

# CAPITOLO III

## L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE

*(di Valeria Pirari)*

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Soggetto passivo dell'imposta. - 3. La dichiarazione di successione: termine di presentazione e sanzioni. - 3.1. Plusvalenze e dichiarazione di successione. - 4. Condono fiscale. - 5. *Trust* successori.

### **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. del 26 ottobre 1972, n. 637, con il quale era stato previsto un tributo unico, è stata successivamente soppressa dagli articoli da 13 a 17 della l. 18 ottobre 2001, n. 383, e poi nuovamente istituita dall'art. 2, comma 47, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, conv. con la l. n. 286 del 2006, recante "*Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria*", il quale prevede che "*è istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54*".

Sulla base delle citate fonti, trovano perciò applicazione:

- a) per il periodo dall'1 gennaio 1991 al 24 ottobre 2001, il d.lgs. n. 346 del 1990;
- b) per il periodo da 25 ottobre 2001 al 2 ottobre 2006, l'art. 13 della l. n. 383 del 2001;
- c) per il periodo successivo al 3 ottobre 2006, l'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006.

L'imposta si calcola sulla base del valore dell'intero asse ereditario, costituito dalla differenza tra l'attivo (beni immobili, mobili, denaro, azioni e partecipazioni di società) e il passivo ereditario (debiti del *de cuius*, spese funerarie, spese mediche), così come indicato nella dichiarazione di successione (vedi *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.

Sul punto, l'art. 2, comma 48, del citato d.l. n. 262 del 2006, prevede, in particolare, le seguenti aliquote:

-del 4%, per i trasferimenti effettuati in favore del coniuge o di parenti in linea retta (ascendenti e discendenti) da applicare sul valore complessivo netto, eccedente per ciascun beneficiario, la quota di 1 milione di euro;

-del 6%, per i trasferimenti in favore di fratelli o sorelle da applicare sul valore complessivo netto, eccedente per ciascun beneficiario, 100.000 euro;

del 6%, per i trasferimenti in favore di altri parenti fino al quarto grado, degli affini in linea collaterale fino al terzo grado, da applicare sul valore complessivo netto trasferito, senza applicazione di alcuna franchigia;

dell'8%, per i trasferimenti in favore di tutti gli altri soggetti da applicare sul valore complessivo netto trasferito, senza applicazione di alcuna franchigia.

E' prevista inoltre una diversa franchigia (di euro 1.500.000,00) in caso di trasferimenti in favore di soggetti portatori di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge n. 104 del 1992.

Oltre all'imposta di successione e anche quando questa non è dovuta, per i lasciti aventi ad oggetto beni immobili, devono altresì essere versate le imposte ipotecarie e catastali, costituenti tributi indiretti rilevanti per le formalità presso i registri immobiliari, le quali sono disciplinate dal T.U. contenente le disposizioni in tema di imposte ipotecarie e catastali, introdotto con il d.lgs. n. 347 del 1990.

A questo proposito, l'art. 1 del predetto d.lgs. n. 347, rubricato *"oggetto dell'imposta"*, stabilisce infatti che *"1. Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette all'imposta ipotecaria secondo le disposizioni del presente testo unico e della allegata tariffa"* e che *"2. non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, salvo quanto disposto nel comma terzo dello stesso articolo"*.

La misura di tali imposte è pari al 2%, quanto a quella ipotecaria, e all'1% o a quella fissa di euro 200,00 se si può beneficiare delle agevolazioni sulla prima casa.

## 2. Soggetto passivo dell'imposta

. Ai sensi dell'art. 5 del T.U.S., l'imposta di successione è dovuta dagli eredi e dai legatari, per le donazioni dai donatari e per le altre liberalità tra vivi dai beneficiari.

Con riguardo agli eredi, è necessario preventivamente operare un distinguo tra debiti (anche tributari) del *de cuius* e imposta di successione, essendo i primi condizionati dall'avvenuta accettazione (espressa o tacita) dell'eredità ed essendo per la seconda, invece, sufficiente la mera delazione.

A riguardo, **Sez. 6-5, 19030/2018, Luciotti, non massimata**, dovendo affrontare il problema della imputabilità ai chiamati all'eredità dei debiti del defunto (nella specie un agente di commercio che aveva omesso di annotare le fatture emesse nei confronti dei propri clienti e di presentare le dichiarazioni reddituali, nei confronti dei cui eredi erano stati notificati i due avvisi di accertamento ai fini IVA, IRAP e IRPEF emessi nei suoi confronti), ha fornito un'interessante ed esaustiva ricostruzione della questione, partendo dal consolidato orientamento della Suprema corte secondo cui “*la delazione che segue l'apertura della successione, pur rappresentandone un presupposto, non è di per sé sola sufficiente all'acquisto della qualità di erede, perché a tale effetto è necessaria anche, da parte del chiamato, l'accettazione mediante aditio oppure per effetto di pro herede gestio oppure per la ricorrenza delle condizioni di cui all'art. 485 c.c.*”, sicché il creditore che agisca in giudizio per debiti del *de cuius* è gravato, ai sensi dell'art. 2697 c.c., dall'onere di provare l'assunzione da parte del preteso erede, evocato in quanto tale in giudizio, della predetta qualità, non desumibile dalla mera chiamata all'eredità, costituendo essa elemento costitutivo del diritto azionato nei suoi confronti.

A questo principio, si è detto, sembrerebbe fare eccezione la disciplina dell'imposta di successione la quale, ai fini dell'individuazione del soggetto passivo, attribuisce rilevanza, a mente dell'art. 5 del d.P.R. n. 637 del 1972, alla mera chiamata all'eredità, sebbene con le mitigazioni introdotte con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 346 del 1990.

L'art. 5 del predetto d.lgs., pur riproducendo, infatti, la formula dell'art. 5 del d.P.R. n. 637 ed equiparando, all'art. 7, comma 4, i chiamati all'eredità agli eredi (“*fino a quando l'eredità non è stata accettata, o non è stata accettata da tutti i chiamati, l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunciato*”), stabilisce all'art. 36, comma 3, che “*fino a quando l'eredità non sia stata accettata, o non sia stata accettata da tutti i chiamati, i chiamati all'eredità, o quelli che non hanno ancora accettato, e gli altri soggetti obbligati alla dichiarazione della successione, esclusi i legatari, rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti*”. Il contenuto della suddetta novella è stato ulteriormente chiarito dalla Circolare ministeriale n. 17 del 15 marzo 1991, nella quale è detto che, “*fino all'accettazione dell'eredità,*

*chi non è in possesso di beni ereditari non deve rispondere dell'imposta e chi ne è possessore non deve risponderne oltre il limite del valore dei beni posseduti?*

La richiamata pronuncia **Sez. 6-5, 19030/2018, Luciotti**, ritiene che, con quest'ultima disposizione, siano state superate le conseguenze, reputate inique, della precedente legislazione, che individuava il chiamato all'eredità *tout court* come soggetto passivo dell'imposta, sebbene anche nella vigenza del d.P.R. n. 637 del 1972 soltanto l'erede, ossia il chiamato all'eredità che aveva accettato, rimanesse obbligato in via definitiva al pagamento dell'imposta di successione, mentre il mero chiamato ne era responsabile soltanto in via provvisoria, come arguibile dall'art. 47, comma 3, del d.P.R. n. 637 del 1972, secondo cui, in caso di mutamento della devoluzione dell'eredità, l'imposta pagata deve essere rimborsata.

Alla luce di tali argomentazioni, si è dunque concluso nel senso che, mentre per l'imposta di successione si deve dare prevalenza alla delazione sulla accettazione, sia pure in via provvisoria, in caso di debiti del *de cuius* costituisce condizione imprescindibile l'accettazione dell'eredità.

La questione della disciplina fiscale riguardante i debiti del *de cuius* è strettamente connessa all'accettazione pura e semplice o con beneficio di inventario dell'eredità, oltre ad essere condizionata dall'eventuale rinuncia all'eredità.

In caso di accettazione con beneficio di inventario, in particolare, Sez. 5, n. 11458/2018, Zoso, Rv. 648510-02, ha ritenuto che la limitazione della responsabilità dell'erede per i debiti ereditari è opponibile a qualsiasi creditore, ivi compreso l'erario, il quale, di conseguenza, pur potendo procedere alla notifica dell'avviso di liquidazione nei confronti dell'erede, non può esigere il pagamento dell'imposta di successione sino a quando non venga chiusa la procedura di liquidazione dell'eredità e sempre che sussista un residuo attivo in favore dell'erede.

In applicazione di tale principio, è stata pertanto confermata l'illegittimità della cartella di pagamento, notificata quando la procedura di liquidazione dei debiti ereditari non era ancora conclusa.

Il suddetto approccio ermeneutico, già affermato da Sez. 6-5, n. 14847/2015, Caracciolo, Rv. 636066-01, era stato invece smentito da Sez. 5, n. 23061/2015, Terrusi, Rv. 637156-01, allorché ha affermato che, in tema di contenzioso tributario, l'erede che abbia accettato con beneficio d'inventario deve far valere il vizio proprio dell'atto impositivo con cui l'Amministrazione finanziaria pretenda nei suoi confronti il pagamento dell'intera imposta ereditaria con l'impugnazione dell'avviso di accertamento o di liquidazione, non potendo più eccepire, nel giudizio avente ad oggetto la cartella di pagamento, la sua ridotta responsabilità derivante dall'accettazione beneficiata, attesa la preclusione connessa alla definitività dell'atto impositivo non impugnato.

In caso di rinuncia all'eredità, invece, Sez. 5, n. 13639/2018, Stalla, Rv. 649084-01, ha precisato che il chiamato all'eredità non risponde dei debiti del *de cuius*, in quanto la rinuncia ha effetto retroattivo ai sensi dell'art. 521 c.c., senza che, in ragione di ciò, assuma rilevanza l'omessa impugnazione dell'avviso di accertamento notificato al medesimo dopo l'apertura della successione, stante l'estraneità di detto chiamato alla responsabilità tributaria del *de cuius*, circostanza che è, di conseguenza, legittimato a far valere in sede di opposizione alla cartella di pagamento.

### **3. La dichiarazione di successione: termine di presentazione e sanzioni.**

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 T.U. i chiamati all'eredità e i legatari o i loro rappresentanti legali, gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente, gli amministratori dell'eredità, i curatori dell'eredità giacenti e gli esecutori testamentari, mentre non sono tenuti a pagare l'imposta i chiamati all'eredità ed i legatari che abbiano rinunciato all'eredità o al legato anteriormente alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione di successione e i chiamati che, non essendo nel possesso dei beni ereditari, abbiano nominato un curatore per l'eredità giacente ai sensi dell'articolo 528 c.c.

Il termine per la presentazione della dichiarazione di successione è fissato dall'art. 31, comma 1, del d.lgs. n. 346 del 1990 in dodici mesi dall'apertura della successione, la cui decorrenza è ulteriormente precisata, al comma 2, con riguardo ai rappresentanti legali degli eredi o legatari, ai curatori di eredità giacenti e agli esecutori testamentari ovvero in caso di fallimento del defunto in corso alla data dell'apertura della successione o dichiarato, di dichiarazione di assenza o di morte presunta, di formazione dell'inventario se l'eredità è accettata con beneficio d'inventario, di rinuncia o di sopravvenienze di cui all'art. 28, comma 7, di enti che non possono accettare l'eredità o il legato senza la preventiva autorizzazione, di enti non ancora riconosciuti, purché sia stata presentata domanda di riconoscimento e di autorizzazione all'accettazione entro un anno dalla data di apertura della

successione, e, al comma terzo, la possibilità di una sua modifica fino alla scadenza del predetto termine.

La presentazione ad un ufficio del registro diverso da quello competente, si considera avvenuta nel giorno in cui la dichiarazione è pervenuta all'ufficio competente (art. 31, comma quarto).

La liquidazione dell'imposta viene quindi operata dall'ufficio, secondo quanto prescritto dall'art. 33, comma 1, in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato accertamento d'ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'art. 28, comma 6, e dell'art. 31, comma 3, mentre, in caso di incompletezza o infedeltà della dichiarazione di successione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa, è lo stesso ufficio del registro che, ai sensi del successivo art. 34, provvede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi dalla data di notificazione della liquidazione dell'imposta principale nella misura del 4,50 % per ogni semestre compiuto, inserendo nell'avviso di rettifica e di liquidazione della maggior imposta la descrizione dei beni o dei diritti non dichiarati, il valore attribuito a ciascuno di essi o il maggior valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti dichiarati, l'indicazione delle donazioni anteriori non dichiarate e del relativo valore, o del maggior valore attribuito a quelle dichiarate, i criteri seguiti per la determinazione dei valori, l'indicazione delle passività e degli oneri ritenuti in tutto o in parte inesistenti, delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta.

Il pagamento dell'imposta (principale, complementare - con gli interessi di cui agli articoli 34 e 35 - e suppletiva), deve essere eseguito, a mente del successivo art. 37, commi 1 e 4, entro 60 giorni da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione, sia in contanti, sia con cedole di titoli del debito pubblico scadute e, nei casi previsti dalla legge, anche non scadute, computate per il loro importo netto, sia con titoli di credito bancari e postali a copertura garantita, decorrendo, dalla data di scadenza del predetto termine, gli interessi di mora nella misura del 4,50 % per ogni semestre compiuto (art. 37, comma 2).

L'omissione della dichiarazione di successione o di quella sostitutiva o integrativa comporta, ai sensi dell'art. 50 del citato d.lgs., come modificato dall'art. 2 del d.lgs. n. 473 del 1997, l'applicazione della sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta liquidata o riliquidata d'ufficio, mentre se l'imposta non è dovuta si applica la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire due milioni.

Sull'operatività delle suddette disposizioni, infine, l'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, recante *“Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n.662”*, stabilisce che *“nessuno può essere assoggettato a sanzioni se*

*non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione*” (comma 1) e che “*salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce violazione punibile*”, mentre “*se la sanzione è stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato*”.

Con riguardo ai termini per la presentazione della dichiarazione di successione, **Sez. 5, n. 27840/2018, Balsamo, Rv. 650975-01**, confermando il proprio precedente orientamento (in proposito, Sez. 5, n. 06940/2013, Iofrida, Rv. 625510-01) ed evidenziando l'avvenuta abrogazione della disciplina sanzionatoria per l'ipotesi di tardiva presentazione della dichiarazione integrativa, ha precisato che 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 di 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, e che alla correzione non osta né l'intervenuta scadenza del termine per la presentazione della denuncia di successione, che non ha natura decadenziale, né l'art. 31 comma 3, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, 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.

La S.C. ha quindi ritenuto che la violazione dell'art. 31 del d.lgs. n. 346 del 1990, sopra citato sia sanzionata soltanto ove “*trasmodi*” in una vera e propria omissione, la quale, come si evince dall'art. 33, comma 1, d.lgs. cit., si verifica allorché, scaduto il termine, l'accertamento d'ufficio preceda la dichiarazione del contribuente, rilevando come l'art. 50, secondo la formulazione di cui all'art. 2, comma 1, lett. d), del d.lgs. n. 473 del 1997, a far data dal 1° aprile 1998, sanzioni l'omissione della sola denuncia e come l'art. 52 si riferisca esclusivamente al pagamento dell'imposta oltre il termine a tal fine stabilito dall'art. 37.

Poiché, inoltre, ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, applicabile anche ai giudizi in corso alla data del 1° aprile 1998, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile, la nuova disciplina sanzionatoria può essere utilmente invocata anche in riferimento alle violazioni commesse anteriormente alla predetta data.

Con riguardo, poi, all'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio finanziario, **Sez. 5, n. 25024/2018, Fasano, Rv. 650746-01**, ha chiarito che il contenuto dello stesso deve essere tale da consentire al contribuente di controllare eventuali errori di calcolo nell'applicazione dei coefficienti e delle

aliquote, e deve quindi includere, oltre all'importo del tributo, anche gli ulteriori elementi posti a base dell'imposizione, ed in particolare i dati di classamento, consistenti nell'indicazione della zona censuaria, della categoria, della classe, della consistenza e della rendita, al fine di consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e di delimitare l'oggetto dell'eventuale giudizio di impugnazione contro il predetto avviso (negli stessi termini anche **Sez. 5, n. 14987/2018, Delli Priscoli, Rv. 648865-02**).

### 3.1. Plusvalenze e dichiarazione di successione

. In ordine al rapporto tra plusvalenze e dichiarazione di successione, va innanzitutto richiamato l'art. 7 della l. n. 448 del 2001, il quale stabilisce che *“agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, cui si applica l'articolo 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 6”* (comma 1).

In proposito, **Sez. 5, n. 19374/2018, Fasano, Rv. 650049-01**, esaminando la questione nella quale non risultava dichiarata la plusvalenza realizzata in seguito alla vendita di un suolo suscettibile di utilizzazione edificatoria, pervenuto al contribuente per successione ereditaria, e costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita e il valore originario dichiarato nella denuncia di successione, ha ritenuto che la rivalutazione operata non avesse effetto nei confronti dell'erede, salvo che dichiari di volerne usufruire, correlandosi l'imposta sostitutiva determinata ai sensi dell'art. 7 della l. n. 448 del 2001 ad un'opzione del contribuente e assumendo rilievo per l'erede il valore indicato nella dichiarazione di successione, anche se presentata dopo la notifica dell'avviso di liquidazione.

## 4. Condono fiscale

. Occorre premettere che l'art. 16 (rubricato *“Chiusura delle liti fiscali pendenti”*), della l. n. 289 del 2002, recante Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003), stabilisce, al comma 1, che *“1. Le liti fiscali pendenti dinanzi alle commissioni tributarie in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio, nonché quelle già di competenza del giudice ordinario, ancora pendenti dinanzi al tribunale o alla corte di appello, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il*

*pagamento della somma a) di 150 euro, se il valore della lite è di importo fino a 2.000 euro; b) pari al 10 per cento del valore della lite, se questo è di importo superiore a 2.000 euro”.*

Per “lite pendente” si intende, a mente del successivo terzo comma, “*quella avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione, per i quali alla data di entrata in vigore della presente legge, è stato proposto l'atto introduttivo del giudizio, nonché quella per la quale l'atto introduttivo sia stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato*”, quando, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato, mentre è lite autonoma quella relativa a ciascuno degli atti indicati alla lettera a) e comunque quella relativa all'imposta sull'incremento del valore degli immobili.

L'art. 23 del d.lgs. n. 346 del 1990, citato al precedente paragrafo 1, rubricato “*Dimostrazione dei debiti*”, indica, infine, le modalità attraverso cui dedurre le passività relative alle successioni, stabilendo altresì che l'esistenza di debiti deducibili, ancorché non indicati nella dichiarazione della successione, può 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 è divenuto definitivo.

A questo proposito, **Sez. 5, n. 23274/2018, Zoso, Rv. 650693-01**, in tema di condono fiscale, ha ritenuto 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 dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002, atteso che la stessa non ha ad oggetto la mera liquidazione dell'imposta di successione.

## 5. Trust

. Su un piano generale, occorre ricordare che il *trust*, istituto giuridico di matrice anglosassone, è stato introdotto nel nostro ordinamento con la l. n. 364 del 1989, mediante la quale l'Italia ha ratificato la Convenzione dell'Aja dell'1 luglio 1985.

L'art. 2 della citata legge, stabilendo che il *trust* può essere istituito 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 perseguitate 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.

Con riguardo al momento impositivo, la circolare 48/E del 6 agosto 2007 dell'Agenzia delle Entrate prevede che l'imposizione fiscale debba essere coeva all'imposizione del vincolo a favore del beneficiario che sia espressione dell'unico disegno volto a consentire la realizzazione dell'attribuzione liberale, ciò che può verificarsi al momento dell'istituzione del *trust* o successivamente.

In termini conformi al criterio dell'applicazione dell'imposta al momento della costituzione del vincolo, si è espressa negli anni precedenti Sez. 6-5, n. 03735/2015, Perrino, Rv. 634927-01, la quale ha ritenuto che l'atto con il quale il disponente vincoli propri beni al perseguitamento 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. dalla l. 23 novembre 2006, n. 286, la quale - accomunata per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali - a differenza delle imposte di successione e donazione, che gravano sui trasferimenti di beni e diritti "a causa" della costituzione dei vincoli di destinazione, è istituita direttamente, ed in sé, sulla costituzione del vincolo.

Anche nell'anno di riferimento, quello del momento impositivo è stato oggetto di alcune pronunce, le quali si sono espresse in termini differenti rispetto al su esposto orientamento.

In particolare, **Sez. 5, n. 00975/2018, De Masi, Rv. 646913-01**, con riguardo all'imposta di registro disciplinata dal T.U. del 26 aprile 1986 n. 131, ha ritenuto che il trasferimento di beni in *trust* non costituisca operazione di carattere patrimoniale e non sia 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”*), come invece sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nonostante la natura non onerosa della stessa.

Ad avviso della Corte di legittimità, infatti, l'intestazione dei beni al *trustee* è, fino allo scioglimento del *trust*, soltanto momentanea e a titolo gratuito, sia in quanto non vi è alcun corrispettivo, sia in quanto la volontà del disponente non è quella di arricchirlo, ma di fargli gestire i beni in favore dei beneficiari, segregandoli per la realizzazione dello scopo indicato nell'atto istitutivo del *trust*.

Sulla base di tale considerazione, si è dunque concluso che l'atto di trasferimento al *trustee* sia soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro, applicandosi l'art. 11 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (riguardante gli atti pubblici e scritture private autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale), sia per quanto attiene le imposte ipotecaria e catastale, rispettivamente ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 347 del 1990 e 4 dell'allegata tariffa e dell'art. 10, comma 2, del d.lgs. citato, riguardanti appunto gli atti soggetti a trascrizione, ma non produttivi di effetti traslativi in senso proprio (ossia definitivi).

In termini analoghi, **Sez. 5, n. 31445/2018, Penta, in corso di massimazione**, ha parimenti ritenuto preferibile l'orientamento, già espresso in precedenza da Sez. 5, n. 21614/2016, Bruschetta, Rv. 641558-01 e da Sez. 5, n. 25478/2015, Terrusi, Rv. 638198-01, secondo cui l'unica imposta espressamente istituita è stata quella reintrodotta sulle successioni e sulle donazioni, alla quale, per ulteriore expressa disposizione, debbono andare assoggettati anche i *“vincoli di destinazione”*, e secondo cui costituisce perciò presupposto dell'imposta, in ogni caso, quello stabilito dall'art. 1 d.lgs. n. 346 cit. del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari, reputando viceversa incostituzionale, per violazione dell'art. 53 Cost., la teoria fondata sull'interpretazione letterale dell'art. 2, commi 47 ss., del d.l. n. 262 cit., offerto dalla citata Sez. 6-5, n. 03735/2015, Perrino, Rv. 634927-01.

Si è detto, in particolare, che il richiamo ai *“vincoli di destinazione”* contenuto nell'art. 2, commi 47 e ss., del d.l. n. 262 cit., non abbia una diversa finalità che evitare che un'interpretazione restrittiva dell'istituita nuova legge sulle successioni e donazioni, disciplinata mediante richiamo al già abrogato d.lgs. n. 346 cit., possa dar luogo a nessuna imposizione anche in caso di reale trasferimento di beni e diritti ai beneficiari collocato all'interno di una fattispecie di *«recente»* introduzione come quella appunto dei *«vincoli di destinazione»*, e quindi non sia presa in diretta considerazione dal ridetto *«vecchio»* d.lgs. n. 346 cit., che inoltre l'Agenzia è sempre posta nelle condizioni di sottoporre ad eventuale tassazione maggiorata la complessiva

operazione realizzata, in quanto il beneficiario, ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 131 del 1986 (intitolato "Denuncia di eventi successivi alla registrazione"), ha l'obbligo di denunciare tempestivamente l'avvenuta realizzazione, in suo favore, dell'effetto traslativo indicato nel negozio costitutivo del *trust* all'ufficio che lo ha registrato (benché derivante non necessariamente dalla stipula di un apposito atto, ma il più delle volte automaticamente), e che in alcune evenienze (allorquando, cioè, nell'atto costitutivo vengano individuati numerosi soggetti, magari in via gradata, a seconda che si verifichino o meno determinati eventi dedotti), l'individuazione precisa degli effettivi beneficiari potrebbe avvenire soltanto una volta realizzatosi l'effetto traslativo, potendosi così determinare, per l'effetto, l'aliquota (oscillante tra il 4 e l'8%, a seconda del rapporto che intercorre tra il disponente ed il beneficiario) in concreto applicabile in sede di tassazione indiretta.

E' stato poi evidenziato che il vincolo di destinazione non assume un rilievo autonomo ai fini della segregazione del bene, se (come nel caso del *trust* auto-dichiarato) rimane nel patrimonio del disponente, che la "segregazione", quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta alcun reale trasferimento o arricchimento, effetti questi che si realizzereanno soltanto a favore dei beneficiari successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale, che il trasferimento dei beni al *trustee* ha natura transitoria e non esprime alcuna capacità contributiva e che esistono anche *trusts* costituiti senza conferimento, mentre il presupposto d'imposta si manifesta soltanto con il trasferimento definitivo di beni dal *trustee* al beneficiario e non può applicarsi il regime delle imposte indirette sui trasferimenti in misura proporzionale.

Per questi motivi, si è dunque ritenuto che, ai fini dell'imposizione, non sia possibile applicare automaticamente l'imposta proporzionale, dovendosi invece valutare caso per caso, soprattutto nel *trust* auto-dichiarato, se si tratti di donazione indiretta.

Nella pronuncia in esame, si è anche detto che non può escludersi che, in alcune fattispecie, sia possibile valutare sin da subito se il disponente abbia avuto la volontà effettiva di realizzare, sia pure per il tramite del *trustee*, un trasferimento dei diritti in favore di terzo, poiché in caso di beneficiario unico e ben individuato e di negozio costitutivo che non preveda, neppure in via subordinata, il ritorno dei beni in capo al *settlor*, l'operazione dismissiva evidenzierebbe, in assenza di provati intenti elusivi, una reale volontà di trasferimento, con la conseguente applicabilità immediata dell'aliquota di volta in volta prevista, come nella fattispecie esaminata da Sez. 5, n. 13626/2018, Castorina, Rv. 648676-02, relativa a un *trust* finalizzato alla liquidazione di beni nell'interesse dei creditori.

In tal caso, quest'ultima pronuncia ha stabilito 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, debba essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni, in luogo di quella di registro, in considerazione della potenziale capacità economica, *ex art. 53 Cost.*, del destinatario del trasferimento.

Partendo dal presupposto, infatti, che l'atto istitutivo di un *trust* non possa essere annoverato nell'alveo degli atti a contenuto patrimoniale per il solo fatto che il consenso prestato riguardi un vincolo su beni muniti di valore economico, si è precisato che la lettura del dato normativo fiscale (il quale deve tenere conto del sistema fiscale complessivo e delle ragioni di ordine costituzionale, legate alla capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*) fa ritenere legittima l'applicazione dell'imposta prevista dal T.U. n. 346 del 1990 qualora, come nella specie esaminata, il trasferimento a favore dell'attuatore faccia emergere la potenziale capacità economica del destinatario (immediato) del trasferimento, e si è ritenuto che, coerentemente con la natura e l'oggetto del tributo, siano rilevanti, a questi fini, quei vincoli di destinazione in grado di determinare effetti traslativi in vicende non onerose, collegati al trasferimento di beni e diritti, che realizzino un incremento stabile, misurabile in moneta, di un dato patrimonio con correlato decremento di un altro, poiché idonei a produrre un effetto traslativo funzionale al (successivo ed eventuale) trasferimento della proprietà dei medesimi beni vincolati a favore di soggetti beneficiari diversi dal soggetto disponente, senza alcun effetto di segregazione del bene, differenziandosi così, stante il loro rilievo autonomo, dalle altre fattispecie assoggettate al tributo, che hanno solo portata destinatoria con conseguente effetto di segregazione o separazione del bene, il quale rimane però nel patrimonio del disponente.

Quanto infine agli atti formati anteriormente alla data del 3 ottobre 2006, Sez. 5, n. 13141/2018, Castorina, Rv. 648857-01, ha ritenuto necessario l'accertamento dell'onerosità ovvero della gratuità dell'atto di costituzione del *trust*, essendo il primo caso soggetto a tassazione in misura proporzionale del tre per cento, ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, ed essendo il secondo caso tassato in misura fissa, *ex art. 11* della medesima Tariffa.

La decisione citata osserva che, mentre il regime introdotto dagli artt. 2, commi da 47 a 53, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, conv., con modificazioni, dalla l. 24 novembre 2006, n. 286, I, commi da 77 a 79, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007) e I, comma 31, della l. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008), per gli atti presentati per la registrazione dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto e per le successioni apertesi dal 3 ottobre 2006 (art. 2, comma 53), prevedono l'applicabilità dell'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, 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.

Tale considerazione, ad avviso della S.C., rende necessaria per gli atti antecedenti alla data del 3 ottobre 2006 la verifica della natura onerosa ovvero gratuita dell'atto di costituzione del *trust* ai fini della individuazione dell'imposta applicabile, proporzionale o in misura fissa, non essendo arguibile l'onerosità del predetto istituto dal solo fatto che il consenso prestato riguardi un vincolo su beni muniti di valore economico, stanti le caratteristiche del *trust* e del sistema impositivo di registro, in cui l'elemento essenziale cui connettere la nozione di prestazione “*a contenuto patrimoniale*”, ex art. 9 della tariffa (costituente clausola di chiusura finalizzata a disciplinare tutte le fattispecie fiscalmente rilevanti diverse da quelle indicate nelle restanti disposizioni), è appunto l'onerosità.

## 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 – 5. Dazi *antidumping* e dazi agevolati – 6. Sottrazione di merce al controllo doganale, accertamento e competenza. – 7. Contraddittorio pre-accertativo e prova di resistenza.

#### 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) 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 sovrapposte di confine ed ogni altra imposta o sovrapposta 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 rappresentato, 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 del nostro Stato alla Comunità europea (c.d. 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 negli Stati membri, con conseguente eliminazione del prelievo fiscale sui prodotti comunitari e delle formalità di sdoganamento al momento del passaggio dei beni attraverso i confini infracomunitari. Il processo di progressiva europeizzazione è infine culminato nella realizzazione di un'*unione doganale* che costituisce uno dei presupposti essenziali dell'Unione europea (cd. Primo pilastro). Il 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 testo consolidato).

## 2. Presupposto dell'obbligazione doganale e soggetti passivi.

Il presupposto impositivo dei dazi è rappresentato dal mero fatto che una merce abbia attraversato il confine: relativamente alle merci estere, il presupposto è costituito dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale; quanto ai prodotti nazionali, dalla loro destinazione al consumo fuori da tale territorio. Al riguardo, secondo l'art. 36 del d.P.R. n. 43 del 1973 si intendono destinate al consumo all'interno del territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva mentre si intendono destinate al consumo fuori del predetto territorio le merci nazionali e nazionalizzate dichiarate per l'esportazione definitiva.

Con l'entrata in vigore, dal 1° maggio 2016, del "Codice Doganale dell'Unione" (d'ora in poi anche CDU), adottato con Regolamento (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 CDU – a differenza dell'art. 215 del precedente regolamento (CEE) n. 2913 del 1992 che prevedeva gerarchie di luoghi di insorgenza in forza dei fatti generatori del dazio – dispone che l'obbligazione doganale sorge nel

luogo in cui è presentata la dichiarazione in dogana o la dichiarazione di riesportazione. Per le merci vincolate ad 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'imposizione, bensì il suo proprietario e, quali coobbligati solidali, tutti coloro per conto dei quali la merce stessa è stata importata od esportata.

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, n. 633, può rivestire, ai sensi degli artt. 5, 64 e 201 del regolamento (CEE) n. 2913 del 1992 e dell'art. 38 del d.P.R. n. 41 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, atteso che, a norma dell'art. 201, comma 3, del regolamento (CEE) n. 2193 del 1992, 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 (cfr., tra le altre, Sez. 5, n. 03285/2012, Cappabianca, Rv. 622009-01; Sez. 5, n. 01574/2012, Cappabianca, Rv. 621689-01; Sez. 5, n. 29585/2011, Caracciolo, Rv. 621052-01; Sez. 5, n. 07261/2009, Scuffi, Rv. 607457-01).

Anche lo spedizioniere riveste la qualifica di condebitore in solido con il proprietario importatore, il quale rimane però il soggetto passivo dell'obbligazione doganale nei confronti del quale la società di assicurazione che abbia prestato la fideiussione e pagato i tributi ha diritto di surrogazione e regresso (artt. 1949-1951 c.c.), 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 T.U. n. 43 del 1973, stipulando a tal fine una polizza fideiussoria sostitutiva della cauzione (v., da ultimo, Sez. 5, n. 04570/2018, Scarano, Rv. 647603-01; Sez. 5, n. 19362/2017, Ambrosi, Rv. 645382-01, che ha fissato la prescrizione di tali diritti di surrogazione e regresso nello stesso termine di cinque anni previsto dall'art. 84 del citato d.P.R. n. 43 del 1973 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).

### 3. Dichiarazione doganale.

Ai fini dell'applicazione dei tributi, le merci vengono presentate all'ufficio doganale munite dell'apposita dichiarazione, mediante la quale il contribuente indica le caratteristiche dei prodotti e - quel che più rileva - rende nota la destinazione doganale che intende conferire.

La destinazione doganale riveste un ruolo decisivo ai fini della concreta realizzazione del presupposto impositivo posto che, 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 *containers* vincolati al regime di ammissione temporanea ed esistenti nel territorio dello Stato è territorialmente rilevante in Italia, precisandosi che sotto il profilo doganale il *container* è considerato in regime di extraterritorialità, in forza della disciplina speciale prevista in termini di ammissione temporanea, mentre sotto il profilo IVA, il *container*, presente nel territorio dello Stato, si considera bene il cui trasferimento è rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta.

La dichiarazione, accettata dall'ufficio doganale ed iscritta nel registro corrispondente alla destinazione richiesta, acquista il valore di *bolletta doganale* (v. art. 8 del d.lgs. n. 374 del 1990) la quale, una volta quietanzata, è restituita all'interessato per il ritiro delle merci dagli spazi doganali (cd. *sdoganamento*). In argomento, occorre ricordare che 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. pre-finanziamento, 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, nell'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 precedenza v. già Sez. 5, n. 19156/2003, Magno, Rv. 568908-01).

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.

Una delle questioni più discusse degli ultimi anni nel rapporto tra imprese e dogana, attesa la complessità della normativa comunitaria, è l'inclusione delle *royalties* nel valore doganale della merce all'atto dell'importazione. In favore della daziabilità delle *royalties*, si è espressa per la prima volta Sez. 5, n. 08473/2018, Perrino, Rv. 647691-01, affermando il principio per 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* (in senso conforme v. **Sez. 5, n. 24996/2018, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 650711-01**). In particolare, la S.C. ha statuito che, ai fini della 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 regolamento (CEE) n. 2013 del 1992, come attuato dagli artt. 157, 159 e 160 del regolamento (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.

Sul tema si segnala altresì Sez. 5, n. 14548/2018, Catallozzi, non massimata, secondo cui l'imponibilità dei diritti di licenza in dogana si evince dalle clausole di tutti i contratti in essere tra le parti dell'operazione internazionale: in particolare, 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 c.d. 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).

#### 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.

In relazione a quest'ultimo parametro, secondo **Sez. 5, n. 23246/2018, Perrino, Rv. 650737-01**, il valore in dogana coincide di norma con quello di transazione, ossia con il prezzo effettivamente pagato o da

pagare, ai sensi dell'art. 29 del regolamento (CEE) n. 2913 del 1992; qualora le autorità doganali abbiano fondati dubbi sul valore dichiarato, per potersi discostare da questo, devono chiedere in formazioni supplementari e sollecitare il contraddirittorio con l'interessato e, in mancanza dei necessari chiarimenti, devono ricorrere ai metodi di valutazione immediatamente sussidiari ossia a quelli stabiliti, in successione, dall'art. 30 del medesimo [previgente] codice doganale comunitario; laddove l'Agenzia abbia richiesto al contribuente informazioni complementari e non riceva disposta, legittimamente procede alla rettifica del valore, senza ulteriori sollecitazioni (**Rv. 650737-02**). Quanto al valore elevato, richiesto dalla giurisprudenza comunitaria, 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**, in una 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 1º 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.

Come ha precisato da ultimo **Sez. 5, n. 29537/2018, Perrino, Rv. 651284-01**, in tema di dazi all'importazione, ai fini della classificazione tariffaria delle merci nella nomenclatura combinata, secondo la giurisprudenza unionale (Corte di giustizia UE, sentenza 26 maggio 2016, causa C-198/15, punti 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 regolamento (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).

### 5. Dazi *antidumping* e dazi agevolati.

Si definiscono dazi *antidumping* quelli volti a scoraggiare la pratica del *dumping*, ossia l'esportazione di beni ad un prezzo inferiore rispetto a quello praticato nel Paese d'origine. In una fattispecie di importazione di parti essenziali di biciclette, **Sez. 5, n. 18922/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 649718-01**, ha chiarito che il regime di esenzione dal dazio *antidumping* ex art. 14 del regolamento (CEE) n. 88 del 1997 presuppone la preventiva autorizzazione dell'ufficio doganale di cui all'art. 292 del regolamento (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.

In tema di dazi agevolati, Sez. 5, n. 00707/2017, Marulli, Rv. 642425-01 e Rv. 642425-02, ha chiarito che, nell'ambito del commercio comunitario, è consentito ricorrere ad un 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 verificare che detto meccanismo non si traduca, in concreto, in abuso del diritto, dovendosi accertare che:

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 e competenza.

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 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 invece l'ipotesi di «sottrazione al controllo doganale», di cui all'art. 203 del codice doganale comunitario, 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 dell'Unione Europea, 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.

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 per territorio stabilita per legge, ne discende che il vizio dell'atto impositivo, derivante dall'incompetenza 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 regolamento (CE) n. 2913 del 2002, dello 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 accettare in tal modo il luogo dell'infrazione o dell'irregolarità opera, come ritenuto dalla Corte di Giustizia CE con sentenza 3 aprile 2008, in causa C-230/06, una presunzione di competenza dello Stato membro da cui dipende l'ufficio di partenza, ai sensi degli artt. 378 e 379 del medesimo regolamento, 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).

Per quanto attiene alla revisione dell'accertamento doganale, Sez. 5, n. 14786/2011, Di Iasi, Rv. 618531-01, ha ribadito la competenza esclusiva della dogana presso il quale è sorta l'obbligazione tributaria, cioè l'ufficio ove si sono svolte le operazioni di importazione e non anche la dogana del luogo ove ha sede l'impresa importatrice fatta oggetto di verifiche a posteriori.

Per altro verso, **Sez. 5, n. 28667/2018, Chiesi, Rv. 651101-01**, ha chiarito che 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 sub-procedura 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.

Ove venga accertata la falsità dei certificati di origine della merce, le autorità doganali devono procedere alla contabilizzazione *a posteriori* dei dazi, salvo che l'importatore fornisca la prova delle condizioni richieste dall'art. 220, par. 2, lett. b), del Codice doganale comunitario, senza che, rispetto allo stato soggettivo di buona fede, assuma rilevanza l'effettiva consapevolezza da parte dello stesso circa la veridicità delle informazioni fornite dall'esportatore alle autorità del proprio Stato, essendo, piuttosto, il debitore 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 di importatore svolta, ex art. 1176, comma 2, c.c., per verificare la ricorrenza delle condizioni per il trattamento previdenziale, mediante un esigibile controllo sull'esattezza delle informazioni rese dall'esportatore (Sez. 5, n. 12719/2018, Nonno, Rv. 648776-01).

Ove il mancato pagamento dei tributi doganali derivi da un reato, sia il termine di prescrizione dell'azione di recupero dei dazi all'importazione, che 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'autorità giudiziaria o da ufficiali di polizia giudiziaria, 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). A riguardo, **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, n. 3 e 4, del codice doganale comunitario, 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 in sede amministrativa che, pur non essendo esplicitamente previsto dal regolamento (CEE) n. 2913 del 1992 - oggi sostituito dal regolamento (UE) n. 952 del 2013 (codice doganale dell'UE) - è stato ricavato dalla giurisprudenza di legittimità dall'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, ritenendosi che esso costituisca, in ogni caso, un principio generale del diritto unionale, che trova applicazione tutte le volte che l'Amministrazione possa assumere nei confronti di un soggetto un atto lesivo. La giurisprudenza della Corte di cassazione si è evoluta recependo, in materia doganale, l'influsso della Corte di giustizia (sentenza del 18 dicembre 2008, causa C-349/2008, *Sopeopé/Fazenda Pública*) assumendosi a partire da Sez. 5, n. 14105/2010, Sotgiu, Rv. 613667-01, 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 idonei ad inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inoservanza 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") (Sez. 6-5, n. 12832/2018, Conti, Rv. 648523-01).

Invero, le Sezioni Unite della Corte di cassazione (Sez. U, n. 24823/2015, Cappabianca, Rv. 637604-01) hanno 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" 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*. Tale impostazione è coerente con i principi sanciti dalla medesima Corte di Giustizia dell'Unione europea (v. da ultimo CGUE 20 dicembre 2017, causa 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".



# CAPITOLO V

## LE ACCISE

*(di Annachiara Massafra)*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Ambito applicativo. – 3. Esigibilità dell'imposta. – 4. Esenzioni. – 5. Sanzioni e cause di non punibilità.

### 1. Premessa.

Al fine di rendere agevole la lettura della giurisprudenza della Corte di Cassazione 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 difatti a testi unici approvati con decreto del Ministro delle finanze in data 8 luglio 1924, pubblicati nella G.U. n. 195 del 20 agosto del 1924 ( contenenti le 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. dalla l. 2 giugno 1939, n. 739). A tali testi unici, successivamente modificati, è poi seguito il d.l. 30 agosto 1993, n. 331 (conv., con modif., dalla l. 29 ottobre, n. 423) con il quale è stato conferito al Ministro delle finanze il potere regolamentare relativamente alle imposte di cui innanzi.

Attualmente la disciplina in tema di accise è contenuta soprattutto nel d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, ossia nel Testo Unico delle disposizioni legislative in tema di imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali ed amministrative. Quest'ultimo 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. Le accise, infine, come sopra evidenziato, sono tributo armonizzato ed a livello comunitario sono state disciplinate dalla direttiva n. 92/12/CEE, poi sostituita dalla direttiva n. 2008/118/CE, 16 dicembre 2008, le cui modalità attuative sono state dettate dal Regolamento CE, 24 luglio 2009, n. 684.

### 2. Ambito applicativo.

Il capo II del d.lgs. n. 504 del 1995 è intitolato «oli minerali» ed il relativo 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 dell'art. da ultimo citato. Il successivo art. 26 reca "disposizioni particolari per il gas metano" ed individua le singole fattispecie sottoposte ad accisa.

Sez. 5, n. 04950/2012, Olivieri, Rv. 621743-01, in tema di imposte di fabbricazione sugli oli minerali, ha contribuito a delineare l'ambito applicativo del citato art. 21 statuendo 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 citata decisione della S.C. ha difatti precisato che occorre avere riguardo all'intero ciclo economico del prodotto, dalla fabbricazione al consumo, e quindi alla destinazione d'uso impressa *ab origine* dalla fabbrica, alla 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. (Fattispecie nella quale è stata confermata la sentenza impugnata che aveva escluso l'applicazione dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995 in relazione ad un prodotto di cui al codice NC 2710, risultando lo stesso utilizzato esclusivamente come decerante per auto).

**Sez. 5, n. 24326/2018, Nonno, Rv. 650524-01**, ha definito ulteriormente l'ambito di applicazione delle accise sugli oli minerali, peraltro allineandosi all'interpretazione del citato art. 21 fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità (*ex multis* Sez. 5, n. 10780/2013, Olivieri). Tale pronuncia ha in particolare enunciato il principio per il quale il carburante per aeromodellismo rientra nella previsione di chiusura dell'art. 21, comma 5 (e a far data dal 1 giugno 2007, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, che sottopone a tassazione, in conformità all'interpretazione data dalla Corte di giustizia UE (sentenza 18 dicembre 2008, causa C-517/07) delle direttive n. 92/81/CEE e n. 2003/96/CEE, tutti i prodotti commercializzati o utilizzati come carburanti per motori (indipendentemente dalla loro natura o portata) o come additivi ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti, anche se non rientranti nella categoria degli oli minerali o dei prodotti energetici.

Sempre in questo contesto si colloca Sez. 5, n. 05860/2012, Cirillo E., Rv. 622339-01, che ha ritenuto soggetto 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. Ciò che rileva ai fini della tassazione, difatti, 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 del principio di cui innanzi, 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<sub>2</sub>) e di ossidi di azoto (NO<sub>x</sub>), 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 ha difatti evidenziato che esso trova 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. 26 ottobre 1995, n. 504.

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 il 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 citata l. n. 449.

### 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 dal citato art. 2, 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 una eccedenza di prodotto rispetto alle tolleranze ammesse, determinate con norme regolamentari dal Ministero delle Finanze (Sez. 5, n. 25126/2016, Perrino, Rv. 641940-01).

Sez. 5, n. 24912/2013, Perrino, Rv. 628686-01, ha inoltre 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 25 febbraio 1992, n. 92/12/CEE – alle cause estintive dell'obbligazione impositiva previste dall'art. 4 del menzionato T.U. (nel testo modificato 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.

#### 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 a riguardo individuato i presupposti in presenza dei quali può essere riconosciuta l'esenzione per l'alcol etilico prevista dal citato art. 27, comma 3 (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. 9 luglio 1996, n. 524 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. 9 luglio 1996 n. 524). 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), 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. Finanze 9 luglio 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 regolamento regionale del 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 regolamento n. 89/1576/CEE (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 occorre considerare **Sez. 5, n. 31618/2018, Iofrida, Rv. 652107-01**, la quale ha individuato i presupposti di applicabilità della lett. f) della citata 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 citata decisione, la S.C. ha affermato che l'omessa comunicazione mensile dei consumi all'Amministrazione finanziaria, entro il termine previsto, non comporta la decadenza dell'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.

Con riferimento alle accise sul gas metano, rispetto all'impiego nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione, Sez. 5, n. 19753/2014, Cirillo E., 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 in passato dalla relativa nota legislativa) 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.

## 6. Sanzioni e cause di non punibilità

. Il ritardo nel pagamento dell'imposta in esame integra una violazione sostanziale e non formale ed è sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, in quanto 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 citata disposizione, novellata dall'art. 23, comma 31, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, (conv., con modif., dalla l. 15 luglio 2011, n. 111)

opera per ogni ipotesi, dunque anche prescindendo dalla sussistenza di una garanzia reale o personale per l'intero credito, trattandosi di requisito espunto, con applicabilità immediata di detta normativa, incidendo essa favorevolmente sull'entità della sanzione ed essendo quest'ultima l'oggetto dell'impugnazione prospettata in giudizio dal contribuente ed atteso il disposto dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Sez. 5, n. 08751/2013, Perrino, Rv. 626328-01).

Assume particolare rilievo il rapporto tra il citato art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, applicabile a tutti i tributi, 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.

A tale riguardo Sez. 5, n. 16165/2016, Meloni, Rv. 640651-01, la quale ha recentemente ribadito 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 del 1997, che prevede il pagamento di una somma a titolo di sanzione amministrativa, sia l'art. 3, n. 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, nel testo vigente *ratione temporis*, che prevede un'indennità di mora e gli interessi per il ritardato pagamento, 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).

Diversamente, **Sez. 5, n. 30034/2018, Rv. 561609-01, Putaturo Donati Viscido di Nocera**, 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, del d.lgs. n. 504 del 1995 con la sanzione del 30% prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

La citata decisione della S.C. ha statuito quanto innanzi dopo aver ricostruito criticamente, non solo il panorama normativo ma soprattutto quello giurisprudenziale vigente in materia, non condividendo esplicitamente l'orientamento che, ricostruendo l'indennità di mora di cui innanzi in termini di accessorio naturale del tributo, con funzione di risarcimento del danno causato da fatto obiettivo nel ritardo nel pagamento, ammette la cumulabilità dell'indennità di cui all'art. 3, comma 4, con la sanzione di cui all'art. 13 sopraccitati (il riferimento è, in particolare, a Sez. 5, n. 04960/2017, Tricomi, Rv. 643217-02; Sez. 6-5, n. 08553/2011, Cappabianca, Rv. 617698-01; Sez. 5, n. 09176/2015, Caracciolo, Rv. 635560-01; Sez. 5, n. 14303/2009, Meloncelli, Rv. 609005-01).

La citata **Sez. 5, n. 30034/2018**, ha quindi affermato che l'indennità di cui all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, ha natura sanzionatoria, e non risarcitoria e che il presupposto dell'obbligazione del versamento è da rinvenire «nella condotta del trasgressore responsabile del tardivo versamento dell'imposta intesa come fatto omissivo in sé considerato». Ciò viene desunto da cinque fattori: 1) l'ammontare dell'indennità non è commisurato all'entità del ritardo nell'adempimento ma è predeterminato come frazione percentuale (6%) del tributo non pagato; 2) il suo riconoscimento non dipende dalla prova dell'entità del danno effettivo risentito dall'erario essendo identica la reazione dell'ordinamento con la previsione del versamento del 6%; 3) la struttura dell'indennità ricalca quella della misura afflittiva prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 che è predeterminata nella misura del trenta per cento per ogni importo non versato; 4) la disposizione contenuta nel comma 4 dell'art. 3 citato, la quale prevede che l'ammontare dell'indennità di mora è ridotta al 2% in caso di pagamento lievemente tardivo, «trova un corrispondente similare nell'art. 13 cit. secondo cui la sanzione è ridotta progressivamente in proporzione al ritardo maturato»; 5) l'art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995, disciplinante le modalità di rimborso dell'accisa in caso di indebito pagamento, nel testo vigente *ratione temporis*, prevede la corresponsione dei soli interessi nella misura prevista dal comma 4 del richiamato art. 3.

La richiamata **Sez. 5, n. 30034/2018**, ha affermato quindi che l'indennità di mora di cui innanzi 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» sottolineando che la sua prevalente funzione «non è, pertanto, 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 di cui innanzi.

E' opportuno, infine, chiarire cosa accada qualora le accise non vengano versate per ragioni di causa maggiore.

Al quesito, ha dato risposta Sez. 5, n. 03049/2018, Conti, Rv. 647110-01, la quale, con specifico riferimento all'art. 6, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, 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, mentre il secondo, di natura soggettiva, è correlato al dovere del contribuente di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza

incorrere in sacrifici eccessivi. La decisione citata si pone, peraltro, in linea con l'interpretazione della nozione di forza maggiore data dalla Corte di Giustizia, 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 atteggi 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 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 ultrattivit 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.



## 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 (articolo 1, comma 2), intendendosi per fabbricato “l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano” (articolo 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 (T.U.I.R.), bensì dalle disposizioni specificamente inerenti alla stessa imposta comunale sugli immobili.

L'ICI – istituita con decorrenza dall'anno 1993 dal d.lgs. n. 504 del 1992 – per le sue caratteristiche strutturali può essere definita come un'imposta territoriale (in considerazione della 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, dello stesso d.lgs. n. 504 del 1992, che ai fini dell'esenzione).

Presupposto dell'imposta, come stabilito dall'art. 1, comma 2, del richiamato d.lgs. istitutivo, è il possesso (a) di “fabbricati”, (b) di “aree fabbricabili”, (c) 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”. Per il n. 1 del successivo art. 2, poi, per “fabbricato” si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano.

Pertanto, il “possesso” di una “unità immobiliare” da considerare come “fabbricato” (perché iscritta o da iscrivere nel catasto) fa sorgere in

capo al “soggetto passivo” (articolo 3) l’obbligo di corrispondere l’ICI afferente.

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 primo 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 citato decreto; infatti, 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.** Ai fini della determinazione della base imponibile dell’imposta, 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, articolo 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 dal detto art. 5, comma 2, 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**).

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, del detto decreto, 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 è, quindi, individuata dall'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992 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. n. 504 del 1992, 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., dalla l. 2 dicembre 2005, n. 248, e dell'art. 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., dalla 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**). 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 contraddirre 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). E' 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 constitutivi 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'articolo 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'articolo 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).

**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 di fatto, 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, sicché 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 anche 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'esproprio sia per ciò esente da imposta. Tale conclusione riceve conferma dalla disciplina dettata dall'art. 16, comma 2, del citato d.lgs. n. 504 del 1992, 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, 302, e dall'art. 37, comma 8, del

detto d.P.R. n. 327 del 2001, 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).

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 la 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). E' 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. 17764/2018, Solaini, Rv. 649382-01).

Da ultimo è stato affrontato il problema della perequazione urbanistica e di come la stessa possa incidere sul valore venale del bene. Si è ritenuto che i terreni oggetto di perequazione devono essere assoggettati ad ICI sulla base del valore venale in comune commercio, come previsto dall'art. 2, comma 1, e dall'art. 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, **in corso di massimazione**).

**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 un 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 quanto si è affermato in tema di imposta di registro, secondo cui 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 (Sez. 5, n. 31048/2017, Di Geronimo, Rv. 646686-01).

**4. Le rendite catastali.** 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).

**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 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. 31 maggio 1965, 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'impeditimento 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).

In tema di ICI, 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 tale riguardo 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 una 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**)

**7. Le esenzioni: casistica.** La Corte di cassazione è inoltre più volte intervenuta per delimitare l'ambito applicativo delle esenzioni in tema di ICI, stabilendo 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 o botteghe

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 normativa 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 (d.lgs. n. 504 del 1992), 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. con in l. n. 133 del 26 febbraio 1994, la ruralità dei fabbricati doveva essere desunta dall'essere strumentali all'attività agricola.

In seguito è tuttavia intervenuto sulla 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, che recita: “Ai sensi e per gli effetti della legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 1, comma 2, il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 2, comma 1, lettera 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 modificazioni, dalla l. 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni”.

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 *ius 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 riconferma a questa conseguita classificazione l'esclusione del “fabbricato (catastralmente 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 Suprema Corte 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., dalla 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., dalla 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. dalla 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. dalla 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 Corte costituzionale (ord. n. 115 del 2015), il quadro normativo, ivi comprese le disposizioni regolamentari di cui al d.m. 26 luglio 2012, porta ad escludere l'automaticità del riconoscimento della ruralità per effetto della mera autocertificazione (Sez. 5, n. 26617/2017, Napolitano, Rv. 646421-01). Peraltro, l'accertamento dei requisiti di difformità dell'attribuita rendita catastale non può essere incidentalmente compiuto dal giudice tributario che 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 contraddirlo 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).

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., dalla 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, 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, Rv. 645970-01).

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 cosiddetta “espropriazione indiretta” e negato la possibilità di individuare sistemi di acquisizione diversi da quello consensuale del contratto e da quello autoritativo del procedimento ablatorio (Sez. 5, n. 19572/2017, Zoso, Rv. 645294-01, la quale ha rilevato che la Regione solo con atto notarile del 24 gennaio 2008 era divenuta proprietaria del fondo a seguito del riconoscimento dell'avvenuta acquisizione della proprietà dei terreni dopo la costruzione del Centro Direzionale Pilota per il Turismo, opera pubblica di interesse regionale, e la contestuale definizione transattiva dei relativi rapporti economici- patrimoniali con la controparte, con la conseguenza che fino a tale data l'ente territoriale era mero detentore del fondo e non già titolare del diritto reale di usufrutto, uso o superficie e, dunque, non era legittimata passiva ICI, ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992).

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 una attività commerciale, costituisce il requisito oggettivo necessario ai fini dell'esenzione dall'imposta, prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, 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). E' stato, altresì, precisato che le esenzioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. a) ed i) del citato d.lgs. non si applicano agli immobili di proprietà del Fondo edifici di culto, locati a terzi, in quanto, ai fini in esame, 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), del d.lgs. n. 504 del 1992, 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). 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 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**). E' 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**).

**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, perseguito l'obiettivo di venire incontro alle maggiori spese di manutenzione e conservazione che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili vincolati, si applica anche nel caso in cui l'interesse riguardi solo una porzione di immobile, in quanto anche in quest'ultima ipotesi gravano a carico del proprietario gli oneri di conservazione citati (Sez. 5, n. 29194/2017, De Masi, Rv. 646521-01). Tale agevolazione opera in ragione della mera appartenenza alla categoria storica o artistica del bene, se di proprietà pubblica, non necessitando la sua inclusione negli appositi elenchi ministeriali, in quanto avente solo natura ricognitiva (Sez. 5, n. 25947/2017, Zoso, Rv. 646216-01).

E' 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). E' stato, altresì, chiarito che, 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 citato d.lgs. 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).

**9. Ici ed aree demaniali.** 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).

**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 contentiosa, 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).

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. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C., con riferimento all'impugnazione di un avviso di accertamento in materia di ICI, ha escluso l'efficacia del giudicato

intervenuto in un'altra controversia tra le stesse parti in relazione a diverse annualità, atteso il carattere variabile del presupposto di imposta costituito dal valore della rendita catastale) (**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).

E' 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)

## 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 è stata sostituita dalla TARES (tributo comunale sui servizi), introdotto dall'art. 14 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214, e la TARES è stata sostituita dalla TARI (Tassa rifiuti), istituita dall'art. 1, commi 639 e 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, entrata in vigore il 22 maggio 1998, 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 terzo del d.lgs. n. 507 del 1993 e dal d.lgs. n. 22 del 1997 (cd. decreto Ronchi), 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). E' 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, Stalla, Rv. 651228-01**).

**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, 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 cd. 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 cd. 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 (salvo 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).

### 3.TARSU: casistica.

**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).

E’ stato inoltre precisato dalla S.C. 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).

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 dalla interpretazione autentica effettuata dall’art. 14 della l. 10 agosto 2002, n. 187, tutti i materiali ed i beni dei quali il soggetto produttore “si disfa”, con ciò intendendosi qualsiasi comportamento attraverso il quale, in modo diretto o indiretto, una sostanza, un materiale o un bene siano avviati e sottoposti ad attività di smaltimento o anche di “recupero”, e che sia da altri recuperato e messo in riserva, con esclusione del solo deposito temporaneo, prima della raccolta, nel luogo in cui i materiali o beni sono prodotti, non rilevando ad escludere la natura di rifiuto del bene l’intenzione di chi effettua il recupero, o anche la reale possibilità di reimpegno dei materiali nel ciclo produttivo (Sez. 2, n. 19643/2006, Colarusso, Rv. 592695-01).

E’ stato precisato che per deposito temporaneo si intende 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. 3 aprile 2006, n. 152, 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 c.d. 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 concorrono 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).

**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, cui, *adde*, nel periodo in esame, **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).

La Corte di legittimità, inoltre, 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 precisato, poi, 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. 30 dicembre 1992, n. 504, 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 d.lgs. n. 22 del 1997, emanato in attuazione delle Direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, ha previsto, nel Titolo I (“Gestione rifiuti”), 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 (cd. decreto Ronchi), 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, salvo 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’esplicitamento 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 tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), la facoltà, riconosciuta ai comuni dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, di individuare, ai fini della determinazione della superficie non tassabile, categorie di attività produttive di rifiuti speciali, tossici o nocivi, alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta, non è correttamente esercitata ove il regolamento comunale si limiti a prevedere un limite quantitativo di riduzione applicabile indistintamente a tutte le attività produttive, occorrendo, invece, la specificazione delle categorie di attività produttive dei predetti rifiuti (le cui superfici sono altrimenti esenti da tassazione) assimilabili a quelle produttive di rifiuti ordinari (Sez. 5, n. 10548/2017, Carbone, Rv. 643934-01).

**7. Imballaggi terziari e secondari.** Il titolo secondo del d.lgs. n. 22 del 1997 (specificamente dedicato alla “gestione” degli imballaggi) 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 citata direttiva 94/62/CE (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 primo 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 cd. decreto Ronchi); 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 della l. n. 146 del 1994, art. 39, 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).

Nel caso di imballaggi secondari è previsto dall'art. 21, comma 7, del decreto cd. 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).

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 alla 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 concorrono 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, d.lgs. n. 507 del 1993, art. 70), 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).

**8. LA TIA.** L'art. 49, compreso nel Titolo III, del d.lgs. n. 22 del 1997, ha istituito la “tariffa per la gestione dei rifiuti urbani” (usualmente denominata TIA, “Tariffa di igiene ambientale”), in sostituzione della soppressa TARSU, prevedendo, in particolare, nella modulazione della tariffa, agevolazioni per la raccolta differenziata, “ad eccezione della raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio, che resta a carico dei produttori e degli utilizzatori” (comma 10), e disponendo, altresì, che “sulla tariffa è applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di avere avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua” detta attività (comma 14).

I termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA (il cui regime è stato introdotto dal d.P.R. n. 158 del 1999, modificato 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 l'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, (recante “Norme in materia ambientale”) ha soppresso tale tariffa, sostituendola con una nuova – “Tariffa integrata ambientale”, come definita dal d.l. 30 dicembre 2008, n. 208, conv. nella l. 27 febbraio 2009, n. 13, la cd. TIA 2 – e l'art. 264 ha abrogato l'intero d.lgs. 22 del 1997 (sia pure prevedendo anche in questo caso una disciplina transitoria).

La tariffa di igiene ambientale (T.I.A.), introdotta dal richiamato art. 49 del cd. decreto Ronchi, ha avuto – prima dell'emanazione dell'art. 14, comma 33, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. dalla 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 – natura tributaria, in quanto assimilata alla TARSU (Sez. 5, n. 00453/2018, Zoso, Rv. 646907-01), sicché è applicabile ai soli rifiuti solidi urbani e grava 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). E' 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 Tariffa di Igiene Ambientale (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 dalla sentenza n. 239 del 2009 e dall'ordinanza n. 64 del 2010 della Corte costituzionale; né assume alcun rilievo, per tale periodo, la disposizione interpretativa di cui all'art. 14, comma terzo, 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 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).

La Corte di legittimità (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. prima TIA o TIA1), 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 dalla Corte cost. (cfr. ordinanza del 22 febbraio 2010, n. 64), 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, modificato 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, (recante “Norme in materia ambientale”) ha soppresso tale tariffa, sostituendola con una nuova – “tariffa integrata ambientale”, come definita dal d.l. n. 208 del 2008, conv. nella l. n. 13 del 2009, c.d. TIA 2 – e l’art. 264 ha abrogato l’intero d.lgs. n. 22 del 1997, prevedendo la disciplina transitoria.

L’art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006 (Codice dell’Ambiente), che ha istituito la nuova “tariffa” sui rifiuti TIA 2, destinata a sostituire quella di cui al d.lgs. n. 22 del 1997, ha previsto, al comma 1, che: “la tariffa di cui all’art. 49 del decreto legislativo 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 alla 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.

E' 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. ha evidenziato inoltre che, a conferma della inapplicabilità del codice ambientale, una recente sentenza del TAR Lazio (la n. 4611 del 13 aprile 2017) obbliga 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 Tariffa Integrata Ambientale (TIA2), 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. dalla 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 e 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. TARI.**La Tassa Rifiuti (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 (noti in precedenza con gli acronimi di TARSU e successivamente di TIA e TARES), 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: brevi premesse.**

L'imposta comunale sulla pubblicità, istituita mediante il 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. 15 novembre 1993, n. 507, il presupposto dell'imponibilità va ricercato 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, secondo la quale, ai fini dell'applicazione dell'imposta, costituisce luogo aperto al pubblico lo spazio interno delle stazioni ferroviarie, dove è consentito l'accesso a tutti i soggetti muniti di biglietto di viaggio).

Rispetto all'ambito applicativo dell'imposta sulla pubblicità, la S.C. ha, inoltre, 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. 15 novembre 1993, n. 507, 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 un apposito regolamento per l'applicazione della stessa che disciplini 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 comunale sulla pubblicità ha presupposti diversi dalla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, come emerge dal confronto fra gli artt. 5 e 38 del d.lgs. citato, 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. 15 novembre 1993, n. 507, nell'individuare il soggetto passivo tenuto in via principale al pagamento dell'imposta in colui che dispone "*a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso*", non fa differenze in ordine al titolo da cui dipende tale disponibilità che, quindi, può derivare sia dall'esercizio del diritto di proprietà od altro diritto reale, sia dall'esecuzione di un contratto obbligatorio stipulato con chi disponga giuridicamente dell'impianto pubblicitario, ferma restando la responsabilità solidale, prevista dal comma 2 dell'art. 6 cit., di "*colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità*" (Sez. 5, n. 05039/2015, Meloni, Rv. 634738-01).

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 di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 507 del 1993, 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 dispone la preventiva escusione 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: si veda Corte Cost. n. 557/2000) non prevede a favore del soggetto pubblicizzato alcuna forma di *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 (c.d. beneficio d'ordine), sia che consista nel più gravoso onere per il creditore di escutere preventivamente il patrimonio di un altro debitore (c.d. beneficio di escusione) - concerne solamente la fase di esercizio del credito, senza tuttavia 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, del d.lgs. n. 507 del 1993, descrive la modalità con la quale è tenuto al pagamento dell'imposta chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, giacché tale espressione 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.**

L'entità dell'imposta è calcolata avendo riguardo alla superficie del mezzo pubblicitario ed alla tariffa stabilita dal Comune o dalla legge.

### **2.1. Superficie tassabile.**

La determinazione delle superfici avviene in funzione della figura geometrica nella quale è circoscritto il mezzo pubblicitario e non rileva il numero dei messaggi contenuti nella stessa superficie.

Sono escluse dall'applicazione dell'imposta le superfici inferiori a 300 cm<sup>2</sup>.

Secondo l'orientamento consolidato della Corte di cassazione, la base di calcolo del tributo, a norma dell'art. 12, comma 3, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, 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 affermato che l'imposta va determinata in base alla superficie della minima figura geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario. L'imposta, pertanto, così 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 (Sez. 5, n. 09492/2018, De Masi, Rv. 647828-01) 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.*" In particolare, è stato affermato 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. Si è ritenuto, pertanto, che "un gruppo di quattro sedie ed un ombrellone" può essere considerato "un'entità autonoma", in quanto i mezzi pubblicitari riportavano tutti il medesimo logo ed erano esposti in connessione tra loro, cioè in ragione di ciascun gruppo di quattro sedie ed un ombrellone, quali elementi d'arredo di un posto di ristoro accomunati dal medesimo uso. In tal caso, agli effetti del calcolo della superficie pubblicitaria non può farsi riferimento a quella complessiva, ottenuta per sommatoria delle superfici dei singoli mezzi pubblicitari identici, ai fini impositivi, "in quanto tutti gli ombrelloni del posto di ristoro recavano la stessa indicazione pubblicitaria" determinando in mq. 1 l'imposta applicabile per ciascun ombrellone a fronte di una superficie imponibile diversa (in ragione della "grandezza" dell'ombrellone accertato).

Sez. 5, n. 12783/2018, Balsamo, Rv. 650948-01, ha altresì affermato, in una controversia nella quale si contestava il mancato utilizzo a fini pubblicitari del mezzo, affidato in concessione e destinato al

potenziale uso pubblicitario, 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. In altri termini, presupposto dell'imposta di pubblicità non è la concreta utilizzazione del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, bensì il potenziale utilizzo del mezzo medesimo da parte dell'impresa.

Nel periodo preso in esame dalla presente rassegna occorre segnalare, in relazione ai cartelli pubblicitari bifronte, **Sez. 6-5, n. 32648/2018, Cricenti, Rv. 652170 – 01**, la quale ha sottolineato che l'ipotesi, contemplata dall'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993 deroga alla regola generale della tassazione per ciascun messaggio pubblicitario e quindi rientra nell'onere probatorio del contribuente che ne invoca 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, inoltre, **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".

### 2.1.1. Marchio commerciale.

E' consolidato nella giurisprudenza di legittimità il principio per il quale la misura dell'imposta relativa alla pubblicità contenente la riproduzione del marchio commerciale va 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, 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, la quale, in conformità al principio, ha affermato che il messaggio pubblicitario riportato sul "fascione" della pensilina dell'impianto di distribuzione dei carburanti, rappresentato "essenzialmente" dal marchio identificativo della società distributrice del carburante fosse distinto da questo e consistente semplicemente nella decorazione della pensilina, sulla quale era stato apposto il marchio e, come tale, non tassabile nella parte non coperta dal marchio stesso).

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.

### 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 detto decreto - 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 primo 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, salvo 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.

A riguardo, si segnala Sez. 5, n. 12312/2018, Zoso, Rv. 648661-01, che è tornata di recente 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 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, e ogni forma conseguente di accertamento e sanzione per violazioni, è variabile ed ampia, ben oltre l'indicazione, seppur 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, pur 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.

E' 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, 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 dell'amministrazione (art. 97 Cost.) ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la 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 Corte costituzionale n. 313 del 1985 che, sebbene in ambito diverso, ha chiaramente affermato che: “....tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore. Essi, siccome suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari”.

In ogni caso deve venire in rilievo una pretesa definita, compiuta e non condizionata: sono quindi esclusi dal novero degli atti autonomamente impugnabili i meri solleciti di pagamento.

## 2. 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., 14 marzo 2008, n. 64).

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 Corte Cost. (v., tra le altre, ordinanza del 22 febbraio 2010 n. 64), 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. TIA2), 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 TIA2, 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).

Nel senso di escludere la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario, invece, Sez. U, n. 04309/2017, De Stefano, Rv. 642855-01, ha chiarito 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 perceptor, 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 causa insorta 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 ed 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 della 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 concerne 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 dalla l. di conv. 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 citata pronuncia 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 concerne 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 citato d.P.R. n. 602 del 1973, 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 del 2018 ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 57, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. qualora il motivo di censura inerente la riscossione esattoriale non radichi una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario e quindi non sussista la giurisdizione del giudice ordinario. La Corte 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 pubblica amministrazione dall'art. 113 Cost., dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva (Corte Cost., 31 maggio 2018, n. 114).

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 citata decisione, la S.C. ha in primo luogo ricordato che dal complesso delle norme disciplinanti la materia del riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario si può evincere che: 1) le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere ad esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (art. 2, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, secondo comma, c.p.c.); 2) le opposizioni all'esecuzione di cui all'art. 615 c.p.c. concernenti la pignorabilità dei beni si propongono davanti al giudice ordinario; 3) le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'art.

617 c.p.c., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, si propongono al giudice ordinario.

Le Sezioni Unite, nella richiamata pronuncia, hanno sottolineato che resta aperto il problema dell'individuazione del giudice davanti al quale proporre l'opposizione agli atti esecutivi ove questa concerne 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. ha ricordato, in proposito, che sussistono due orientamenti opposti nella propria giurisprudenza, i quali, pur partendo dal comune presupposto interpretativo secondo cui l'inammissibilità delle opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi stabilita dall'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 non deve essere intesa, pena la violazione del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost., come assoluta esclusione della tutela giudiziale delle situazioni soggettive prese in considerazione da dette opposizioni, divergono circa l'individuazione del giudice da adire.

In virtù di una prima posizione (v., tra le altre, Sez. U, n. 14667/2011, Botta, Rv. 618199-01), l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato da nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, si risolve nell'impugnazione del primo atto in cui viene manifestato al contribuente l'intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria: l'opposizione, pertanto, è ammissibile e va proposta davanti al giudice tributario (ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, e 19, estensivamente interpretato, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Sulla scorta di un secondo e più recente orientamento (v., tra le altre, Sez. 3, n. 24235/ 2015, Barreca, Rv. 637838-01), l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato per nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, è ammissibile e va proposta dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e degli artt. 617 e 9 c.p.c., atteso che la giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria sussiste quando sia impugnato un atto dell'esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione della cartella di pagamento (come, appunto, un atto di pignoramento), restando irrilevante il vizio dedotto e, quindi, anche quando detto vizio venga indicato nella mancata notificazione della cartella di pagamento: in tale ipotesi, il giudice ordinario dovrà verificare solo se ricorra il denunciato difetto di notifica all'esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità del consequenziale pignoramento basato su crediti tributari.

Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, cit., 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 discriminio 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 cosiddetto "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 una 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, la citata pronuncia delle Sezioni Unite osserva, inoltre, che l'atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento integra il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c., rientra nell'ambito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. Il sopra indicato 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 in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario.

## 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 modifica delle rendite catastali, stabilisce che «*Dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 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'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modificazioni» 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 «de 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'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modificazioni*”, 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 (articolo 74 cit.) alla specifica norma processuale tributaria di riferimento (articolo 2, nuovo comma 2, cit.) e la disapplicazione di un regolamento o un atto generale (articolo 7, comma 5, cit.) con la generale cognizione incidentale del giudice tributario (articolo 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, 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 2001/44/CE del Consiglio d'Europa, 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 dello Stato 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).

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 “di ufficio”, di cui all'art. 59, comma 3, della l. n. 69 del 2009, e del modo di proporlo, in un caso di *translatio iudicij* dal giudice ordinario al giudice tributario, la Suprema Corte 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 *Marzia Minutillo-Turtur - Angelo Napolitano*<sup>4</sup>)

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 successive modificazioni); e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del detto d.P.R. n. 602 del 1973; 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 nel citato art. 19.

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

---

<sup>4</sup> Il § primo è stato redatto da Marzia Minutillo-Turtur e da Angelo Napolitano, il quale ha curato i successivi §§ del Capitolo.

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.

E' 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 dell'amministrazione (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, fattispecie nella quale un contribuente aveva proposto un interpello all'amministrazione per chiedere la disapplicazione in proprio favore della disciplina antielusiva e aveva successivamente impugnato il diniego del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate).

Inoltre la Corte di cassazione ha chiarito che non rientra nel novero 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. 65096601m** ha stabilito 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 la l. n. 448 del 2001.

Tra i provvedimenti impugnabili per vizi propri, in quanto riconducibile 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. 65023501**, ha ritenuto esservi anche il provvedimento di sospensione della procedura di rimborso del credito IVA, fermo restando, d'altro canto, che il corrispondente giudizio tributario non può avere per oggetto il solo vizio di legittimità del provvedimento sospensivo, essendo invece necessario che il contribuente

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 "a monte" (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 compreso, 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 recentemente conferma, tra l'altro, in **Sez. 5, n. 27799/2018, Mondini, Rv. 65108201**, 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.

In tema, poi, di consecuzione di atti impugnabili, **Sez. 5, n. 27581/2018, Castorina, Rv. 65140401**, ha 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.

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-T, n. 1543/2018, 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 recentemente 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).

**Sez. 6-5, n. 20367/2018, Napolitano, Rv. 65036301**, ha recentemente 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. 65080901**, 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. 65176801**).

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).

Sempre in tema di autotutela, 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 Pubblica Amministrazione 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 fatti/specie 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. Nemmeno 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).

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. 65073801**, 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 un'ordinanza della **Sez. 5, n. 32132/2018, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 65178501**, ma risulta 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 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.

**2. Il ricorso.** Il processo tributario è introdotto mediante ricorso che, dopo la notificazione, deve essere depositato dinanzi alla commissione tributaria provinciale, 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. 64922001**).

Il ricorso deve essere corredata, 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 dogliananza formulati contro lo stesso (ossia avverso l'atto impositivo presupposto del quale si assume la mancata conoscenza).

Con riferimento agli atti da allegare al ricorso, **Sez. 5, n. 19580/2018, Nonno, Rv. 64982301**, ha chiarito che la sanzione processuale della 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 citato.

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. 65052301**).

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 a 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 adito (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 dalla sentenza della Corte costituzionale n. 189 del 2000), 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 adito dell'ordine, alla parte privata che ne sia priva, di munirsi di difensore ai sensi dell'art. 12, comma 5, del citato decreto, 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).

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 cd. 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. 65160402**, 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.

**2.2. Notificazione.** Il ricorso deve essere prima notificato alla parte o alle parti resistenti e solo successivamente depositato dinanzi alla Commissione provinciale tributaria 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 istranza 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 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 modificazioni.

Il citato comma 57 dell'art. 1 della l. n. 124 del 2017, peraltro, prevede 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 legge 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 decreto legislativo n. 261 del 1999 e successive modificazioni, 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 decreto legislativo 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. del 23 dicembre 2013, n. 163: 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 la 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. Deposito.** Il ricorrente, entro trenta giorni dalla notifica del ricorso, deve costituirsi in giudizio, anche telematicamente, o a mezzo del servizio postale, presso la Commissione tributaria provinciale 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 d.lgs. citato

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.

**3. Competenza.** Il ricorso deve essere proposto, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale del luogo nel quale ha sede l'ufficio o l'ente 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 commissione tributaria provinciale nella quale ha sede il concessionario.

Rispetto a tali criteri, Sez. 5, n. 21247/2017, De Masi, Rv. 645458-01, ha ribadito che la Commissione tributaria provinciale 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**).

**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.

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 sopprimere alla carenza di attività istruttoria da parte dell’amministrazione. A 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 sopprimere 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 consulenza tecnica d’ufficio, 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. Peraltra, proprio l’abrogazione del comma 3 del citato art. 7, 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 sopprimere 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).

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 (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 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), ratificata e resa esecutiva dalla legge 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, va 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 impegnà 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. 65052201**).

**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.

E' stato recentemente 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. 65162601**, 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. 65014701**).

**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).

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. A 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. che la stessa giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato che, in caso di riassunzione del processo dopo la morte della parte, la legittimazione passiva deve essere individuata allo stato degli atti, cioè nei confronti dei soggetti che oggettivamente presentino un valido titolo per succedere, qualora non sia conosciuta (o conoscibile con l'ordinaria diligenza) alcuna circostanza idonea a dimostrare che il titolo a succedere sia venuto a mancare per rinuncia, indegnità o premorienza. Peraltro, la *legitimatio ad causam*, in quanto condizione dell'azione, ben può sopravvenire nel corso del giudizio, essendo necessario e sufficiente che ricorra al momento della decisione. In definitiva, secondo tale impostazione interpretativa, i chiamati all'eredità in base ad un testamento olografo successivamente scoperto e poi pubblicato avrebbero potuto chiedere la rimessione nei termini, di cui all'attuale art. 153 c.p.c. (in precedenza, art. 184 bis c.p.c.), per la riassunzione del processo dopo l'interruzione per la morte della ricorrente (Sez. 5, n. 04612/2018, Balsamo, Rv. 647247-01).

Per altro verso, con riferimento alla legittimazione a ricevere la notifica dell'impugnazione della sentenza su istanza dell'amministrazione finanziaria da parte del procuratore del curatore di un fallimento costituito in primo grado, benché già prima della notificazione il fallimento fosse stato revocato ed il fallito fosse tornato *in bonis*, la S.C., enunciando principi validi anche per il giudizio di primo grado, ha ribadito che, in caso di morte o perdita di capacità della parte costituita a mezzo di procuratore, l'omessa dichiarazione o notificazione del relativo evento ad opera di quest'ultimo comporta, giusta la regola dell'ultrattività del mandato alla lite, che il difensore continui a rappresentare la parte come se l'evento stesso non si fosse verificato, risultando così stabilizzata la posizione giuridica della parte rappresentata (rispetto alle altre parti e al giudice) nella fase attiva del rapporto processuale, nonché in quelle successive di sua quiescenza od eventuale riattivazione dovuta alla proposizione dell'impugnazione (Sez. 5, n. 11072/2018, Crucitti, Rv. 648363-01).

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. 65178001**).

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.

A differenza del rito civile, il processo tributario conosce, sul piano normativo e non solo pretorio, anche una terza causa di estinzione: la cessazione della materia del contendere, di cui all'art. 46 del d.lgs. n. 546 del 1992.

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 presa 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.



## 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.

Il richiamato 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 Commissione tributaria regionale 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, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, 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 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. (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 articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dal successivo art. 17 (art. 16, comma 2) ovvero (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 al cit. art. 16), contenuto nel successivo art. 53, comma 2, del d.lgs. n. 546 anche rispetto all'introduzione del giudizio di appello. 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 codice di procedura civile, a pena di inammissibilità rilevabile d'ufficio.

Con riferimento a tale complessivo assetto normativo, appaiono 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, anche diverse pronunce nell'anno 2018.

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 Commissioni tributarie regionali "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, salvo 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 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 commissioni tributarie regionali, 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 ultrattattività 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 citato 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'ultrattattività 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, la citata **Sez. 5, n.**

**18415/2018, De Masi, Rv. 649766-01**, 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 (cfr., *infra*, § 3), è governato da regole "ibride", siccome 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 - attualmente, 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 codice di procedura civile (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, corredata - 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 e 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 Commissione tributaria regionale.

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**, chiarisce 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 Commissione Tributaria Regionale 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 Commissione tributaria provinciale (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'analogia 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 risultat 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. 09083/2017, Esposito A.F., Rv. 643625-01, per la quale il requisito della specificità dei motivi di appello è soddisfatto, nel processo tributario, ove le argomentazioni svolte, correlate con la motivazione della sentenza impugnata, ne contestino il fondamento logico-giuridico, non richiedendosi necessariamente una rigorosa enunciazione delle ragioni invocate le quali possono, al contrario, essere ricavate anche implicitamente, sia pure in maniera univoca, dall'atto di impugnazione considerato nel suo complesso. Una lettura decisamente poco formalistica della norma è infine offerta da **Sez. 6-5, n. 30525/2018, Solaini, Rv. 651841-01**, la quale afferma che assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992 la riproposizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, atteso il carattere devolutivo pieno, in tale giudizio, dell'appello, quale mezzo di gravame non limitato al controllo di vizi specifici, ma volto ad ottenere il riesame della causa nel merito.

La casistica affrontata nel corso del 2018 dà conto di due pronunzie, le quali hanno affrontato fattispecie peculiari: a) anzitutto, Sez. 6-5, n. 12651/2018, Carbone, Rv. 648522-01, per la quale la parte resistente, che in primo grado si sia limitata ad una contestazione generica del ricorso, può rendere specifica la stessa in sede di gravame, poiché il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dall'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, riguarda solo le eccezioni in senso stretto e non anche le mere difese, che non introducono nuovi temi di indagine; b) quindi, il caso sottoposto al vaglio di Sez. 5, n. 01322/2018, Tedesco, Rv. 646918-01, relativamente all'ipotesi di mera declaratoria di inammissibilità, in primo grado, del ricorso. Nella specie, la S.C. ha ritenuto che non occorra

neppure che la parte riproponga, in appello, tutte le domande non esaminate (perché assorbite dalla statuizione in rito), potendosi ritenere sufficiente, all'uopo, il rinvio al ricorso introduttivo contenuto nell'atto di gravame, giacché l'impugnazione costituisce comunque una manifestazione di volontà nel senso di proseguire nel giudizio, con implicita riproposizione della domanda principale, non avendo alcuna valida e concreta ragione la sola impugnativa della questione pregiudiziale di rito.

**2.2. Riproposizione delle difese assorbite.** L'ultima pronunzia richiamata consente di affrontare, poi, il tema della "riproposizione": ed infatti, 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 il rispettivo 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 di 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 citato d.lgs. 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.

**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., dalla 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, del detto 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. va 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 Corte) 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 della 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 medesimo decreto), 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, essa va eseguita, come anticipato nel precedente § 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 Commissione Tributaria Regionale, 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**).

Applica tali principi Sez. 6-5, n. 06069/2018, Napolitano, Rv. 647495-01, per la quale, ove la società in accomandita semplice parte del giudizio di prime cure si sia estinta nelle more dello svolgimento dello stesso, per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, e l'evento estintivo non sia stato dichiarato, l'atto di gravame, proposto dall'ex socio accomandatario, va notificato, a pena di nullità - rilevabile anche d'ufficio - della sentenza di appello, per violazione del principio del contraddittorio, anche agli altri ex soci, quali successori della società ai sensi dell'art. 110 c.p.c.

Analogamente, si è ritenuta configurabile un'ipotesi di litisconsorzio necessario in primo grado (e, dunque, in secondo grado, un caso di impugnazione in causa inscindibile) 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, senza che assumano rilevanza, in senso contrario, la trasformazione, in corso di causa, dell'ente in società di capitali (Sez. 5, n. 07026/2018, D'Orazio, Rv. 647553-01), ovvero l'estinzione della società a seguito di 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 (Sez. 5, n. 06285/2018, Bernazzani, Rv. 647465-01).

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 conforme 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 € 3.000,00 (limite così determinato dall'art. 9, comma 1, lett. e), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156), l'assistenza 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 Commissione tributaria regionale 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 Commissione tributaria provinciale 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).

#### **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 mod. dalla 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'articolo 3, comma 1, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv. con modif. dalla 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 dall'1 luglio 2017 (ad eccezione di Equitalia Giustizia). A tale riguardo, la Corte di cassazione ha ritenuto - con riferimento ai procedimenti pendenti innanzi a sé 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: mentre, infatti, è confermato il divieto di *nova* in appello, con riferimento a domande ed eccezioni (cfr. l'art. 57, commi 1 e 2), diversamente è a dirsi 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 detto decreto (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 irruzialmente, 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, Condiello, Rv. 651628-01**, lo perimetta 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).

E' stato peraltro chiarito, con riferimento ad una questione propria del contenzioso tributario, che, in tema di 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).

L'applicazione dei principi generali del giudizio di legittimità implica che il ricorrente sia tenuto al rispetto del principio di specificità dei motivi di ricorso, esplicitato negli ulteriori principi di sinteticità degli atti e, soprattutto, di chiarezza espositiva: si è pertanto ritenuto che viola tali prescrizioni - ed è conseguentemente, inammissibile - il ricorso per cassazione cd. "assemblato", redatto, cioè, mediante integrale riproduzione di una serie di documenti, salvo che, espunti i documenti e gli atti integralmente riprodotti (in quanto facilmente individuabili ed isolabili), l'atto processuale, ricondotto al canone di sinteticità, rispetti il principio di autosufficienza (Sez. 5, n. 08245/2018, Esposito, Rv. 647702-01). Espressione del medesimo principio è Sez. 6-5, n. 01479/2018, Iacobellis, Rv. 646999-01, secondo cui i motivi per i quali si chiede la cassazione della sentenza non possono essere affidati a deduzioni generali e ad affermazioni apodittiche, con le quali la parte non prenda concreta posizione, articolando specifiche censure esaminabili dal giudice di legittimità sulle singole conclusioni tratte dal giudice del merito in relazione alla fattispecie decisa: invero, il ricorrente – incidentale o principale che sia - ha l'onere di indicare con precisione gli asseriti errori contenuti nella sentenza impugnata, in quanto, per la natura di giudizio a critica vincolata propria del processo di cassazione, il singolo motivo assolve alla funzione condizionante il *devolutum* della sentenza impugnata, con la conseguenza che il requisito in esame non può ritenersi soddisfatto qualora il ricorso per cassazione (principale o incidentale) sia basato sul mero richiamo ai motivi di appello, perché una tale modalità di formulazione del motivo rende impossibile individuare la critica mossa ad una parte ben identificabile del giudizio espresso nella sentenza impugnata, risultando assolutamente carente nella specificazione delle defezioni e degli errori asseritamente individuabili nella decisione. Ancora, ove sia contestata 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**).

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**).

Ai fini della validità dell'atto di riassunzione in sede di rinvio, 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; tuttavia precisa ulteriormente **Sez. 5, n. 32276/2018, Nonno, Rv. 651789-01**, 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.

**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. 24 settembre 2015, n. 156.

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'articolo 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 modificato dall'art. 9, comma 1, lett. cc), del d.lgs. n. 156 del 2015, applicabile ai ricorsi depositati a decorrere dall'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.

## 6. Il versamento del doppio del contributo unificato

. La soccombenza è 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-quater, 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 dalla Corte Costituzionale nella pronuncia n. 18 del 2018, di una misura eccezionale di carattere sanzionatorio, la cui operatività deve, pertanto, essere circoscritta al processo civile.

## CAPITOLO IV

### LITISCONSORZIO NECESSARIO

(di Eleonora Reggiani)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La portata dirimente di SU 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. Accertamenti riguardanti l'IVA - 8. Litisconsorzio necessario in appello – 9. 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, comma 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 adempire 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 escusione 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 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 indica, quale presupposto per l'operatività dell'istituto del litisconsorzio necessario, l'inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso.

L'oggetto del ricorso si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di imposizione e contestazione del contribuente, che consente di identificare concretamente *causa petendi* e *petitum* della domanda.

L'inscindibilità dell'azione viene valutata, anch'essa, in relazione alla domanda, sussistendo tutte le volte in cui la fattispecie costitutiva dell'obbligazione presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e siano proprio tali elementi ad essere posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati.

Tale impostazione si muove in una prospettiva del tutto diversa da quella nella quale si collocano le regole proprie dell'obbligazione solidale, la cui (eventuale) sussistenza non realizza, infatti, un presupposto per l'applicazione della norma in questione.

La questione della solidarietà dell'obbligazione è, infatti, ritenuta estranea al giudizio, con la precisazione che essa, piuttosto che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, pone problemi relativi al rapporto tra giudicati (ed eventualmente legittima un intervento nel processo ai sensi dell'art. 14, comma 3, del medesimo decreto).

A tali conclusioni sono pervenute anche le successive decisioni sull'argomento (v., tra le tante, Sez. 5, n. 24098/2014, Chindemi, Rv. 633091-01; Sez. 5, n. 15958/2015, Cosentino, Rv. 636111-01; Sez. 5, n. 20024/2017, Tedesco, Rv. 645298- 01).

Tra le pronunce 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 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 (salvo 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 insindibilmente 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.

Con riguardo ad altri aspetti della questione, deve essere richiamata anche 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. Accertamenti riguardanti l'IVA.** La Corte di legittimità ha anche esaminato fattispecie ove il contentzioso 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.*).

**8. Litisconsorzio necessario in appello.** Con riferimento al litisconsorzio in appello, Sez. 5, n. 04597/2018, Delli Priscoli, Rv. 647273-01, ha fatto applicazione dei principi che regolano il processo civile, affermando che, anche 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.

## **9. 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 secondo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dall'art. 49 del medesimo decreto che rinvia, più specificamente, alle norme del codice di procedura civile dedicate alle impugnazioni, ovvero gli artt. 323-338 c.p.c.

### 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 es. 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). E' 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, ne' 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. La citata Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, 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 puntualizzato 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 (Corte di Giustizia, 3 settembre 2009, causa C-2/08, Fallimento Olimpiclub) oppure non consenta il recupero di un aiuto di Stato dichiarato incompatibile con

il mercato comune da una decisione della Commissione europea divenuta definitiva (entrando in tal caso in questione i principi di ripartizione delle competenze tra gli Stati membri e l'Unione europea: Corte di giustizia, 18 luglio 2007, causa C-1 19/05, Lucchini).

Ciò premesso, la più volte citata Sez. 5, n. 04832/2015, Virgilio, ha sottolineato che l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche (come le imposte sui redditi, IVA, vari tributi locali, ecc), è limitato ai soli casi nei quali vengano in esame fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale, fatti, cioè, che, pur essendo unici, producono, per previsione legislativa, effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta, e rispetto ai quali l'elemento della pluriennalità, costituisce un elemento caratterizzante della fattispecie normativa, che unifica più annualità d'imposta in una sorta di "maxiperiodo": gli esempi tipici sono quelli delle esenzioni o agevolazioni pluriennali, o della "spalmatura" in più anni dell'ammortamento di un bene o, in generale, della deducibilità di una spesa. E a tali casi può equipararsi quello in cui l'accertamento concerne 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 l'efficacia preclusiva del giudicato opera "fino a quando quella qualificazione (...) non sia venuta meno fattiualmente 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 Sezione Tributaria è tornata ad occuparsi, ponendosi nel solco dell'articolata decisione da ultimo richiamata, della problematica anche nel corso del 2018.

In particolare, Sez. 5, n. 01300/2018, Fasano, Rv. 646807 – 01, ha 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 (la quale ha contenuto decisivo ed è 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.

## 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 discussso 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).

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).

Tuttavia, nel periodo preso in considerazione dalla presente rassegna 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 giovare 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.

E' 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 operata 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 e ss. c.p.c., lasciando al contribuente la sola possibilità di adire il giudice tributario in sede di ottemperanza. L'esecuzione riguarda le decisioni di condanna emanate nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

In effetti, 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).

### **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'articolo 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'articolo 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 commissione tributaria provinciale ed a quella regionale 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, ma solo enucleati e precisati gli obblighi scaturenti dalla sentenza emessa in sede di cognizione, chiarendone il reale significato (v., tra le altre, **Sez. 6-5, n. 19346/2018, Mocci, Rv. 649809-01**, la quale ha annullato la sentenza della commissione tributaria regionale 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; Sez. 5, n. 15827/2016, La Torre, Rv. 640648-01).

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 accettare 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 decreto del Presidente della Repubblica 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 commissioni tributarie provinciali (così come per quelle regionali), 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 commissione tributaria regionale, 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 Suprema Corte 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 citato decreto, 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