed ha conseguentemente cassato la sentenza di merito che, nell'affermare la legittimità di un avviso di accertamento, ai fini IRPEF, basato sulla natura edificabile di un terreno, aveva trascurato l'effetto preclusivo derivante da altro giudizio ove, con sentenza passata in giudicato, ne era stata esclusa l'edificabilità ai fini dell'imposta di registro.

Sez. 5, n. 01300/2018, Fasano, Rv. 646807-01, ha inoltre precisato che, in materia di ICI, la sentenza che abbia deciso con efficacia di giudicato relativamente ad alcune annualità fa stato con riferimento anche ad annualità diverse, in relazione a quei fatti che appaiano elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente ma non con riferimento ad elementi variabili (come, ad esempio, il valore immobiliare ex art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, che, per sua natura, con riferimento ai diversi periodi di imposta, è destinato a modificarsi nel tempo e non è equiparabile a quelle qualificazioni giuridiche o a quegli elementi preliminari comuni ed immutabili negli anni).

In omaggio a tale principio, Sez. 5, n. 33572 /2018, Condello, Rv. 651914-02, decidendo in materia di determinazione del reddito d'impresa

ai fini dell'applicazione di imposte periodiche ha affermato che il giudicato esterno formatosi in relazione a un determinato anno d'imposta sull'inerenza tra la spesa sostenuta e l'attività dell'impresa spiega efficacia vincolante nel giudizio relativo a un successivo anno d'imposta quando siano rimasti immutati gli elementi fattuali rilevanti ai fini della verifica dell'inerenza stessa, come nel caso dei canoni di *leasing* relativi al medesimo immobile di cui sia chiesta la deducibilità per più annualità.

Diversamente, nel caso di deduzione di costi relativi a prestazioni di servizi, potendo gli stessi variare per qualità, modalità e quantità di anno in anno, Sez. 5, n. 32254/2018, Federici, Rv. 651786-01, ha escluso l'effetto vincolante del giudicato esterno intervenuto su altre annualità, il quale fa stato solo in relazione a quei fatti che, per legge, hanno efficacia tendenzialmente permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata.

Sez. 5, n. 26437/2018, Fracanzani, Rv. 651401-01, si è inoltre occupata di un contrasto tra giudicati in materia tributaria e, in particolare, di quello tra l'ordinanza (avente contenuto decisorio e suscettibile di passare in giudicato) con la quale il giudice, ai sensi dell'art. 34 della l. n. 413 del 1991, aveva pronunciato l'estinzione del giudizio per sopravvenuta carenza di interesse a seguito di condono fiscale e una successiva pronuncia, passata in giudicato tra le parti sullo stesso oggetto, la quale, rigettando l'impugnazione del contribuente, aveva statuito che gli atti di accertamento dei tributi oggetto di sanatoria fiscale erano divenuti definitivi prima della promulgazione della normativa sul condono, affermando che il contrasto si risolve in base al criterio temporale in favore dell'ultima pronuncia adottata.

Sotto un distinto profilo, occorre segnalare Sez. 5, n. 09710/2018, Nonno, Rv. 647717-01, la quale ha ribadito che, sebbene il vincolo oggettivo derivante dal giudicato, in relazione alle imposte periodiche, debba essere riconosciuto nei casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione del rapporto, in materia di IVA, non può ammettersi l'estensione ad altri periodi di imposta di un giudicato in contrasto con la disciplina comunitaria, avente carattere imperativo, compromettendone l'effettività.

Su un piano più generale, **Sez. 5, n. 16010/2019, Condello, Rv. 654385-01**, ha evidenziato che le controversie in materia di IVA sono soggette a norme comunitarie imperative la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto

dall'art. 2909 c.c., e dall'eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove gli stessi impediscano - secondo quanto stabilito dalla Corte di giustizia (CGUE 3 settembre 2009, C-2/08) - la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza unionale come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato di imposta; il giudicato formatosi in materia di tributi diretti non è, pertanto, preclusivo delle questioni concernenti il diverso rapporto giuridico d'imposta sul valore aggiunto, anche se relativo alla stessa annualità e scaturente dalla medesima indagine di fatto.

1.2. Limiti soggettivi.

Ai sensi dell'art. 2909 c.c., l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato estende i suoi effetti non solo alle parti processuali, ma anche ai loro eredi ed aventi causa.

Il giudicato, quindi, ha riguardo alle parti in senso sostanziale, cioè, oltre a quelle che sono indicate come formalmente tali nella decisione, ai successori a titolo universale (eredi) e quelli a titolo particolare (aventi causa) delle stesse che subentrano nella situazione di diritto sostanziale quando l'accertamento è già stato compiuto.

Più complessa è la questione - peraltro non infrequente in materia tributaria - afferente l'efficacia del giudicato sostanziale nei confronti dei terzi.

Sulla dibattuta problematica, la S.C. ha affermato che il giudicato spiega efficacia riflessa nei confronti di soggetti estranei al rapporto processuale, quando questi siano titolari di un diritto dipendente dalla situazione definita in quel giudizio o, comunque, di un diritto subordinato a tale situazione (cfr., tra le altre, Sez. L, n. 25161/2015, Patti, Rv. 637927-01).

Il tema dei limiti soggettivi del giudicato tributario è stato discusso nella giurisprudenza della Corte di cassazione specialmente rispetto all'applicabilità, alla solidarietà tributaria, dell'art. 1306, comma 2, c.c., che, derogando espressamente alla regola enunciata dall'art. 2909 c.c., consente al condebitore di opporre al creditore il giudicato intervenuto nel giudizio tra il creditore ed un altro condebitore.

In particolare, l'art. 1306, comma 2, c.c. prevede che i debitori, i quali non hanno partecipato al processo, possono opporre al creditore la sentenza favorevole ottenuta da un altro condebitore (salvo che sia fondata su ragioni personali).

La giurisprudenza della S.C. ritiene applicabile l'art. 1306 c.c. anche in favore del coobbligato che non ha impugnato l'accertamento, facendo prevalere l'effetto del giudicato (riguardante un condebitore) sull'avviso di

accertamento divenuto definitivo, fermo restando che il giudicato non può esser fatto valere dal coobbligato nei cui confronti si sia direttamente formato un giudicato (cfr., tra le altre, Sez. 1, n. 07255/1994, Baldassarre, Rv. 487654-01, la quale ha precisato che la facoltà del singolo condebitore, che non abbia impugnato l'avviso di accertamento di maggior valore, di opporre all'Amministrazione finanziaria, in sede di ricorso contro l'avviso di liquidazione, il giudicato favorevole intervenuto a favore di altro coobbligato, sussiste anche se il giudicato sopravvenga nelle more del processo contro l'avviso di liquidazione, vertendosi in materia di condizione del diritto fatto valere in giudizio, da riscontrarsi con riferimento all'epoca della decisione).

In sostanza, la facoltà per il coobbligato d'imposta di avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da un altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 c.c., opera, come riflesso dell'unicità dell'accertamento e della citata estensibilità del giudicato, purché non si sia già formato un giudicato contrario sul medesimo punto, sicché il coobbligato non può invocare a proprio vantaggio la diversa successiva pronuncia emessa nei riguardi di altro debitore in solido, nel caso in cui egli non sia rimasto inerte, ma abbia a propria volta promosso un giudizio già conclusosi, in modo a lui sfavorevole, con una decisione avente autonoma efficacia nei suoi confronti (Sez. 5, n. 14814/2011, Sambito, Rv. 618590-01: fattispecie nella quale si è ritenuto che non potesse avvalersi del giudicato favorevole formatosi a favore di un istituto di credito mutuante, coobbligato in solido, il mutuatario che, avendo impugnato, in uno al predetto istituto, un avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta ipotecaria e di bollo, non aveva appellato la sentenza a lui sfavorevole, gravata invece con successo dalla banca). Nella delineata prospettiva si è ritenuto che l'annullamento dell'avviso di accertamento nei confronti di una società di persone, con sentenza passata in giudicato, avendo carattere pregiudiziale, spiega i suoi effetti anche a favore dei soci, sebbene non abbiano partecipato al giudizio presupposto ed è pertanto opponibile all'Amministrazione finanziaria, in quanto parte in causa nel processo con la società (Sez. 5, n. 04580/2018, Scarano, Rv. 647212-01; per le differenti conclusioni alle quali si deve pervenire, non ricorrendo litisconsorzio necessario tra società e soci, nell'ipotesi di accertamento in tema di IVA ed IRAP, Sez. 5, n. 06531/2018, Di Geronimo, Rv. 647409-01).

Nel periodo in rassegna **Sez.5, n. 13989/2019, Balsamo, Rv. 654000-01**, ha affermato che nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo al socio di una società di capitali a ristretta base sociale ha efficacia riflessa il giudicato, formatosi nel processo tra l'Agenzia delle entrate e la società, con il quale sia stata accertata la

insussistenza di utili extracontabili della società medesima, ovvero la minor consistenza di detti utili, in quanto tale accertamento negativo rimuove, in tutto o in parte, il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal socio.

Tuttavia, il giudicato sfavorevole non può produrre effetti nei confronti dei coobbligati in solido che non abbiano partecipato al giudizio nel quale si è formato.

Si è pertanto ritenuto che, ad esempio, in tema di dichiarazione congiunta dei redditi da parte dei coniugi, la moglie co-dichiarante è legittimata ad impugnare autonomamente l'avviso di accertamento notificato al marito, ancorché divenuto definitivo nei confronti di quest'ultimo (anche per intervenuto giudicato), proponendo ricorso avverso la cartella di pagamento, atteso che, pur non essendo necessario, affinché ne insorga la responsabilità, che le sia notificato l'avviso di accertamento, il suo diritto di difesa non può essere pregiudicato ed, in virtù della regola generale di cui all'art. 1306 c.c., il giudicato intervenuto tra l'Amministrazione finanziaria ed uno dei debitori solidali non ha effetto contro l'altro debitore solidale (Sez. 5, n. 00462/2018, Locatelli, Rv. 646909-01).

Per altro verso è stato precisato che l'acquirente di un immobile, al quale sia stato notificato avviso di liquidazione dell'imposta di registro, sul presupposto che il valore dichiarato nell'atto fosse inferiore a quello reale, può - impugnando il suddetto avviso di liquidazione - opporre all'Erario il giudicato riduttivo del maggior valore ottenuto dal venditore (coobbligato in solido con l'acquirente), anche se non abbia impugnato l'avviso di rettifica propedeutico a quello di liquidazione, ed ancorché egli abbia pagato l'imposta non per spontanea adesione alla pretesa tributaria, solo in quest'ultimo caso essendo irripetibile quanto versato, ma per evitare l'esecuzione a seguito della notifica della cartella di pagamento (Sez. 5, n. 02231/2018, Campanile, Rv. 646704-01; nello stesso senso **Sez. 5, n. 03105/2019, Stalla, Rv. 652340-01**, ha affermato che l'effetto espansivo del giudicato tributario opera in favore anche del coobbligato solidale che abbia adempiuto dopo la notifica della cartella, non trattandosi di pagamento spontaneo bensì finalizzato ad evitare la riscossione forzata).

Tuttavia la Corte di cassazione ha precisato che nell'ipotesi in cui, in presenza di più coobbligati solidali, uno solo di essi impugni l'avviso di accertamento, mentre la sentenza che rigetti il ricorso non ha effetti nei confronti degli altri, ex art. 1306, comma 1, c.c., al contrario, la pronunzia favorevole, con la quale venga annullato, anche parzialmente, l'unico atto impositivo, esplica i propri effetti verso tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato, poiché il processo tributario è di natura costitutiva e volto all'annullamento di atti autoritativi e, pertanto, di essa potrà giovarsi anche

il condebitore rimasto processualmente inerte per opporsi alla pretesa di pagamento (Sez. 5, n. 03204/2018, Castorina, Rv. 646938-01, fattispecie nella quale è stata riformata la decisione impugnata che, nonostante la avvenuta rideterminazione, con sentenza passata in cosa giudicata, del valore attribuito, ai fini del pagamento delle imposte di registro, catastale ed ipotecaria, ad un compendio immobiliare oggetto di compravendita, aveva escluso che di tale giudicato potesse avvantaggiarsi il venditore, rimasto estraneo a quel processo, in sede di impugnazione della cartella esattoriale).

Nello stesso senso, Sez. 5, n. 33436/2018, Castorina, Rv. 652122-01, sul presupposto della natura costitutiva delle decisioni rese al termine del processo tributario, ha affermato che la sentenza, la quale accogliendo il ricorso proposto da uno dei coobbligati solidali abbia annullato - anche parzialmente - l'atto impositivo, esplica i suoi effetti nei confronti di tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato, con la conseguenza che della statuizione favorevole intervenuta *inter alios* potrà avvalersi anche il condebitore che abbia impugnato il medesimo atto in un diverso giudizio, ove non si sia formato il giudicato nell'ambito dello stesso.

È stato inoltre precisato, dalla medesima Corte di legittimità, che, nel processo su avviso di accertamento, notificato a un socio, relativo al reddito da partecipazione scaturente a seguito di rettifica operato nei confronti della società, l'annullamento per motivi attinenti al merito della pretesa tributaria dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, sancito con sentenza passata in giudicato, avendo carattere pregiudicante, spiega i suoi effetti a favore di tutti i soci (Sez. 5, n. 27895/2018, Dell'Orfano, Rv. 651097-01).

CAPITOLO VI

IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

(di Rosaria Giordano)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Presupposti per la proposizione del ricorso. – 3. Oggetto del giudizio di ottemperanza. – 4. Procedimento. – 5. Regime dei provvedimenti pronunciati nel giudizio di ottemperanza.

1. Premessa.

L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie è disciplinata dagli artt. 69 e 70 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che nel sistema vigente, a seguito delle innovazioni introdotte dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dalla data del 1° giugno 2016, è stato regolato nel senso di far venir meno la «concorrenza» con l'esecuzione civile di cui agli artt. 474 ss. c.p.c., lasciando al contribuente la sola possibilità di adire il giudice tributario in sede di ottemperanza.

L'ottemperanza può avere attualmente ad oggetto le decisioni di condanna emanate nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, anche se non passate in giudicato: per vero, come ha precisato nel periodo in rassegna **Sez. 6-5, n. 11135/2019, Dell'Orfano, Rv. 653683-01**, l'art. 69, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, laddove ha previsto la provvisoria esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente ha natura immediatamente precettiva, senza che assuma rilevanza a tal fine la mancata emanazione del d.m. n. 22 del 2017 alla cui adozione l'art. 12 del d.lgs. n. 156 del 2015 subordinava l'entrata in vigore della modifica apportata all'art. 69 cit. con prestazione di idonea garanzia.

Peraltro non tutte le sentenze pronunciate dal giudice tributario necessitano di un'attività di attuazione materiale, riconducibile a quella esecutiva. L'esempio canonico è costituito dalle pronunce di rigetto del ricorso proposto dal contribuente contro un atto impositivo, che hanno natura dichiarativa e consentono, in base alla disciplina dettata dall'art. 68 dello stesso d.lgs. n. 546 del 1992, all'Amministrazione di riscuotere progressivamente il tributo nel corso del giudizio.

Analogamente sono «autoesecutive» le decisioni di totale accoglimento di un ricorso avverso un atto impositivo o della riscossione, avendo portata immediatamente caducatoria (Sez. 5, n. 31601/2018, Fracanzani, Rv. 652055-01, in fattispecie relativa all'annullamento di una

cartella di pagamento; cfr. anche le precisazioni rese da **Sez. 5, n. 10299/2019, Fasano, Rv. 653652-01**).

2. Presupposti per la proposizione del ricorso.

L'art. 9, comma 1, lett. *gg)*, del d.lgs. n. 156 del 2015, intervenendo sull'art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992, ha previsto, modificando la disciplina precedente per la quale era a tal fine necessario il passaggio in giudicato della decisione, che le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2, sono immediatamente esecutive.

In tale prospettiva, è stato realizzato un sostanziale «allineamento» alla regolamentazione introdotta nel codice di procedura civile, con l'odierno art. 282 c.p.c., sin dalla riforma realizzata dalla l. 26 novembre 1990, n. 353, in ordine alla provvisoria esecutività delle sentenze di primo grado.

Tuttavia si è previsto, a tutela dell'Erario, che il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di un'idonea garanzia.

Viene inoltre specificato, per dare all'Amministrazione finanziaria un congruo termine al fine di assumere le relative determinazioni di spesa, che la stessa è tenuta ad adempiere entro il termine di novanta giorni decorrente dalla notifica della sentenza di condanna (ovvero dall'eventuale prestazione della disposta garanzia).

Ne deriva che il giudizio di ottemperanza, ove proposto prima del decorso di tale termine, dovrà essere dichiarato inammissibile.

Per le pronunce diverse da quelle aventi ad oggetto il pagamento di una somma di denaro in favore del contribuente ovvero contro gli atti relativi alle operazioni catastali, è invece necessario, per incardinare il giudizio di ottemperanza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che le stesse siano passate in giudicato e che sia scaduto il termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento a carico dell'Ente impositore, dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, degli obblighi derivanti dalla sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla messa in mora degli stessi a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto.

L'ultimo comma dell'art. 69 del d.lgs. n. 542 del 1996 demanda in via generale la competenza per il giudizio di ottemperanza alla C.T.P. ed alla C.T.R. ove il giudizio penda nei gradi successivi.

3. Oggetto del giudizio di ottemperanza.

Il contribuente destinatario di una decisione giurisdizionale favorevole rispetto al proprio ricorso può, inoltre, adire in sede di ottemperanza, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, lo stesso giudice tributario.

Il giudizio in esame ha ad oggetto «*l'ottemperanza degli obblighi*» derivanti da una decisione del giudice tributario passata in giudicato.

A riguardo, nella giurisprudenza della Corte di cassazione è stato più volte affermato il principio per il quale il giudizio di ottemperanza alle decisioni tributarie, ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia dell'Amministrazione rispetto al giudicato o la difformità specifica dell'atto posto in essere dalla stessa con riferimento all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire, si differenzia dal concorrente giudizio esecutivo civile, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nel giudicato, ma di rendere effettivo quel comando, anche e specialmente se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo (Sez. 5, n. 20202/2010, Marigliano, Rv. 615306-01).

Tuttavia, nel giudizio di ottemperanza dinanzi alle commissioni tributarie il potere del giudice sul comando definitivo inevaso deve essere esercitato entro i confini invalicabili dell'oggetto della controversia definita con il giudicato, atteso che non possono essere attribuiti alle parti diritti nuovi ed ulteriori rispetto a quelli riconosciuti con la sentenza da eseguire (cfr. **Sez. 5, n. 14642/2019, D'Angiolella, Rv. 654130-01**), ma solo enucleati e precisati gli obblighi scaturenti dalla sentenza emessa in sede di cognizione, chiarendone il reale significato (v., tra le altre, **Sez. 5, n. 16735/2019, Guida, in corso di massimazione**; Sez. 6-5, n. 19346/2018, Mocci, Rv. 649809-01, la quale ha annullato la sentenza della C.T.R. emanata in sede di ottemperanza, in quanto la stessa aveva individuato limiti per la piena realizzazione del diritto del contribuente non risultanti dalla relativa decisione di accertamento).

Peraltro, secondo **Sez. 5, n. 16569/2019, Condello, Rv. 654387-01**, il giudizio di ottemperanza è ammissibile anche a fronte di comandi privi dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo esecutivo in quanto tale giudizio presenta connotati diversi dall'esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione, bensì quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza della quale si chiede l'esecuzione. Di conseguenza la S.C. ha ritenuto ammissibile il ricorso al giudice dell'ottemperanza a fronte di una

pronuncia che riconosceva il diritto al rimborso del contribuente, senza provvedere alla sua quantificazione.

Rispetto all'oggetto del giudizio di ottemperanza nella giurisprudenza della Corte di legittimità è stato, tra l'altro, precisato che:

il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze della commissione tributaria è ammesso solo in presenza di una decisione esecutiva di carattere condannatorio, con la conseguenza che è inammissibile il ricorso di ottemperanza volto ad ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica in base al quale era stata richiesta al contribuente la restituzione del rimborso stesso (Sez. 5, n. 26433/2018, Crucitti, Rv. 651400-01);

il giudice adito per l'ottemperanza di una sentenza con la quale era stato accolto il ricorso avverso il silenzio-rifiuto formatosi su di un'istanza di rimborso non ha il potere di escludere parzialmente il rimborso medesimo, avendo accertato che la ritenuta che si chiedeva di restituire non era, in realtà, mai stata operata (Sez. 5, n. 00646/2012, Valitutti, Rv. 621288-01);

in tema di giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni tributarie, la domanda di corresponsione degli interessi ad un tasso maggiore di quello applicato dal commissario *ad acta* deve ritenersi attinente all'esecuzione del giudicato, ove questo si sia formato su una domanda avente ad oggetto, oltre che la restituzione di somme indebitamente versate, il pagamento degli interessi legali maturati e maturandi, atteso che scopo del giudizio di ottemperanza non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione passata in giudicato, ma quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza di cui si chiede l'esecuzione (Sez. 5, n. 15246/2012, Valitutti, Rv. 623762-01);

il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle Commissioni tributarie è consentito unicamente in presenza di una sentenza esecutiva che, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed Erario, abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire, sicché è inammissibile il ricorso alla suddetta procedura per ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica in base al quale era stata richiesta al contribuente la restituzione del rimborso stesso (Sez. 5, n. 28286/2013, Conti, Rv. 629560-01);

nel giudizio di ottemperanza alle decisioni emesse dalle commissioni tributarie, il giudice non può dichiarare l'estinzione per

compensazione del credito pecuniario accertato dalla sentenza in favore del contribuente, tale statuizione presupponendo un'attività di accertamento del controcredito del Fisco (con riferimento alla relativa sussistenza, liquidità, esigibilità, epoca di insorgenza) che travalica i limiti fissati dal giudicato ed eccede l'ambito della cognizione fissato dall'art. 70, comma 7, del d.lgs. n. 546 del 1992, pur fatta salva la possibilità di dichiarare la predetta compensazione se sul punto non sia necessaria alcuna attività cognitiva, in quanto accettata sia dal Fisco che dal contribuente, con riguardo alle reciproche pretese creditorie, ovvero quando il credito opposto dal Fisco promani a sua volta da sentenza passata in giudicato (Sez. 5, n. 11450/2011, Cosentino, Rv. 618174-01);

in sede di ottemperanza al giudicato tributario, sono inammissibili le domande di compensazione, di pagamento degli interessi anatocistici e di riconoscimento della rivalutazione monetaria sulle somme dovute a titolo di rimborso d'imposta, presupponendo le stesse un accertamento del giudice che travalica i limiti fissati dal giudicato (Sez. 5, n. 25696/2009, Bognanni, Rv. 610503-01).

Il giudizio di ottemperanza si rende necessario, invece, per ottenere un rimborso di imposta corrisposto in eccedenza rispetto all'importo accertato come dovuto dal giudice tributario. Ne consegue l'inammissibilità della relativa istanza ove proposta nel giudizio ordinario (Sez. 5, n. 28367/2018, Putaturo Donato Viscido di Nocera, Rv. 651226-01).

4. Procedimento.

Il ricorso volto all'ottemperanza della decisione tributaria deve essere indirizzato al Presidente della Commissione e contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a norma del comma precedente, se necessario.

Entro venti giorni dalla comunicazione del ricorso, l'Ufficio può trasmettere le proprie osservazioni alla Commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.

Il Presidente della Commissione tributaria assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza, nell'ambito della quale viene fissato il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso e ne viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria.

Il Collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'Ufficio che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione, oppure nomina un commissario *ad acta*, determinandone il compenso spettante secondo le disposizioni del Titolo VII del Capo IV del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia approvato con d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

5. Regime dei provvedimenti pronunciati nel giudizio di ottemperanza.

Ai sensi dell'art. 70, comma 10, del d.lgs. n. 546 del 1992 le decisioni rese nell'ambito del giudizio di ottemperanza possono essere impugnate con ricorso per cassazione esclusivamente per violazione di norme sul procedimento.

A riguardo, la S.C. ha precisato che, in tema di processo tributario, contro le sentenze pronunciate in sede di ottemperanza dalle C.T.P. (così come per quelle delle C.T.R.), è ammesso quale mezzo d'impugnazione, ai sensi dell'art. 70, comma 10, del d.lgs. n. 546 del 1992, soltanto il ricorso per cassazione, anche quando tali decisioni non siano di accoglimento ma di rigetto o d'inammissibilità, atteso che, non essendo l'appello compatibile con le pronunce della C.T.R., una diversa interpretazione creerebbe un sistema processuale disarmonico (Sez. 5, n. 20639/2015, Virgilio, Rv. 636649-01).

Per altro verso è stato chiarito che il richiamato comma 10 dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, laddove prevede che il ricorso per cassazione contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di ottemperanza è ammesso per «*violazione delle norme del procedimento*», deve essere interpretato nel senso che è possibile denunciare alla S.C. non soltanto la violazione delle norme disciplinanti il predetto giudizio, ma anche ogni altro *error in procedendo* nel quale sia incorso il giudice dell'ottemperanza e, in particolare, il mancato o difettoso esercizio del potere - dovere di interpretare ed eventualmente integrare il *dictum* costituito dal giudicato cui l'Amministrazione non si sia adeguata o l'omesso esame di una pretesa che avrebbe dovuto trovare ingresso in quella sede (Sez. 5, n. 23487/2018, Rv. 650511-01).

L'art. 70, comma 8, del d.lgs. n. 546 del 1992, stabilisce, poi, che il Collegio, eseguiti i provvedimenti di cui al comma precedente, preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.

Rispetto al regime di tale provvedimento, la Corte di cassazione ha più volte ribadito che, avendo lo stesso un contenuto meramente ordinatorio, che si limita a dichiarare chiuso il procedimento, una volta preso atto dell'avvenuta esecuzione dei provvedimenti emessi con la sentenza che ha precedentemente pronunciato sulla richiesta di ottemperanza, ex art. 70, comma 7, del decreto cit., e di quelli eventualmente adottati nella successiva fase esecutiva, il medesimo di regola, non è impugnabile per difetto di contenuto decisorio, come si desume dall'art. 70, comma 10, del d.lgs. n. 546 del 1992, che limita l'esperibilità del ricorso per cassazione (per inosservanza delle norme sul procedimento) alla sola sentenza emessa ai sensi del comma 7 del medesimo articolo (Sez. 5, n. 03804/2018, La Torre, Rv. 649607-01).

Peraltro, è stato al contempo precisato che, qualora la stessa ordinanza assuma un contenuto decisorio e definitivo, contro di essa è proponibile ricorso straordinario per cassazione, per violazione di legge, ex art. 111 Cost., in applicazione del principio secondo cui ogni provvedimento giudiziario, ancorché emesso in forma di ordinanza o di decreto, che abbia carattere decisorio e definitivo, può essere oggetto di ricorso alla stregua della detta disposizione costituzionale (Sez. 5, n. 16086/2017, Locatelli, Rv. 644699-01).

A quest'ultimo riguardo si è, ad esempio, ritenuto che l'ordinanza con la quale, ai sensi dell'art. 70, comma 8, del d.lgs. n. 546 del 1992, si dichiara chiuso il procedimento di ottemperanza assume contenuto decisorio ed è suscettibile di ricorso straordinario per cassazione, per violazione di legge, ex art. 111 Cost., qualora, senza limitarsi alla mera presa d'atto dell'avvenuta esecuzione dei provvedimenti emessi con la sentenza che ha precedentemente pronunciato sulla richiesta di ottemperanza, per converso contenga un giudizio sulla correttezza dell'operato del commissario *ad acta* nell'interpretazione e nell'attuazione del *decisum* (Sez. 5, n. 22877/2017, La Torre, Rv. 645646-01) ovvero una decisione sulle spese del giudizio di ottemperanza, sulle quali abbia già provveduto la sentenza adottata ai sensi dell'art. 70, comma 7, dello stesso decreto, statuizione da considerarsi abnorme (Sez. 5, n. 29300/2018, Giudicepietro, Rv. 651547-01).