CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Ufficio del Massimario e del Ruolo

RASSEGNA DELLE PRONUNCE DELLA CORTE DI CASSAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

Anno 2023

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO

Rassegna delle pronunce della Corte di cassazione in materia tributaria

Anno 2023

DIRETTORE: *Alberto Giusti*

AUTORI*: Vincenza Bellini, Cecilia Bernardo, Stefania Billi, Gian Andrea Chiesi, Mario De Ioris, Francesca Della Valle, Lorenzo Delli Priscoli, Giovanni Fanticini, Alessandro Farolfi, Raffaella Maria Gigantesco, Pierpaolo Gori, Francesco Graziano, Annachiara Massafra, Stefano Pepe, Valeria Pirari, Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera, Guido Romano, Aldo Ruggiero, Antonio Scalera, Giacomo Stalla, Giulia Stano, Roberto Succio.*

A CURA DI: *Giovanni Fanticini*

INDICE GENERALE

INDICE GENERALE

PREFAZIONE..... XIX

INTRODUZIONE ALLA PRIMA EDIZIONE
LA FORMA DELL'ACQUA
(di Camilla Di Iasi)

1. L'importanza di una corretta e tempestiva informazione sul precedente ai fini del più pieno esercizio della funzione di nomofilachia..... 1
2. Le ragioni di una rassegna semestrale della giurisprudenza della Corte di cassazione specificamente dedicata alla materia tributaria..... 4
3. Le principali caratteristiche della rassegna giurisprudenziale in presentazione..... 6

PARTE PRIMA
QUESTIONI DI CARATTERE GENERALE

CAPITOLO I
LE FONTI INTERNAZIONALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO
(di Pierpaolo Gori)

1. Premessa..... 13
2. Il diritto convenzionale: la CEDU..... 14
2.1. Tutela sostanziale..... 16
2.2. Tutela procedurale e processuale..... 17
2.2.1. Il principio di effettività..... 19
2.2.2. L'art.6, § 1, CEDU e il giusto processo in materia tributaria..... 20
2.2.3. Art. 6 CEDU e contrasto pandemia Covid-19..... 22
2.2.4. Rapporto tra procedimento penale e processo tributario..... 22
2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU..... 24
3. Convenzioni contro la doppia imposizione..... 25
3.1. Convenzione Italia-Francia..... 27
3.2. Convenzione Italia-Paesi Bassi..... 28
3.3. Convenzione Italia-Regno Unito..... 29
3.4. Convenzione Italia-Svizzera..... 30
3.5. Convenzione Italia-Lussemburgo..... 30
3.6. Convenzione Italia-Germania..... 31
3.7. Convenzione Italia-Spagna..... 31
3.8. Convenzione Italia-Austria..... 32
3.9. Convenzione Italia-USA..... 32
3.10. Convenzione CEE-EFTA..... 32
4. Fonti consuetudinarie..... 33
4.1. Il segreto bancario..... 33
4.1.1. Utilizzabilità nel processo tributario della prova acquisita *aliunde*..... 34
5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni..... 35

6. Il diritto UE: il Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE). 35
6.1. Principi generali e Carta dei diritti fondamentali (CDFUE). 38
6.1.1. L'art. 41 CDFUE e il diritto di parità delle armi. 39
6.1.2. L'art. 47 CDFUE e il rapporto con il diritto al contraddittorio endoprocedimentale. 40
6.1.3. L'art. 50 CDFUE e il principio del *ne bis in idem*. 42
6.1.4. Il giudicato e i diritti fondamentali. 43
6.1.5. L'abuso del diritto. 44
7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU). 46
7.1. La tutela procedurale. 46
7.2. La tutela sostanziale. 48
7.3. Regolamenti UE illegittimi ed effetti in materia tributaria. 50
8. Principali direttive in materia tributaria. 50
8.1. Sesta direttiva IVA. 51
8.2. Direttiva di rifusione. 54
8.3. Direttive *self-executing*. 59
8.4. Altre Direttive. 59
9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria e il dialogo tra Corti. 60
9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla S.C. e condizioni per il rinvio. 62
9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi. 66
10. Interpretazione conforme. 68
10.1. Imposizione locale. 68
10.2. Imposizione diretta. 69
10.3. Imposizione sul valore aggiunto. 69
10.4. Imposizione sulle accise. 71
11. Disapplicazione. 72

CAPITOLO II
LA DICHIARAZIONE
(di Giovanni Fanticini)

1. Premessa 75
2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione. 76
3. Natura ed emendabilità della dichiarazione 78
4. Termini e modalità di presentazione. 82
5. Controllo formale e liquidazione. 85

CAPITOLO III
L'ACCERTAMENTO
(di Roberto Succio)

1. Premessa 89
2. Accertamento con adesione. 90
3. Avviso di accertamento emesso o notificato "ante tempus". 92
4. Accertamento e scudo fiscale. 94
5. Accertamento e potere di autotutela. 95
6. Accertamento, riassunzione della controversia e decorso del termine di prescrizione. 96
7. Legittimazione all'impugnazione dell'avviso di accertamento in capo all'amministratore giudiziario nel caso dell'applicazione di misure di prevenzione. 96
8. Legittimazione all'impugnazione del fallito. 97
9. Accertamento e autorizzazione all'esecuzione e utilizzazione delle informazioni derivate dalle c.d. indagini finanziarie. 98

10. Avviso di accertamento e obbligo di motivazione. 99
11. Natura di atto amministrativo dell'avviso di accertamento. 100
12. Notifica dell'avviso di accertamento nei confronti dell'amministratore di fatto di società e nel caso di comunione di azienda. 100
13. Identificazione del destinatario dell'avviso di accertamento nel caso di trasformazione societaria. 101
14. Notifica dell'avviso di accertamento tra vizio di tempestività dell'azione di controllo e sanatoria per raggiungimento dello scopo. 102
15. In generale, in ordine alla prova della notifica dell'avviso di accertamento. 102
16. Utilizzabilità processuale dei documenti prodotti dal contribuente nella fase di accertamento nel caso di proroga del termine per la consegna all'Ufficio. 103
17. Il c.d. "raddoppio dei termini" per l'accertamento. 104
18. Responsabilità del liquidatore a seguito dell'accertamento di debiti tributari in capo alla società. 105
19. Divieto di compensazione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti e termine per l'esercizio dell'attività di accertamento. 107

CAPITOLO IV
L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE
(di Annachiara Massafra)

1. Premessa. 109
2. Il quadro normativo di riferimento e la sua ultraventennale evoluzione. 110
3. Ambito di applicazione. 112
4. L'effetto della non impugnabilità dell'accertamento. 114
5. L'istanza del contribuente: la sospensione del termine per impugnare ed il contraddittorio endoprocedimentale. 117
6. La produzione degli effetti. 119

CAPITOLO V
LA RISCOSSIONE
(a cura di Stefano Pepe)

1. Premessa. 123
2. Attività di riscossione mediante ruolo. 127
2.1 Ruolo ed estratto del ruolo e tutela giurisdizionale del contribuente. 132
2.2 Le diverse forme di riscossione coattiva, questioni processuali. 133
3. La cartella di pagamento. 137
3.1. Contenuto. 140
3.2. Notificazione. 150
3.2.1 Le modalità della notifica. 158
3.2.2 Notifica: società e solidarietà. 168
4. La decadenza *ex* art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973. 171
5. L'avviso di intimazione. 174
6. Il preavviso di fermo amministrativo. 176
7. L'iscrizione ipotecaria. 181

CAPITOLO VI
I RIMBORSI
(di Stefano Pepe)

1. Premessa: presupposti e limiti dei rimborsi d'imposta. 187
2. Rimborso delle imposte dirette. 190
3. Rimborso delle imposte indirette. 190
4. Rimborso del costo delle fideiussioni per crediti fiscali. 194

5. Profili processuali. 195
5.1. Rapporto tra "rimborsi tipici" e "rimborso anomalo". 197
5.2. Indebita richiesta di rimborso. 199

CAPITOLO VII
LE SANZIONI AMMINISTRATIVE
(di Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera)

1. Profili generali. 201
2. Elemento soggettivo. 203
3. La responsabilità delle persone giuridiche. 203
4. Cause di non punibilità. 204
5. Criteri di determinazione della sanzione. 204
6. Interessi di mora sulle somme richieste a titolo di sanzioni. 205
7. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni. 206
8. Ravvedimento operoso. 206
9. Definizione agevolata. 207
10. Richiesta di ritiro in via di autotutela di provvedimento irrogativo di sanzioni divenuto definitivo. 208
11. Le varie sanzioni amministrative 208
12. Questioni di giurisdizione. 210

CAPITOLO VIII
I CONDONI
(di Mario De Ioris)

1. La *ratio* dell'istituto. 213
2. Ambito applicativo. 216
3. Profili processuali. 220

CAPITOLO IX
LE AGEVOLAZIONI
(di Vincenza Bellini e Francesca Della Valle)

1. Definizione. 224
2. Interventi normative di carattere generale. 225
3. Principi costituzionali di riferimento. 227
4. Delimitazione dell'ambito di osservazione. 232
5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta. 233
5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale. 235
5.2. Distinzione tra crediti di imposta "inesistenti" e "non spettanti". 238
5.3. Credito d'imposta e condono tombale. 241
5.4. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica. 243
5.5. Gli incentivi fiscali per il commercio. 244
5.6. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese. 245
5.7. Il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e di sviluppo. 247
5.7.1. Segue. L'introduzione del tetto massimo al credito di imposta fruibile. 248
5.8. Il credito d'imposta per incremento occupazionale. 249
5.9. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate. 252
5.10. Il credito d'imposta per gli esercenti attività di trasporto. 255
5.11. Il credito d'imposta per il costo del carburante e la gestione di alcuni impianti di riscaldamento. 258
5.12. Il credito d'imposta per gli esercenti di sale cinematografiche. 260
6. Agevolazioni nella forma di esenzioni ovvero di riduzioni dell'imposta o della base imponibile. 260

6.1. Alcune esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. 261
6.2. Esenzioni e riduzioni di imposta in favore dello Stato, degli enti pubblici territoriali, di altri enti e delle fondazioni bancarie. 263
6.2.1. Le associazioni sportive dilettantistiche. 269
6.3. Le agevolazioni in favore della cooperazione. 271
6.4. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine. 274
6.5. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare. 275
6.6. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero. 277
6.7. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati. 280
6.7.1. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore. 283
6.8. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia. 285
6.9. Agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina e altre provvidenze nel settore agricolo. 286
6.10. L'esenzione dalle tasse automobilistiche per determinate categorie di veicoli nonché nei confronti di portatori di "handicap". 300
6.11. Le agevolazioni fiscali per l'industria nel Mezzogiorno. 301
6.12. La detassazione del reddito d'impresa (e da lavoro autonomo). 304
6.13. Imposte ipotecarie e catastali e aliquote agevolate per l'acquisto di beni strumentali. 310
6.14. Le esenzioni riguardanti gli interessi delle obbligazioni pubbliche. 312
6.15. Le esenzioni per gli atti relativi allo scioglimento o alla cessazione degli effetti civili del matrimonio. 312
6.16. Lo "scudo fiscale" al rimpatrio di denaro o di altre attività finanziarie. 315
6.17. Agevolazioni e dazi *antidumping*. 317
6.18. Riqualificazione energetica e detrazioni d'imposta. 318
7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali. 319
7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia. 320
7.2. Le ulteriori misure in favore dei soggetti colpiti dall'eruzione dell'Etna del 2001 e del 2002. 324
7.3. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise. 326
7.4. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 2009 in Abruzzo. 327
7.5. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994. 328
7.6. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi. 329
8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA. 329
9. Contributi alla editoria. 330
10. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese. 330
11. Il recupero degli aiuti di Stato. 338

PARTE SECONDA
LE IMPOSTE DIRETTE

CAPITOLO I
L'IRPEF
(di Raffaella Maria Gigantesco)

1. IRPEF, residenza fiscale e fonti di reddito. 345
2. (segue) La dichiarazione. 347
3. I redditi da lavoro dipendente. 348
4. I redditi d'impresa. 352
5. I redditi di capitale. 354
6. I redditi diversi e le plusvalenze. 355
7. I redditi fondiari. 356

CAPITOLO II
IRPEG ED IRES
(di Francesco Graziano)

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

CAPITOLO III
L'IRAP
(di Cecilia Bernardo)

1. Premessa. 365
2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea. 367
3. Presupposto applicativo del tributo. 369
4. Determinazione della base imponibile. 372
5. Profili procedimentali. 375

PARTE TERZA
LE IMPOSTE INDIRETTE

CAPITOLO I
IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO
(di Giulia Stano e Aldo Ruggiero)

1. Premessa. 381
2. Operazioni imponibili. 382
2.1. Determinazione della base imponibile ed aliquota applicabile. 384
3. Neutralità dell'imposta. 385
4. Operazioni non imponibili: in particolare le cessioni all'esportazione. 387
5. Operazioni esenti e il calcolo del cd. pro-rata. 389
6. *Reverse charge*. 391
7. Cessioni intracomunitarie. 392
8. I rimborsi. 393

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

1. Struttura del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro (T.U.I.R.) e funzione dell'imposta. 400
2. Provvedimenti giudiziali e lodi arbitrali. 401
3. Prescrizione e decadenza. 406
4. Eliminazione della presunzione legale di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore nominale degli stessi. 407
5. Sanzioni. 407
6. Agevolazioni fiscali. 408
6.1. Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa. 408
6.2. Agevolazioni fiscali a favore di imprese il cui oggetto sia la rivendita di beni immobili. 410
6.3. Agevolazioni fiscali a favore di chi esercita direttamente l'attività agricola. 410

6.4. Agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi nei piani di recupero o in piani di edilizia residenziali. ...411
6.5. Agevolazioni fiscali a favore di ONLUS. ...412
7. Esenzioni a favore dello Stato. ...412
8. Nullità o annullabilità dell'atto da registrare. ...412
9. Acquisto per usucapione. ...413
10. Procedure concorsuali. ...414
11. Trasferimento di immobili. ...416
11.1. Trasferimento di immobili *ex* art. 2932 c.c. e la regola del cd. "prezzo valore". ...416
11.2. Trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati. ...417
11.3. Trasferimento di immobili con sovrastante fabbricato vetusto. ...418
11.4. Trasferimento di immobili abusivi. ...418
11.5. Trasferimento di immobili soggetti a vincoli. ...418
11.6. Trasferimento di immobili per un valore dichiarato inferiore a quello reale. ...419
11.7. Trasferimento di immobili e solidarietà per il pagamento dell'imposta tra compratore e venditore. ...419
11.8. Trasferimento di immobili altrui. ...420
11.9. Trasferimento di immobili in tutto o in parte edificabili. ...420
11.10. Trasferimento di immobili a titolo gratuito. ...421
12. Contratti. ...421
12.1. Contratti preliminari e per persona da nominare. ...421
12.2. Contratti a favore di terzi. ...422
12.3. Permuta. ...422
12.4. Locazione. ...422
12.5. Leasing. ...423
13. Potere del giudice di modificare la stima operata dall'Ufficio. ...423
14. Fideiussioni. ...424
15. Trust. ...424
16. Giurisdizione del giudice tributario per le controversie aventi ad oggetto la richiesta di rimborso dell'imposta di registro. ...427
17. Cessione d'azienda. ...428
18. Divisione ereditaria. ...429
19. Obbligazioni solidali. ...430
20. Tassazione per enunciazione e finanziamento della società da parte dei soci. ...430
21. Procedura di registrazione telematica. ...430
22. Espropriazione e retrocessione. ...431
23. Gruppo europeo di interesse economico. ...432
24. Cessione di cubatura. ...432
25. Lastrico solare. ...433
26. Responsabilità del notaio. ...433
27. Principio di alternatività tra imposta di registro e IVA. ...434
28. Patrocinio a spese dello Stato. ...435
29. Transazione. ...435
30. Società. ...436
31. Disposizioni di altri atti non registrati enunciati in atti notarili. ...436
32. Deposito di un documento a fini probatori nell'ambito di un procedimento giudiziario. ...437
33. Scrittura privata non autenticata di ricognizione di debito. ...437
34. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare. ...437
34.1. La (superata) rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale. ...437
34.2. Il problema della retroattività dell'art. 1, comma 87, lett. *a)*, della l. n. 205 del 2017 modificativo dell'art. 20 del d.P.R. 131 del 1986. L'intervento dell'art. 1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018. ...442

34.3. Norma di mera qualificazione o antielusiva? Il rapporto tra l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000. 443
34.4. Le questioni di legittimità costituzionale del novellato art. 20 d.P.R. n. 131 del 1986. 446
34.5. La riqualificazione *ex* art. 20 ed i criteri ermeneutici in materia contrattuale. 449
34.6. La 'nuova' giurisprudenza sull'art. 20. 452

CAPITOLO III
L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE
(di Valeria Pirari)

1. Premessa 461
2. L'oggetto dell'imposta e le esenzioni. 462
3. La dichiarazione di successione. 464
4. Le donazioni. 465
5. Liberalità indirette 466

CAPITOLO IV
I DAZI DOGANALI
(di Alessandro Farolfi)

1. Le fonti. 469
2. Dazi doganali: generalità. 470
2.1. La natura privilegiata dei crediti relativi ai dazi doganali. 472
3. Presupposto impositivo: la dichiarazione doganale. 473
3.1. (Segue) I regimi doganali. 476
3.2. Sanzioni connesse alla dichiarazione doganale. 479
4. Soggetti passivi dell'obbligazione doganale: importatore, rappresentante diretto e indiretto. 480
5. Base imponibile. 483
5.1. Classificazione tariffaria e nomenclatura combinata. 486
5.2. Origine delle merci: l'origine preferenziale. 488
5.3. *Royalties* e valore doganale. 490
5.4. Dazi *antidumping* e dazi agevolati. 492
6. Obbligazione da fatto illecito: introduzione di merce irregolare e sottrazione al controllo doganale. 494
7. Procedimento tributario doganale: l'accertamento. 496
7.1. Contestazione a posteriori e buona fede. 499
7.2. Contraddittorio doganale e prova di resistenza. 501
7.3. Riscossione. 504
7.4. Rimborso. 505
7.5. Prescrizione e decadenza. 507

CAPITOLO V
LE ACCISE
(di Annachiara Massafra)

1. Premessa 511
2. Ambito applicativo. 512
3. Esigibilità dell'imposta. 514
4. Esenzioni 519
6. Il rimborso delle accise. 526
7. La prescrizione. 531
8. Sanzioni. 532
9. Accertamento e questioni procedurali. 537

PARTE QUARTA
LE IMPOSTE LOCALI

CAPITOLO I

L'ICI E L'IMU

(di Stefania Billi)

1. Inquadramento normativo e sistematico. 543
2. Elementi costitutivi: presupposto del tributo, l'oggetto, la base imponibile. 544
2.1. I soggetti. 549
2.2. Casistica. 552
3. Le rendite catastali e la procedura DOCFA. 554
4. L'obbligo della dichiarazione e la decadenza dal potere impositivo. 558
5. I vincoli di inedificabilità. 560
6. Le aree pertinenziali. 565
7. Le agevolazioni e le riduzioni. 566
8. Le esenzioni: fabbricati rurali; unità collabente, abitazione principale; l'esenzione *ex* art. 7, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione *ex* art. 7, lett. b) e d) del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione *ex* art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992. 572
9. ICI ed aree demaniali, zone portuali e parchi eolici. 584
10. L'avviso di liquidazione ed accertamento. 585
11. L'ICI ed il giudicato. 587
12. ICI e rimborsi. 588
13. Le sanzioni. 588
14. L'IMU. 590

CAPITOLO II

LA TARSU, LA TARES, LA TIA E LA TARI

(di Stefania Billi)

1. Inquadramento. 597
2. La TARSU: presupposti; determinazione della superficie tassabile; soggetti passivi; soggetti attivi; determinazione del tributo: oneri di denuncia e di informativa a carico del contribuente. 600
2.1. Modalità di calcolo e liquidazione dell'imposta, accertamento e riscossione. 603
3. TARSU: casistica. 605
3.1. Esercizi alberghieri. 605
3.2. Aree Portuali. 607
3.3. Depositi temporanei. 607
3.4. *Garages*. 609
3.5. Strutture penitenziarie. 609
3.6. Stabilimenti balneari. 609
3.7. Consorzi. 610
4. Esenzioni. 610
5. Rifiuti speciali non assimilati. 613
6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani. 614
7. Imballaggi terziari e secondari. 616
8. La TIA. 618
9. Natura dell'imposta e questioni di giurisdizione. 620
10. La TIA-2. 622
11. La TARES. 623

12. La Tari. 624

CAPITOLO III
L'IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E I DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI
(di Stefania Billi)

1. Imposta comunale sulla pubblicità: cenni sulla disciplina. 629
2. Caratteri dell'imposta: il presupposto, la soggettività attiva e passiva. 631
3. La base imponibile e la superficie tassabile. 634
4. Il marchio commerciale. Le esenzioni. 635
5. Tariffe. 638
6. Canone per l'istallazione dei mezzi pubblicitari. 639
7. Diritti sulle pubbliche affissioni. 639

PARTE QUINTA
IL PROCESSO

CAPITOLO I
LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA
(di Giacomo Stalla)

1. Premessa. 643
2. Tributo - non tributo. 644
3. Atti della fase della riscossione. 646
4. Esecuzione forzata. 649
5. Atti di classamento catastale. 654
6. Casistica. 656
7. Profili processuali. 660

CAPITOLO II
IL PROCESSO DI PRIMO GRADO
(di Guido Romano)

1. Gli atti impugnabili. 663
2. La fase introduttiva del giudizio tributario. 668
3. Le notifiche. 669
4. Litisconsorzio e cause cumulative. 670
5. Costituzione del giudice. 672
6. Le preclusioni. 673
7. La fase istruttoria. 674
8. Il giudicato. 680
9. Le spese di lite. 681
10. L'estinzione. 683
11. La legittimazione al rinvio pregiudiziale *ex* art. 363-*bis* c.p.c. 685

CAPITOLO III
LE IMPUGNAZIONI ED IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA
(di Gian Andrea Chiesi)

1. Profili generali. 687
1.1. La notifica degli atti di impugnazione. 688

1.2. La notifica degli atti di impugnazione. 689
2. Appello. 691
2.1. La specificità dei motivi. 694
2.2. Riproposizione delle difese assorbite. 695
2.3. *Nova* in appello. 696
3. Il giudizio di cassazione. 698
4. Il giudizio di rinvio. 700
5. La revocazione. 703
6. Il giudizio di ottemperanza. 705

CAPITOLO IV
LITISCONSORZIO
(di Antonio Scalera)

1. Premessa 709
2. Litisconsorzio necessario. 710
3. Litisconsorzio facoltativo. 712
4. Opposizioni esecutive. 713
5. Litisconsorzio e giudizi di impugnazione. 714
6. Litisconsorzio e fallimento. 715
7. Litisconsorzio e operazioni soggettivamente inesistenti. 715

CAPITOLO V
IL GIUDICATO
(di Stefania Billi)

1. Profili generali. 717
2. Limiti oggettivi. Il giudicato esterno. 718
2.1. I rapporti tra il giudicato esterno e il diritto dell'Unione europea. 725
2.2. L'eccezione di giudicato nei giudizi di impugnazione e nei rapporti tra causa pregiudicante e causa pregiudicata. 727
2.3. Il rapporto tra il giudicato tributario e le pronunce della Corte cost. 731
2.4. Gli effetti del giudicato sui condoni fiscali, sulle agevolazioni e sulle definizioni agevolate. 732
3. Il giudicato implicito. 733
4. Giudizio di ottemperanza e autotutela in relazione al giudicato. 735
5. Limiti soggettivi del giudicato. Giudicato favorevole. Giudicato sfavorevole. 737

PREFAZIONE

Anche quest'anno l'Ufficio del Massimario si presenta alla comunità degli operatori e degli interpreti con la Rassegna della giurisprudenza della Corte di cassazione nel 2023 dedicata alla materia tributaria.

La ragione del rinnovato appuntamento risiede, in primo luogo, nella consapevolezza della centralità della materia nell'assetto complessivo dello Stato comunità e per l'esercizio delle funzioni pubbliche. A fondamento assiologico della disciplina normativa, e dell'impegno nomofilattico, c'è lo sfondo costituzionale, che, con l'art. 53 della Carta fondamentale, chiama tutti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. La contribuzione di ciascuno e di tutti ritrae la propria giustificazione dal dovere di solidarietà sancito dall'art. 2 della Costituzione, il cui assolvimento soddisfa esigenze non individualistiche ma sociali, della collettività organizzata costituita intorno ai diritti dei singoli e delle formazioni sociali. In questa prospettiva, il tributo rappresenta adempimento di un dovere inderogabile, in quanto la ricchezza del soggetto rileva non solo come diritto, ma anche come dovere per la realizzazione del bene comune.

Un'altra ragione dell'impegno dell'Ufficio si collega al rilievo assunto dal diritto vivente in un settore importante della legalità contemporanea, che coinvolge i diritti dei contribuenti ma anche la provvista per la spesa pubblica e i valori che si compendiano nel pareggio di bilancio.

Il diritto vivente, colto nella dimensione tematizzata delle massime viste nel loro sviluppo e nella loro interrelazione, offre al lettore l'immagine di una stabilità complessiva del sistema, ma anche di una apertura verso nuovi approdi là dove il formante normativo e il dialogo con la Corte costituzionale e con le Corti europee suggeriscano di percorrere nuovi itinerari interpretativi.

Il compito della nostra Corte Suprema – di cui l'Ufficio del Massimario è componente essenziale – consiste nell'assicurare la coerenza del prodotto giurisprudenziale e di concorrere, così, ad inverare il principio di eguaglianza nella applicazione della legge in casi identici e analoghi.

Con questo spirito, e con questa consapevolezza, il Massimario rinnova un impegno allo scopo di fornire uno strumento agile e completo per l'aggiornamento costante e la formazione di un sempre maggior numero di giudici tributari di legittimità e di merito.

La Rassegna è diventata una produzione "continuativa" che, per esprimere tutta la ricchezza degli orientamenti e la reale complessità della materia, predilige anche quest'anno la cadenza annuale, conservando la composizione mista dei contributi, provenienti da componenti dell'ufficio del Massimario, ma anche da colleghi che operano o hanno operato nelle Sezioni della Corte o presso la Procura generale.

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

La Sezione tributaria, del resto, fruisce da tempo, del fondamentale apporto dei giudici del Massimario applicati ai collegi, così da costituire terreno particolarmente fertile per l'elaborazione comune di un sistema di precedenti tendente alla stabilità.

Alcuni dei consiglieri che, con grande generosità, hanno voluto partecipare alla Rassegna, provengono dal Massimario a sottolineare ulteriormente la costante e proficua collaborazione tra il nostro Ufficio e la Sezione.

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

Giovanni Fanticini che con il suo prezioso lavoro di coordinamento ha consentito di realizzare il volume, nonostante la straordinarietà di quest'anno 2023;

Vincenza Bellini, Cecilia Bernardo, Mario De Ioris, Francesca Della Valle, Alessandro Farolfi, Raffaella Maria Gigantesco, Francesco Graziano, Annachiara Massafra, Guido Romano, Aldo Ruggiero, Antonio Scalera e Giulia Stano, dell'ufficio del Massimario.

Un ringraziamento particolare a tutti gli altri colleghi che hanno contribuito alla realizzazione dell'Opera: ai consiglieri della Corte di cassazione Giacomo Stalla, Pierpaolo Gori, Valeria Pirari, Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera, Stefania Billi e Roberto Succio; al sostituto procuratore generale Stefano Pepe; all'assistente di studio alla Corte costituzionale Lorenzo Delli Priscoli; al magistrato Gian Andrea Chiesi, componente del Comitato direttivo della Scuola superiore della magistratura.

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

Roma, dicembre 2024.

Maria Acierno e Alberto Giusti

INTRODUZIONE ALLA PRIMA EDIZIONE

LA FORMA DELL'ACQUA

(di Camilla Di Iasi)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Con questi numeri la conoscenza del precedente che va garantita dall'Ufficio del Massimario deve essere «effettiva», deve cioè porre la Corte in grado di governare la propria giurisprudenza e presuppone perciò che tutti i precedenti vengano letti e interpretati al fine di individuare il principio di diritto applicato nonché studiati nei reciproci rapporti di conformità, difformità, contiguità, provvedendo volta per volta a segnalare con apposite relazioni i contrasti riscontrati, l'eventuale intervenuta

composizione dei medesimi ad opera delle Sezioni Unite ovvero l'esistenza, in relazione ad alcune questioni, di una giurisprudenza articolata, composita, non sempre chiaramente univoca, talora attraversata da discontinuità non frontali, ad esempio a causa di contrasti non riguardanti direttamente i principi di diritto applicati, bensì i presupposti giuridici delle decisioni assunte.

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

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

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

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

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

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

Il tempo da allora trascorso e le mutate caratteristiche del contenzioso in questi ultimi anni, soprattutto in relazione alla lievitazione del numero di sentenze prodotte dalla Corte di cassazione ed alla necessità di governarlo anche attraverso l'attenta individuazione di strumenti di conoscenza specifici e mirati, ha indotto l'Ufficio del

Massimario nel corso di quest'anno a prevedere una diversificazione delle informazioni periodiche sulla giurisprudenza di legittimità soprattutto in relazione alla considerazione che la rassegna annuale si aggiunge a numerose raccolte di giurisprudenza anche *on line* che riportano le informazioni in tempi brevissimi ed alla constatazione che in alcuni settori dell'ordinamento la giurisprudenza si è rivelata poco stabile, col rischio di rapida obsolescenza di una rassegna che riporti informazioni risalenti all'anno trascorso e rivelatesi in tutto o anche solo in parte superate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

dopo il pensionamento ed entro un certo limite di età, possono essere inseriti nei collegi della sezione tributaria partecipando alla redazione delle relative sentenze).

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

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

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

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

3. Le principali caratteristiche della rassegna giurisprudenziale in presentazione.

Le peculiari esigenze informative derivanti dalle descritte caratteristiche della giurisprudenza di legittimità in materia hanno dunque, come sopra rilevato, imposto

all'Ufficio del Massimario di pensare a strumenti di informazione specifici e mirati per il settore tributario.

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

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

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

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

Emergono così le principali caratteristiche di questa rassegna.

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

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

Si tratta di una lettura della giurisprudenza di legittimità relativa al periodo in osservazione accompagnata dal riferimento, ove necessario, alle relative norme ma senza ulteriori appesantimenti intesi a dare forma alla fluidità del materiale giurisprudenziale esaminato: la mano leggera dei redattori porta infatti in evidenza la «forma dell'acqua» senza che essa dipenda dalla forma del recipiente che la contiene,

essendosi all'uopo utilizzata una rassegna duttile, che non impone il proprio pensiero ma registra quello che risulta dallo stesso espandersi del materiale di riflessione proposto. È così che una materia fluida e in movimento prende forma, diventa racconto giurisprudenziale, trova da sé le risposte ad alcuni interrogativi, riesce a farsi a suo modo sistema.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Roma, novembre 2018

Camilla Di Iasi

PARTE PRIMA

QUESTIONI DI CARATTERE GENERALE

CAPITOLO I

LE FONTI INTERNAZIONALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

(di Pierpaolo Gori)

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Il diritto convenzionale: la CEDU. - 2.1. Tutela sostanziale. - 2.2. Tutela procedurale e processuale. - 2.2.1. Il principio di effettività. - 2.2.2. L'art.6, § 1, CEDU e il giusto processo in materia tributaria. - 2.2.3. Art. 6 CEDU e contrasto pandemia Covid-19. - 2.2.4. Rapporto tra procedimento penale e processo tributario. - 2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU. - 3. Convenzioni contro la doppia imposizione. - 3.1. Convenzione Italia-Francia. - 3.2. Convenzione Italia-Paesi Bassi. - 3.3. Convenzione Italia-Regno Unito. - 3.4. Convenzione Italia-Svizzera. - 3.5. Convenzione Italia-Lussemburgo. - 3.6. Convenzione Italia-Germania. - 3.7. Convenzione Italia-Spagna. - 3.8. Convenzione Italia-Austria. - 3.9. Convenzione Italia-USA. - 3.10. Convenzione CEE-EFTA. - 4. Fonti consuetudinarie. - 4.1. Il segreto bancario. - 4.1.1. Utilizzabilità nel processo tributario della prova acquisita *aliunde*. - 5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni. - 6. Il diritto UE: il Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE). - 6.1. Principi generali e Carta dei diritti fondamentali (CDFUE). - 6.1.1. L'art. 41 CDFUE e il diritto di parità delle armi. - 6.1.2. L'art. 47 CDFUE e il rapporto con il diritto al contraddittorio endoprocedimentale. - 6.1.3. L'art. 50 CDFUE e il principio del *ne bis in idem*. - 6.1.4. Il giudicato e i diritti fondamentali. - 6.1.5. L'abuso del diritto. - 7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU). - 7.1. La tutela procedurale. - 7.2. La tutela sostanziale. - 7.3. Regolamenti UE illegittimi ed effetti in materia tributaria. - 8. Principali direttive in materia tributaria. - 8.1. Sesta direttiva IVA. - 8.2. Direttiva di rifusione. - 8.3. Direttive *self-executing*. - 8.4. Altre Direttive - 9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria e il dialogo tra Corti. - 9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla S.C. e condizioni per il rinvio. - 9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi. - 10. Interpretazione conforme. - 10.1. Imposizione locale. - 10.2. Imposizione diretta. - 10.3. Imposizione sul valore aggiunto. - 10.4. Imposizione sulle accise. - 11. Disapplicazione.

1. Premessa.

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

Nell'interpretazione di tali fonti, un primo problema è dato dal diaframma linguistico che talvolta si frappone alla lingua del processo.

Condivisibilmente, la S.C. ha stabilito (**Sez. T, n. 24664/2023, La Rocca, Rv. 668630-01**) che la formulazione utilizzata in una delle versioni linguistiche non può essere l'unico elemento a sostegno dell'interpretazione di una disposizione di diritto unionale, che va realizzata in funzione del sistema e della finalità della normativa; ne deriva che, in caso di difformità tra le diverse versioni linguistiche, è consentito far riferimento ai "considerando" che, pur non contenendo enunciati precettivi, svolgono la funzione di spiegare le ragioni dell'intervento normativo e ne integrano la motivazione. In questa chiave di lettura la Corte ha interpretato il regolamento CE

n. 1214 del 2000, nonostante i refusi presenti nel dispositivo del testo in lingua italiana, alla luce delle indicazioni contenute nei "considerando", al fine di individuare il termine di efficacia dei titoli all'esportazione di determinati beni.

2. Il diritto convenzionale: la CEDU.

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

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

Il quadro non è stato modificato, anche per effetto della mancata adozione da parte dell'Italia dello strumento del rinvio preliminare interpretativo della Convenzione previsto dal Protocollo n. 16, entrato in vigore il 1° agosto 2018 nei confronti degli Stati che l'hanno sottoscritto e ratificato, e che la Repubblica italiana ha firmato, ma non ancora ratificato. In forza del Protocollo n. 16: «le più alte giurisdizioni, di un'alta parte contraente (…), possono presentare alla Corte delle richieste di pareri consultivi su questioni di principio relative all'interpretazione o all'applicazione dei diritti e delle libertà definiti dalla Convenzione e dai suoi protocolli». Si tratta di un dispositivo affine al rinvio pregiudiziale di interpretazione che potrebbe produrre conseguenze anche sul piano del collocamento nel panorama delle fonti di diritto internazionale, riducendo le distanze tra lo strumento internazionale della Convenzione e l'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. A differenza del Protocollo n. 15 in riferimento al quale è intervenuto il deposito, in data 21 aprile 2021, dell'ultimo strumento di ratifica da parte del Governo italiano, il 28 settembre 2020 dalla Camera dei Deputati è stato reso noto che il d.d.l. relativo al Protocollo n. 16 (A.C. 1124-A) è stato emendato nel senso di rinviare la ratifica a causa di prospettati profili di criticità connessi al rischio di erosione del ruolo delle

alti Corti giurisdizionali italiane e dei principi fondamentali del nostro ordinamento, ritenuti da approfondire e, **al 31 dicembre 2023**, la ratifica non è intervenuta.

I principi affermati dalla Corte di Strasburgo nell'applicare la Convenzione EDU conformano anche i requisiti formali del ricorso in Cassazione (Corte EDU 28 ottobre 2021, *Succi e altri c. Italia*), con i quali deve confrontarsi l'attuale giurisprudenza della S.C., in particolare evitando inutili formalismi, profili per i quali si rinvia alla Relazione tematica del Massimario n. 116 del 30 novembre 2021. Basti qui ricordare che sentenza da ultimo citata ha riconosciuto la legittimità di filtri o meccanismi articolati su requisiti di accesso anche rigorosi, purché applicati in modo non eccessivamente formalistico, al punto di precludere il diritto di accesso al giudice *ex* art. 6 § 1 CEDU, essendo richiesto allo Stato responsabile di garantire che le procedure per le impugnazioni siano chiare, prevedibili e proporzionate.

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

Sempre in coerenza con la giurisprudenza sovranazionale, le Sezioni Unite della Corte (Sez. U, n. 06460/2020, De Stefano, Rv. 657215-01) hanno affermato l'insindacabilità da parte del giudice della giurisdizione sulla violazione, da parte del Consiglio di Stato, di norme del diritto dell'Unione europea o della CEDU che si risolva in un *error in iudicando* (sia pure *de iure procedendi*), in quanto il controllo in questione è circoscritto all'osservanza dei meri limiti esterni della giurisdizione. Del resto, non è affetta dal vizio di eccesso di potere giurisdizionale, ed è pertanto insindacabile sotto il profilo della violazione del limite esterno della giurisdizione, in relazione al diritto eurounitario, la decisione, adottata dal Consiglio di Stato, di non disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE (Sez. U, n. 24107/2020, Conti, Rv. 659290-01). Infatti, il sindacato sulle scelte ermeneutiche del giudice amministrativo, suscettibili di comportare errori *in iudicando* o *in procedendo*, rimane confinato entro i limiti interni della giurisdizione amministrativa stessa (Sez. U, n. 27770/2020, Cirillo F.M., Rv. 659662-01).

Nel 2020 la S.C. ha operato un rinvio pregiudiziale di rilevanza sistematica, anche per la materia tributaria, disposto da Sez. U, n. 19598/2020, Lamorgese, sui limiti esterni e giurisdizione, determinato dal contrasto in materia fra le stesse S.U. e la Corte cost.: CGUE, Grande sezione, 21 dicembre 2021, C-497/20, *Randstad Italia S.p.a.,* ha risposto nel senso che, alla luce dell'articolo 47 CDFUE, il diritto eurounitario non osta a una disposizione del diritto interno di uno Stato membro che, secondo la giurisprudenza nazionale, produce l'effetto che i singoli, quali gli offerenti che hanno partecipato a una procedura di aggiudicazione di un appalto pubblico, non possono contestare la conformità al diritto dell'Unione di una sentenza del supremo organo della giustizia amministrativa di tale Stato membro nell'ambito

di un ricorso dinanzi all'organo giurisdizionale supremo di detto Stato membro, in quanto tale limite non viola il principio della *primauté*.

2.1. Tutela sostanziale.

L'imposizione fiscale, nell'ambito CEDU, sotto il profilo sostanziale, rientra nello scopo dell'art. 1 del Protocollo n. 1, in quanto incide sul complesso dei beni di cui dispone la persona (Corte EDU 12 dicembre 2006, n. 13378/05, *Burden e Burden c. Regno Unito,* § 53). Il ricorso contro un intervento del legislatore in materia di interruzione del termine per esercitare il diritto all'accertamento fiscale di una sovrattassa può essere esaminato dalla Corte di Strasburgo sotto il distinto piano processuale del rispetto del diritto di difesa e del giusto processo ai sensi dell'art. 6 § 1 CEDU, anche con riferimento al contraddittorio (Corte EDU 10 novembre 2020, n. 49812/09, *Vegotex International S.A. c. Belgio*, §§ 45 e ss.). In tal senso, è consolidata la giurisprudenza di Strasburgo che applica l'art. 6 della Convenzione anche in materia tributaria (Corte EDU 14 dicembre 2021, n. 11200/19, *Melgarejo Martínez Abellanosa c. Spagna*).

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

In considerazione anche di tale contesto normativo, la S.C. ha reso una pronuncia sulla compatibilità alla CEDU della tassazione dell'indennità di esproprio (Sez. T, n. 26417/2018, Crucitti, Rv. 650811-01). È stata, in particolare, dichiarata manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 della l. n. 413 del 1991, in relazione all'art. 117 Cost., con riferimento all'art. 1, Protocollo n. 1, CEDU, nella parte in cui prevede la tassazione delle plusvalenze conseguenti alla percezione dell'indennità espropriativa in quanto, per un verso, non attinente al contemperamento, richiesto dal detto art. 1, tra le esigenze di interesse generale della comunità e la tutela del diritto fondamentale della proprietà, bensì al momento successivo dell'esercizio del potere impositivo dello Stato sui propri contribuenti e, per un altro, la stessa Corte EDU ha ritenuto che l'imposta in questione non costituisce un onere «irragionevole e sproporzionato» a carico del proprietario, in quanto la somma da corrispondere non è tale da rendere il pagamento equiparabile ad una confisca. L'interessante pronuncia, nel richiamare la giurisprudenza CEDU sulla tassazione dell'indennità di esproprio (v. Corte EDU 16 gennaio 2018, *Cacciato c. Italia*) distingue così la fattispecie decisa da quella, problematica, della confisca sulla quale si rinvia alla motivazione della già citata e importante sentenza della Grande Camera G.I.E.M. S.r.l. (cfr. *postea* § 2).

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

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

Tra gli interessanti casi pendenti a Strasburgo al **31 dicembre 2023** si segnalano i ricorsi *Tulokas* (n. 5854/18) e *Taipale* (n. 5855/18), già comunicati al Governo della Finlandia, che deducono sotto il profilo sostanziale come la nazionale imposta sui redditi discrimini i contribuenti, pensionati, sulla base dell'età, senza che l'ordinamento interno fornisca loro adeguati rimedi di tutela effettiva (profilo processuale).

2.2. Tutela procedurale e processuale.

Il diritto sovranazionale ha sempre maggiore importanza anche nell'ambito del procedimento amministrativo di applicazione del tributo e del processo tributario. Ad esempio, in materia di prove, una pregevole sentenza ha riconosciuto al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, - in attuazione del principio del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU - la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale aventi, anche per il contribuente, il valore probatorio proprio degli elementi indiziari (Sez. T, n. 09903/2020, Condello). Infatti, nel processo tributario la dichiarazione del terzo, sostitutiva di atto notorio, non è assimilabile alla prova testimoniale - preclusa dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, come interpretato dalle sentenze della Corte cost. nn. 18 del 2000 e 395 del 2007 - ma costituisce un indizio ammissibile ed utilizzabile tanto dall'Amministrazione quanto dal contribuente nel rispetto del principio della parità delle armi di cui all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, espressione del principio di

uguaglianza ai fini dell'art. 3 Cost. (Sez. T, n. 31588/2021, Gori, Rv. 662787-01). Da ultimo la Sezione (**Sez. T, n. 08221/2023, Caradonna, Rv. 667096-02**) ha ulteriormente sviluppato il filone giurisprudenziale suddetto, precisando che le dichiarazioni extraprocessuali di terzi sono ammissibili ed utilizzabili con valore indiziario nel processo tributario sia dall'Amministrazione, sia dal contribuente, nel rispetto dell'art. 6 CEDU e del principio di parità delle armi di cui all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Un'altra decisione della Sezione Quinta (Sez. T, n. 24531/2019, Triscari) si è fatta carico di esaminare la compatibilità del divieto di prova testimoniale nel processo tributario, di cui all'art. 7, comma 4, del d.P.R. n. 546 del 1992 con l'art. 6 Convenzione EDU. È stato così statuito che il divieto non impedisce che le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale e recepite in forma di atto notorio o in verbali dell'Amministrazione costituiscano elementi indiziari, se non addirittura presuntivi, dei fatti cui si riferiscono, in linea con il principio del giusto processo, nel rispetto della giurisprudenza dei giudici di Strasburgo, in particolare delle sentenze della Corte EDU 23 novembre 2006, n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia* e 12 luglio 2001, n. 44759/98, *Ferrazzini c. Italia*.

Anche l'interpretazione dello *ius superveniens* che estende il termine di decadenza per l'incardinamento della domanda giudiziale va fatta alla luce del diritto convenzionale, in particolare dell'applicazione consolidata dell'art. 6 CEDU secondo il quale, nell'interpretazione della legge processuale, si richiede di evitare gli eccessi di formalismo in punto di ammissibilità o ricevibilità dei ricorsi, consentendo, per quanto possibile, la concreta esplicazione del diritto di accesso alla giustizia. La Corte è giunta così, sulla scia della giurisprudenza della Corte EDU (in particolare 28 giugno 2005, *Zednìk c. Repubblica Ceca*, n. 74328/01 poi sempre confermata), alla conclusione che lo *ius superveniens*, allorquando estende i termini per proporre un ricorso giurisdizionale, è di immediata applicazione nei processi in corso (Sez. T, n. 24698/2019, Guida, non massimata).

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

In assenza di un reale controllo *ex ante* sulle attività di polizia fiscale da parte dell'Autorità giurisdizionale (Corte EDU 7 giugno 2007, n. 71362/01, *Smirnov c. Russia,* § 45), tale rilevante carenza deve essere controbilanciata da un efficace controllo *ex post*, che consenta di porre immediato rimedio alle eventuali irregolarità realizzate dagli operanti (Corte EDU 2 ottobre 2014, *Delta Pekàrny a.s. c. Rep. Ceca*, § 87). Se del caso, questo può avvenire escludendo dal successivo processo penale l'efficacia degli elementi di prova raccolti (Corte EDU 30 maggio 2017, n. 32600/12,

Trabajo Rueda c. Spagna, § 37), ma nella fattispecie italiana ciò non era stato possibile, dal momento che il contribuente non aveva potuto impugnare il provvedimento di perquisizione perché il rimedio specifico previsto dall'art. 257 c.p.p. è esperibile solo nel caso in cui abbia fatto seguito il sequestro di quanto reperito. Sotto questa luce, si colloca la decisione della S.C. (Sez. T, n. 29132/2018, Succio, Rv. 651766-01) che ha statuito come, in materia di controlli in sede di accertamento delle imposte sui redditi, l'acquisizione irrituale da parte della Guardia di finanza di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta di per sé la inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione in tal senso, non trovando applicazione, trattandosi di attività di carattere amministrativo, l'art. 24 Cost. sulla tutela del diritto di difesa, salva l'ipotesi in cui vengano in rilievo diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio.

2.2.1. Il principio di effettività.

Anche in materia tributaria considerevole importanza ha il recepimento del principio di effettività consacrato dall'art. 6 CEDU. Nel processo tributario, in forza del richiamo di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 ed in ragione dei principi di cui agli artt. 111 Cost. e 6 CEDU, è applicabile l'art. 103 c.p.c., essendo pertanto sufficiente, ai fini del cumulo di più cause nel medesimo processo, che queste ultime involgano la risoluzione di identiche questioni giuridiche ovvero siano connesse per il *petitum* e/o per la *causa petendi*, senza che sia necessaria anche un'identità delle relative questioni di fatto (**Sez. T, n. 25549/2023, La Battaglia, Rv. 668839-01**).

È stato statuito in materia di accise che, in via di eccezione, il consumatore finale al quale il fornitore abbia addebitato le imposte, pur non essendo egli espressamente legittimato dalla disciplina interna, in caso di pagamento indebito può chiedere direttamente il rimborso all'Amministrazione finanziaria, (Sez. T, n. 29980/2019, Nonno, Rv. 655922-01). Inoltre, le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica, di cui all'art. 6, comma 3, del d.l. n. 511 del 1988, conv. con modif. dalla l. n. 20 del 1989 (applicabile *ratione temporis*), alla stregua delle accise, sono dovute, al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale, dal fornitore, il quale, in caso di pagamento indebito, è l'unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria, mentre il consumatore finale, al quale il fornitore abbia addebitato le suddette imposte, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela, può: a) esercitare nei confronti di quest'ultimo l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito; b) eccezionalmente chiedere direttamente il rimborso all'amministrazione finanziaria nel caso in cui dimostri l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di tale azione - da riferire alla situazione in cui si trova il fornitore e non al fatto che il pagamento indebito dell'imposta derivi dalla contrarietà alla direttiva n. 2008/118/CE della norma interna in tema di accise; c) eventualmente esercitare azione nei confronti dello Stato per ottenere il risarcimento del danno subito per mancato adeguamento del diritto nazionale al diritto dell'Unione Europea (Sez. T, n. 31609/2022, Nonno, Rv. 666099-01).

Ancora, in caso di notifica di un ricorso in appello a mezzo operatore privato privo di titolo abilitante, nulla perché non sanata dalla costituzione della parte

appellata, è stato statuito che è superfluo concedere un termine per la rinnovazione, atteso che alla mancanza di certezza legale della data di consegna dell'atto al destinatario, dovuta all'assenza di poteri certificativi dell'operatore, consegue la palese inammissibilità dell'impugnazione per tardività, sicché la concessione di tale termine si tradurrebbe, oltre che in un aggravio di spese, in un allungamento dei termini per la definizione del giudizio, in violazione dei principi del giusto processo e della durata ragionevole dei giudizi *ex* art. 111 Cost. e 6 CEDU, senza comportare alcun beneficio per la garanzia dell'effettività dei diritti processuali delle parti. (Sez. T, n. 19019/2021, d'Oriano, Rv. 661808-01).

Sotto altro profilo, con riferimento ai tributi armonizzati, il prestatore di un servizio può chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta indebitamente versata dopo il decorso del termine di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, sebbene esclusivamente per quell'imposta che egli abbia effettivamente rimborsato al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo, poiché, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (sentenza del 15 dicembre 2011, causa C-427/10), il principio di effettività del diritto comunitario, pur non ostando ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebito che preveda un termine di prescrizione per il committente più lungo di quello di decadenza per il prestatore del servizio, non è soddisfatto quando l'applicazione di tale disciplina abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta (Sez. T, n. 25093/2019, Fanticini, Rv. 655409 01).

Sempre in applicazione del principio di effettività è stato statuito, in tema di dazi (Sez. T, n. 01787/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652321-01), che il giudice, a fronte di atti processuali che scontino un non insuperabile tasso di ambiguità, ove gli strumenti dell'ermeneutica lo consentano, deve interpretarli nel senso in cui possano avere qualche effetto, anziché in quello secondo cui non ne avrebbero alcuno, atteso che la regola dell'interpretazione utile è imposta sia dal diritto interno, da parte dell'art. 1367 c.c., sia dal diritto europeo, in forza dell'art. 6, § 3, TUE (come modif. dal Trattato di Lisbona), che recepisce nel diritto dell'Unione i diritti fondamentali garantiti dalla CEDU e, tra questi, il diritto all'effettività della tutela giurisdizionale. Secondo la medesima logica, pur quando il litisconsorzio necessario è stato violato la nullità dei giudizi di merito non va dichiarata qualora il ricorso per cassazione dell'Amministrazione finanziaria risulti inammissibile o *prima facie* infondato, atteso che in tal caso, non derivando ai litisconsorti pretermessi alcun danno dalla detta pronuncia, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, che hanno fondamento nell'art. 111, comma 2, Cost. e nell'art. 6, par. 1, CEDU (Sez. T, n. 18890/2021, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 661760-01).

2.2.2. L'art.6, § 1, CEDU e il giusto processo in materia tributaria.

Una significativa evoluzione giurisprudenziale ha riguardato l'applicazione dell'art. 6, § 1, CEDU, in tema di giusto processo in materia tributaria. Il principio è

stato affermato recentemente anche da Corte EDU 14 dicembre 2021, n. 11200/19, *Melgarejo Martínez Abellanosa c. Spagna*, con notevoli potenziali ricadute sul diritto al contraddittorio endoprocedimentale e orale processuale (*right to be heard*) e sulla durata del processo, ed è suscettibile di ulteriore continuità, ad esempio è stato comunicato alla Spagna il 27/1/2023 il caso *Latorre Atance*, n. 33818/22, sempre relativo all'applicazione dell'art. 6, § 1, CEDU in materia fiscale. È stata così superata la più risalente giurisprudenza convenzionale, secondo cui l'art. 6, § 1, CEDU non è applicabile al processo tributario nella sua declinazione civile (Corte EDU 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*), ossia quando non vi sono profili penali nella controversia (Corte EDU 24 febbraio 1994, *Bendenoun c. Francia*, § 47) o a questi assimilabili, come nel caso di sanzioni amministrative di natura punitiva (*tax-surcharge proceedings*, v., ad esempio, Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, § 46). Infatti, tale interpretazione, già motivatamente contestata da una consistente opinione dissenziente annessa alla sentenza Ferrazzini, deve ritenersi non più così sicura, come si desume da alcune decisioni assunte, più di recente, dalla stessa Corte di Strasburgo.

Ad esempio, la Corte EDU ha preferito non pronunciarsi sulla questione sollevata - pure in via preliminare - dell'inapplicabilità dell'art. 6, § 1, al versante civile del processo tributario, come richiesto dal Governo francese, optando invece per dichiarare l'irricevibilità per manifesta infondatezza del ricorso, ai sensi dell'art. 35, § 3, lett. a), della Convenzione (Corte EDU 20 novembre 2018, *Wallace c. Francia*, §§ 24 e 31). Vi è eco di tale più moderno orientamento nella decisione della S.C. (Sez. 6-T, n. 20358/2020, Conti, Rv. 659307-01) secondo cui il principio del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU trova mediata applicazione, *in parte qua*, in relazione alla natura armonizzata della pretesa fiscale relativa all'IVA, ove letto in combinato disposto con l'art. 47 della Carta UE dei diritti fondamentali, pacificamente applicabile anche ai giudizi tributari, non contenendo detta norma l'inciso limitativo riferito ai giudizi civili che, invece, compare nell'art. 6 CEDU.

Nello stesso senso in una fattispecie avente ad oggetto anche riprese per tributi armonizzati la S.C. (Sez. T, n. 39660/2021, Gori, Rv. 663206-01) ha ritenuto, in ragione della natura di impugnazione-merito del processo tributario e del rispetto dei principi della ragionevole durata del giusto processo (artt. 111 Cost., 47 CDFU e 6 CEDU), che il giudice, adito in una causa di opposizione di cartella di pagamento, ove sia accertata l'esistenza di un titolo giudiziale definitivo che abbia ridotto la pretesa impositiva originariamente contenuta nell'avviso di accertamento presupposto, con conseguente insussistenza parziale, rispetto alle originarie pretese, del suo presupposto legittimante, non può invalidare *in toto* la cartella, ma è tenuto a ricondurre la stessa nella misura corretta, annullandola solo nella parte non avente più titolo nell'accertamento originario. La Corte (Sez. T, n. 34723/2022, Gori, Rv. 666401-02) ha anche stabilito che, dal momento che il processo tributario è diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia, eventualmente, dell'avviso di accertamento o di rettifica dell'ufficio, il giudice, ove ritenga in tutto o in parte invalido l'atto per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad accertare genericamente la debenza dell'imposta demandandone la sua successiva quantificazione ad una parte del giudizio, sia pure sulla base di alcuni criteri, atteso che l'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n.

546 del 1992, come interpretato alla luce degli artt. 111 Cost., 6 CEDU e 47 CDFUE, esclude la pronuncia di condanna indeterminata, rendendo necessario l'esame nel merito della pretesa, entro i limiti posti dalle domande di parte.

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

Anche in materia tributaria, la S.C. (Sez. T, n. 26480/2020, Guida, Rv. 659507-01) ha dovuto confrontarsi con la disciplina emergenziale dettata per il contrasto alla pandemia Covid-19, ricordando che in tema di nuovo rito camerale di legittimità "non partecipato", il principio di pubblicità dell'udienza, pur previsto dall'art. 6 CEDU ed avente rilievo costituzionale, non riveste carattere assoluto e può essere derogato in presenza di "particolari ragioni giustificative", ove "obiettive e razionali" (Corte cost., sent. n. 80 del 2011).

Pertanto, la controversia tributaria può essere trattata, anziché in pubblica udienza, con il nuovo rito camerale "non partecipato", ai sensi degli artt. 375 e 380-*bis*.1 c.p.c., in presenza di particolari ragioni giustificative, purché obiettive e razionali, tra cui rientra l'esigenza di evitare, nel periodo di emergenza epidemiologica da Covid-19, assembramenti all'interno degli uffici giudiziari e contatti ravvicinati tra le persone, alla luce sia dell'art. 221, comma 4, del d.l. n. 34 del 2020, conv., con modif., dalla l. n. 77 del 2020 - che consente, fino a cessata emergenza sanitaria, la trattazione scritta delle cause civili (cd. udienza cartolare) - sia delle misure organizzative adottate dal Primo presidente della Cassazione, con propri decreti, al fine di regolamentare l'accesso ai servizi. Sempre avuto riguardo al diritto di difesa e agli artt. 6 CEDU e 47 CDFUE la Sezione (**Sez. T, n. 06033/2023, La Rocca, Rv. 667099-02**) ha da ultimo stabilito in tema di processo tributario che, durante l'emergenza da Covid-19, la decisione del giudice di disporre, ai sensi dell'art. 27, comma 2, del d.l. n. 137 del 2020, la trattazione scritta, nonostante la richiesta della parte di discussione in pubblica udienza o con collegamento a distanza, è legittima, ove carenze organizzative all'interno dell'ufficio impediscano il collegamento da remoto, poiché le parti non hanno un diritto pieno e incondizionato all'udienza pubblica e la trattazione scritta garantisce le essenziali prerogative del diritto di difesa, assicurando l'interesse pubblico all'esercizio della giurisdizione anche in periodo emergenziale.

2.2.4. Rapporto tra procedimento penale e processo tributario.

Come visto, superando un primo indirizzo interpretativo secondo il quale l'art. 6 della Convenzione non si applicherebbe ai processi tributari ordinari i quali non hanno una connotazione penale (Corte EDU 12 luglio 2001, n. 44759/98, *Ferrazzini c. Italia*, § 20), ormai in numerose sentenze della Corte di Strasburgo le sanzioni tributarie sono state qualificate di natura penale. Questo è il caso di Corte EDU 20 luglio 2004, n. 41265/98, *Manasson c. Svezia*, sentenza relativa ad una revoca di una patente di guida in ragione del mancato pagamento delle tasse da parte del ricorrente. Per un caso di sovrattassa, si veda Corte EDU 10 novembre 2020, *Vegotex*, cit., § 45). In tal senso si è allineata Sez. T, n. 37366/2021, D'Aquino, Rv. 663144-01 stabilendo che in tema di violazioni tributarie, il d.lgs. n. 472 del 1997 e il d.lgs. n. 471 del 1997,

qualificano le relative sanzioni di natura amministrativa considerato che esse hanno ad oggetto una obbligazione, di carattere civile, che spiega efficacia sul patrimonio del trasgressore obbligandolo al pagamento di una somma di denaro. Infatti, non può fondarsi l'eventuale natura penale di tali sanzioni in ragione dell'entità delle stesse in concreto irrogata, assumendo all'uopo rilievo, secondo la giurisprudenza della Corte EDU, il massimo edittale applicabile a priori e la funzione afflittiva e deterrente della sanzione rispetto a quella compensativa del danno erariale. La pronuncia merita di essere confrontata con Corte EDU, 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia* e Corte EDU 23 luglio 2002, *Västberga Taxi Aktiebolag e Vulic c. Svezia* sulla reale afflittività delle sanzioni amministrative ai fini della Convenzione.

In linea generale, l'art. 4 Prot. 7 CEDU consacra il diritto a non essere giudicato e punito due volte, e tipicamente la questione che più spesso si pone è quella del rapporto tra procedimento penale e processo tributario in caso di contestate violazioni fiscali, allorquando i medesimi fatti siano all'origine dei due procedimenti. La Convenzione EDU, nello specifico proprio l'art. 4 Prot. n. 7, è entrata quale parametro interposto con riferimento alla violazione dell'art. 117 Cost. in tema di sanzioni tributarie in materia di IVA, e la Corte ha ritenuto irrilevante e manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non prevede l'impossibilità di instaurare o di proseguire un procedimento amministrativo volto all'irrogazione di una sanzione penale formalmente amministrativa ma avente natura sostanzialmente penale, in quanto il rapporto tra il suindicato procedimento amministrativo ed il processo penale trova una specifica disciplina negli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000 (Sez. T, n. 21694/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 659071-07).

Per valutare esattamente i termini in cui opera il divieto di *bis in idem* è necessario tener presente che la questione si pone in termini leggermente più ristretti in ambito nazionale, che distingue nettamente tra processo tributario, processo amministrativo, procedimento e processo penale e preclude la sospensione al primo, *ex* art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000. Al contrario, si pone in senso più ampio avanti al giudice di Strasburgo, che individua tradizionalmente due corni del problema: da un lato la violazione della legge penale e dall'altro, ogni altra violazione, identificata come violazione della legge civile (Sez. T, n. 32387/2022, Gori, in parte motiva). Né il diritto convenzionale (Corte EDU 15 novembre 2016, nn. 24130/11 e 29758/11, *A. e B. c. Norvegia*, § 130) impedisce la presenza, in dipendenza dei medesimi fatti, di processi paralleli se integrati in un insieme coerente e complementare, e connessi sotto il profilo temporale, in modo da restare proporzionati e una conseguenza prevedibile della condotta dell'autore, condizioni che permettono la coesistenza e la complementarità delle sanzioni (Corte EDU 31 agosto 2021, n. 12951/18, *Bragi c. Islanda*, §§ 22 e ss.). La sentenza Corte EDU 10 dicembre 2020, n. 16432/10, *Chernov c. Ucraina*, § 39 e ss) ha recentemente confermato gli approdi interpretativi dell'art. 4 Prot. 7 CEDU, in particolare in tema di identificazione dell'addebito di natura penale, raggiunti nel *landmark case A e B* citato.

La Corte EDU ha ulteriormente consolidato e precisato la propria giurisprudenza in materia di *ne bis in idem*, in relazione al caso (Corte EDU 16 aprile 2019, n. 72098/14, *Bjarni Armannsson c. Islanda*) di un ex amministratore delegato di

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

Della necessità di ricostruire l'operatività del principio di *ne bis in idem* nell'ambito del diritto sovranazionale, non solo alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia (CGUE 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*) ma anche quanto al diritto della Convenzione (Corte EDU 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia* del 4 marzo 2014, nn. 18640/10 e ss.), oltre che della giurisprudenza costituzionale (Corte cost. n. 43 del 2018), la S.C. è sempre più consapevole, come nel caso della pronuncia della Sez. T, n. 34219/2019, Condello, non massimata, la quale in ultima analisi ha ritenuto che la fattispecie non costituisse violazione del *ne bis in idem*.

Secondo una parte della giurisprudenza della sezione tributaria (Sez. T, n. 27564/2018, Chindemi, Rv. 651068-02) il principio non impedisce che a un soggetto, già penalmente condannato con sentenza irrevocabile per il reato di cui all'art. 185 del d.lgs. n. 58 del 1998, sia successivamente irrogata la sanzione di natura penale, benché formalmente amministrativa, di cui all'art. 187-*ter* del d.lgs. cit., purché siano garantite tre condizioni: 1) il rispetto del principio di proporzionalità delle pene sancito dall'art. 49, § 3, CDFUE, secondo cui le sanzioni complessivamente inflitte devono corrispondere alla gravità del reato commesso; 2) la prevedibilità di tale doppia risposta sanzionatoria in forza di regole normative chiare e precise; 3) il coordinamento tra i procedimenti sanzionatori in modo che l'onere, per il soggetto interessato da tale cumulo, sia limitato allo stretto necessario.

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

Le fonti internazionali del diritto tributario investono in profondità il principio del *ne bis in idem* anche sotto il versante del diritto UE, in particolare alla luce del diritto fondamentale consacrato all'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, tema su cui v. *infra* § 6.1.3.

2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU.

La S.C. ha elaborato una serie di decisioni incentrate sull'applicazione in materia tributaria della giurisprudenza CEDU relativa al principio del legittimo affidamento, giurisprudenza della Corte EDU che è alla base anche dell'elaborazione

unionale in materia secondo cui il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'Amministrazione (Sez. T, n. 20819/2020, Nonno, Rv. 658996-02).

In via generale, in tema di riscossione delle imposte sui redditi, la S.C. ha affermato che (Sez. T, n. 14548/2019, Bernazzani, Rv. 654126-01) la decorrenza del termine di decadenza del diritto al rimborso di un'imposta sui redditi dichiarata, in epoca successiva al pagamento, incompatibile con il diritto unionale da una sentenza della Corte di Giustizia, dalla data del versamento o della ritenuta, e non da quella di detta pronuncia, non si pone in contrasto con i principi espressi dalla Corte EDU in tema di legittimo affidamento, poiché, per un verso, viene in rilievo un mero mutamento giurisprudenziale sull'interpretazione di norme attributive di diritti, rispetto ai quali i titolari non possono vantare aspettative d'immutabilità giuridica riguardo alla giurisprudenza, a differenza di quanto può avvenire rispetto a leggi interpretative o retroattive che costituiscano ingerenza del potere legislativo nell'Amministrazione della giustizia e, per un altro, la materia della imposizione tributaria appartiene al cd. «nucleo duro» delle prerogative della potestà pubblica nella quale gli Stati contraenti godono di ampia discrezionalità, che ne rende insindacabili le scelte che non siano manifestamente prive di giustificazioni ragionevoli.

Ancora, per Sez. T, n. 07390/2019, Condello, Rv. 653512-01, la decorrenza del termine di decadenza di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte sui redditi dal momento del versamento opera anche qualora l'imposta sia pagata sulla base di una norma in seguito dichiarata in contrasto con il diritto unionale, incontrando l'efficacia retroattiva della relativa pronuncia il limite dei rapporti esauriti, senza che, in senso contrario, assuma rilievo la giurisprudenza sulla tutela del legittimo affidamento della Corte EDU, prevalendo la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività ed i singoli Stati godono di ampia discrezionalità, sia pure entro i confini della riserva di legge sostanziale e del rispetto dei diritti fondamentali.

3. Convenzioni contro la doppia imposizione.

Nell'ambito del diritto internazionale convenzionale per il contrasto della doppia imposizione, con specifico riferimento alle liti fiscali interne all'UE si segnala per importanza il d.lgs. n. 49 del 2020 attuativo della Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio (c.d. "DRM"), sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea e, anche con riferimento alla procedura amichevole, l'apposita relazione dell'Ufficio del Massimario n. 73/2020.

Inoltre, in questa materia, le direttive c.d. madre-figlia (1990/435/CEE e 2011/96/UE) coesistono con le convenzioni bilaterali su modello OCSE, cooperando al medesimo obiettivo fondamentale di prevenire un trattamento deteriore dell'operatore straniero rispetto a quello nazionale: specularmente, l'interpretazione combinata delle due fonti - che non si pongono in regime di alternatività assoluta, residuando margini di accertamento nel caso di specie - non può mai tradursi nel consentire all'operatore straniero un trattamento favorevole che non sarebbe ottenibile da analogo operatore nazionale (**Sez. T, n. 2635/2023, Fracanzani, Rv. 666916-01**).

Più in generale, va rammentato che lo scopo delle convenzioni bilaterali è quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale, come affermato dalla Corte di Giustizia (CGUE 19 novembre 2009, C-540/07). Ad esempio, in questa ottica è stato statuito che il credito d'imposta previsto dall'art. 10, par. 4, lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Gran Bretagna, stipulata il 21 ottobre 1988 (ratificata con l. n. 329 del 1990), non è escluso dal riconoscimento dei benefici (nella specie esenzione da ritenuta) della Direttiva madre-figlia n. 453 del 1990 (attuata con il d.lgs. n. 136 del 1993), atteso che detto riconoscimento, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, *Brussels Securities*), non elimina, necessariamente, il rischio della doppia imposizione economica né della violazione del principio di neutralità fiscale (Sez. T, n. 02313/2020, Venegoni, Rv. 656781-01; conforme, Sez. T, n. 13845/2021, Federici, Rv. 661232-01).

Punto di riferimento in materia è il modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e, in particolare, l'operatività del principio di non discriminazione, anche nei confronti della legislazione interna. Così, in tema di reddito d'impresa, si è affermato (Sez. T, n. 08812/2019, Triscari, Rv. 653350-01) che la disciplina di cui all'art. 110, commi 10 e 11, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo applicabile *ratione temporis*) - che subordina la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali con soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata alla prova, da parte del contribuente, dell'effettività dell'operazione - non contrasta con il principio di non discriminazione sancito dall'art. 24, § 24, del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, atteso che il peculiare regime probatorio previsto dalla norma interna opera solo sul piano della verifica dell'effettività dell'operazione, sicché, una volta fornita tale prova, i costi sono deducibili secondo le regole ordinarie.

Su di un diverso piano poi, si pongono problemi di compatibilità di parti della singola Convenzione, non di rado stipulata in tempi non recenti, con la sopravvenuta evoluzione normativa dell'ordinamento comunitario. Quale esempio, merita attenzione la statuizione della S.C. (Sez. T, n. 30347/2019, Cataldi, Rv. 656235-02) di compatibilità del trattamento fiscale differenziato previsto dall'art. 24, capoverso b), della Convenzione italo-tedesca ratificata in Italia dalla l. n. 459 del 1992, in ragione della misura della partecipazione della società-madre al capitale della società-figlia (pari ad almeno il 25 per cento), in virtù del quale i dividendi corrisposti da quest'ultima sono esclusi dalla base imponibile del reddito della prima, non è in sé irragionevole né viola il principio di non discriminazione, in quanto, secondo la giurisprudenza eurounitaria, il dato "quantitativo" della misura del capitale sociale assume rilevanza "qualitativa" e funzione significativa perché consente di distinguere tra partecipazioni che ammettono l'esercizio di una sicura influenza sulle decisioni di una società e la determinazione delle attività e partecipazioni acquisite al solo scopo di realizzare un investimento finanziario, senza l'intento di influire sulla gestione e sul controllo dell'impresa.

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

3.1. Convenzione Italia-Francia.

In particolare, in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Francia, il credito d'imposta previsto dall'art. 10 comma 4, lett. b), della Convenzione contro le doppie imposizioni, firmata tra Italia e Francia il 5.10.1989 e ratificata dalla Repubblica Italiana con l. n. 20 del 1992, non è escluso dal riconoscimento dell'esenzione dalla ritenuta prevista dalla Direttiva madre-figlia n. 453 del 1990 (attuata con il d.lgs. n. 136 del 1993), atteso che secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, *Brussels Securities*), questo secondo beneficio non elimina necessariamente il rischio di doppia imposizione economica né di violazione del principio di neutralità fiscale.

Nell'interpretazione della Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni, la Corte (**Sez. T, n. 25690/2023, Esposito, Rv. 669039-01**) ha affermato che l'art. 4, par. 1, fa riferimento al concetto di residenza secondo la legislazione propria di ciascuno Stato, sicché - in caso di contribuente che per lo Stato italiano è residente in Italia per l'intero periodo d'imposta - deve escludersi l'applicazione del par. 2, il quale detta un criterio suppletivo per l'ipotesi in cui il contribuente sia residente in entrambi gli Stati; né, del resto, assume rilevanza, nel caso di trasferimento del contribuente nel corso dell'anno, il principio del cd. frazionamento del periodo d'imposta previsto dal Commentario OCSE contro le doppie imposizioni, atteso che quest'ultimo non ha alcun valore normativo e costituisce una mera raccomandazione per i paesi aderenti che sono liberi di darvi, o meno, attuazione.

Sez. T, n. 28154/2023, Di Marzio, Rv. 669245-01 ha fornito un chiarimento in tema di IRES, circa la parziale detassazione di dividendi e proventi assimilati distribuiti da soggetti esteri richiede, *ex* art. 89 TUIR, allorquando tali remunerazioni siano totalmente indeducibili nello Stato estero di residenza dell'ente erogatore. Se quest'ultimo è esente da tassazione nel Paese di residenza, come nel caso di gruppo di interesse economico di diritto francese (cd. GIE), la condizione dell'indeducibilità *ex* art. 89 TUIR non è soddisfatta e gli utili trasferiti al "partner" nazionale sono interamente attratti a tassazione in Italia, perché concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa quali suoi componenti positivi.

Ai fini del corretto coordinamento dei due meccanismi di tutela dagli effetti distorsivi della doppia imposizione (esenzione e credito d'imposta), la necessaria verifica in concreto della eliminazione effettiva di detto rischio in danno della società madre francese - a tutela da trattamenti fiscali deteriori rispetto alla disciplina applicabile ad una società madre sedente in Italia - deve essere compiuta mediante

l'accertamento che il dividendo distribuito dalla società figlia italiana sia compreso, una volta assegnato alla società madre francese, nel coacervo dei redditi imponibili in quello Stato, senza che rilevi se nel concreto quel reddito sia ivi assoggettabile ad aliquota pari, inferiore o superiore a quella altrimenti applicabile in Italia, riconducendosi la disciplina nel principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale (Sez. T, n. 13845/2021, Federici, Rv. 661232-01). Inoltre, in tema di procedura di collaborazione volontaria del contribuente nel pagamento di imposte - c.d. *voluntary disclosure* -, il diritto al rimborso - spettante al contribuente per evitare una doppia imposizione - della c.d. euroritenuta, applicata all'estero da un agente pagatore sui rendimenti delle attività finanziarie detenute nel paese straniero, è subordinato alla condizione che gli stessi redditi oggetto di emersione concorrano alla formazione del reddito complessivo dichiarato in Italia; pertanto, il rimborso non spetta sia in caso di omessa presentazione della dichiarazione fiscale, sia nell'ipotesi di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata (**Sez. T, n. 1002/2023, Guida, Rv. 666628-01**).

In ordine al dividendo distribuito dalla società figlia sedente in Italia alla società madre francese, va accertato unicamente che esso sia stato incluso nel coacervo dei redditi imponibili, a prescindere dal fatto che, in concreto, la Francia vi abbia poi applicato un'aliquota superiore, pari o inferiore a quella altrimenti applicabile in Italia, dovendo ricondursi la fattispecie non nell'obiettivo della *tax equalitation*, bensì ai principi di neutralità ed efficienza fiscale internazionale (Sez. T, n. 25196/2022, Cortesi, Rv. Rv. 665740-01).

Sez. T, n. 21047/2023, Angarano, Rv. 668507-01, ha da ultimo affermato in tema di convenzioni contro le doppie imposizioni, che la rilevanza dell'IRAP va valutata in base a quanto previsto in ciascuna di esse; pertanto, la Convenzione Italia-Francia, ratificata con l. n. 20 del 1992, applicabile, per espressa previsione, all'ILOR, poi abrogata, si applica anche all'IRAP, in virtù dell'art. 44 d.lgs. n. 446 del 1997, della successiva comunicazione all'amministrazione fiscale dello Stato estero, *ex* art. 2, comma 4, della medesima Convenzione, del successivo riconoscimento da parte di tale amministrazione e della sostanziale assimilazione delle due imposte.

La S.C. ha anche fornito un ulteriore tassello (**Sez. T, n. 2635/2023, Fracanzani, Rv. 666916-02**), in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società "figlia" residente in Italia ad una società "madre" residente in Francia, affermando che l'applicazione combinata della Convenzione contro le doppie imposizioni, firmata tra Italia e Francia il 5 ottobre 1989 e ratificata con l. n. 20 del 1992, e delle direttive c.d. madre-figlia (1990/435/CEE e 2011/96/UE) non può concretarsi in un indebito beneficio fiscale: la disciplina combinata, infatti, da un lato mira ad evitare un eccesso di tassazione sui medesimi profitti da parte di diversi soggetti impositori, dall'altro, non può risolversi in agevolazioni fiscali tese a favorire i gruppi articolati su più ordinamenti rispetto a quelli di rilevanza statale.

3.2. Convenzione Italia-Paesi Bassi.

La Convenzione Italia-Paesi Bassi contro la doppia imposizione è al centro di una pregevole pronuncia, relativa, tra l'altro, al caso di versamenti effettuati dalla

società controllata italiana (figlia) alla società controllante (madre) con sede nei Paesi Bassi (Sez. T, n. 05154/2022, D'Orazio, Rv. 663913-01), secondo cui è dovuta la ritenuta alla fonte sulle somme distribuite a titolo di dividendi, in base alla Direttiva madre-figlia (n. 90/435/CEE), in forza della clausola di salvaguardia contenuta nell'art. 7, comma 2, che rimanda alla Convenzione Italia-Paesi Bassi (art. 10, commi 1 e 2, della l. n. 306 del 1993), mentre non è dovuta tale ritenuta per le somme distribuite a titolo di maggiorazione da conguaglio, *ex* art. 2 della l. n. 349 del 1983 (confluito nell'art. 105 del d.P.R. n. 917 del 1986 e poi abrogato dal 1998 a seguito del d.lgs. n. 467 del 1997), laddove queste ultime risultino suscettibili di essere parificate ai dividendi, in base alla decisione del 24 giugno 2010 della Corte di giustizia UE in cause riunite C-338/08 e C-339/08.

Inoltre, la produzione dell'attestazione ufficiale delle competenti autorità olandesi è idonea a dare prova della sussistenza di tutte le condizioni previste dall'art. 11 della Convenzione contro le doppie imposizioni, stipulata fra l'Italia ed il Regno dei Paesi Bassi e ratificata con la l. n. 305 del 1993, dando atto della residenza all'estero del contribuente (**Sez. T, n. 30900/2023, Crivelli, Rv. 669753-01**). In applicazione di tale principio la S.C. ha cassato la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, ha riconosciuto ad un cittadino italiano residente in Olanda il diritto a richiedere la riduzione della ritenuta d'acconto sui pagamenti, avendo egli prodotto in primo grado l'attestazione delle autorità olandesi della sussistenza delle condizioni per beneficiare delle riduzioni previste dalla Convenzione.

3.3. Convenzione Italia-Regno Unito.

La Sezione (Sez. T, n. 20646/2021, D'Orazio, Rv. 661893-01) ha stabilito che, in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia, residente in Italia, ad una società madre, residente nel Regno Unito, l'esenzione integrale da imposta sui dividendi riconosciuta in Italia ai sensi dell'art. 27-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, che ha attuato la direttiva madre-figlia n. 453/1990/CE, non elimina necessariamente il rischio di doppia imposizione economica né di violazione del principio di neutralità fiscale, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di giustizia (causa C-389/18 del 19 dicembre 2019, *Brussels Securities*). Pertanto, è consentito alla società madre, che originariamente non abbia subito in Italia ritenute sui dividendi ricevuti *ex* art. 27-*bis* d.P.R. cit., di optare successivamente per l'applicazione dell'art. 10, par. 4 lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Regno Unito, ratificata con l. n. 329 del 1990, chiedendo un credito di imposta. Quest'ultimo deve però subire una ritenuta del 5 per cento sull'ammontare dei dividendi ricevuti e un'ulteriore ritenuta del 5 per cento sull'importo del credito di imposta, non sussistendo una alternatività, in termini assoluti, tra le due fonti normative e trovando applicazione il principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale (*international tax neutrality ed efficiency*), espressione della *intercountry equity*.

Sez. T, n. 26307/2020, Napolitano L., Rv. 659939-01, in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Gran Bretagna, ha, quindi, affermato che l'istanza di rimborso di credito d'imposta previsto dall'art. 10, par. 4, lett. b, della Convenzione contro le

doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito del 21 ottobre 1988 (ratificata con l. n. 329 del 1990), opera sia nel caso di ritenuta sull'ammontare del credito, sia nel caso in cui non sia stata operata la ritenuta alla fonte del 5% sui dividendi distribuiti alla società madre, dovendosi verificare in concreto se, per effetto del credito di imposta indiretto (cd. *underlying tax credit*) di cui abbia beneficiato la società madre britannica, detta istanza violi il principio di neutralità fiscale, assicurando all'istante un trattamento deteriore, ovvero un beneficio ulteriore rispetto alla tassazione dei dividendi percepiti dalla società figlia italiana.

3.4. Convenzione Italia-Svizzera.

La nozione di persona fisica residente in uno Stato contraente, utilizzata ai fini della applicazione della minore imposta dalla Convenzione Italia-Svizzera - ratificata e resa esecutiva in Italia con l. n. 943 del 1978 - deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento della stessa ad imposizione in modo illimitato nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subìto (Sez. T, n. 10706/2019, D'Orazio, Rv. 653542-01). In particolare, l'art. 25, par. 3, della Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni, dev'essere interpretato secondo il principio generale di buona fede, di cui all'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, ed in conformità al Commentario OCSE al relativo modello convenzionale (Sez. T, n. 19722/2022, Cataldi, Rv. 664939-01). Un'applicazione pratica di tale costruzione (**Sez. T, n. 30779/2023, Crivelli, Rv. 669719-01**) è che, il certificato di residenza fiscale è idoneo a soddisfare le condizioni previste dall'art. 29, comma 2, della Convenzione Italia-Svizzera, resa esecutiva in Italia con la l. n. 943 del 1978, dando atto della residenza in Svizzera del contribuente e dell'assoggettamento del suo reddito e del suo patrimonio alla tassazione nello Stato predetto.

3.5. Convenzione Italia-Lussemburgo.

La Convenzione Italia-Lussemburgo contro le doppie imposizioni è stata interpretata da **Sez. T, n. 16173/2023, Angarano, Rv. 668236-01**, in tema di imponibilità dei dividendi distribuiti da società figlia italiana a società madre lussemburghese, nel senso che in ragione del disposto di cui all'art. 27-*bis*, comma 5, del d.P.R. n. 600 del 1973, sia nel testo precedente che in quello successivo alle modifiche introdotte dall'art. 26, comma 2, lett. b), della l. n. 122 del 2016, la circostanza che il soggetto che reclama i benefici ivi previsti non ne sia beneficiario effettivo è elemento da valutarsi come sintomo di elusività dell'operazione, in quanto rivelatore di una struttura posta in essere in maniera formale ed artificiosa per usufruire indebitamente dei benefici riservati alle società con sede nell'Unione Europea.

Sempre nel periodo in disamina e con riferimento alla posizione del Lussemburgo **Sez. T, n. 6005/2023, Guida, Rv. 667089-01** ha affermato il principio secondo il quale in tema di esenzione degli interessi e di altri flussi reddituali dall'imposta *ex* art. 26-*quater* del d.P.R. n. 600 del 1973, è onere della società

contribuente provare la propria qualità di beneficiario effettivo degli stessi, superando a tal fine tre test, autonomi e disgiunti, che, in rapporto alla fattispecie concreta, prendono in considerazione dei "parametri spia" o "indici segnaletici": i) il "*substantive business activity test*", che verifica se la società percipiente svolga un'attività economica effettiva; ii) il "*dominion test*", che verifica se la società percipiente possa disporre liberamente degli interessi ricevuti o se invece sia tenuta a rimetterli ad un soggetto terzo; iii) il "*business purpose test*", che verifica le ragioni dell'interposizione di una società nel flusso reddituale transfrontaliero, e cioè se abbia una funzione nell'operazione di finanziamento o se sia mera "*conduit company*" (o "*société relais*"), la cui interposizione è finalizzata esclusivamente ad un risparmio fiscale.

3.6. Convenzione Italia-Germania.

In tema imposte sui redditi di lavoro dipendente, alla luce dell'art. 15, par. 1, della Convenzione Italia-Germania del 18 ottobre 1989, ratificata e resa esecutiva per l'Italia con l. n. 459 del 1992, contro le doppie imposizioni, per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa bisogna avere riguardo al luogo in cui il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato (**Sez. T, n. 27278/2023, Giudicepietro, Rv. 669045-01**).

Tale interpretazione è coerente con la giurisprudenza della Corte (Sez. T, n. 26383/2022, Penta, Rv. 665747-02), sempre alla luce dell'art. 15 della Convenzione Italia-Germania del 18 ottobre 1989, che àncora la potestà impositiva allo Stato di residenza solo se coincidente con quello in cui il lavoro viene esercitato, per determinare il corretto regime fiscale della retribuzione e delle indennità corrisposte al lavoratore dipendente vanno utilizzati i criteri della residenza fiscale del percipiente al momento della corresponsione e del luogo di svolgimento dell'attività lavorativa che ha dato causa alla erogazione degli emolumenti.

3.7. Convenzione Italia-Spagna.

Nel caso di redditi provenienti da dividendi percepiti da società di diritto spagnolo, le imposte sui dividendi si pagano presso lo stato di residenza del beneficiario, ma esse possono anche essere pagate presso lo stato dove si trova la società che produce i dividendi, con il solo limite che, in tal caso, l'imposta non può eccedere il 15% e va poi detratta dall'eventuale maggiore imposta da pagarsi in Italia (**Sez. T, n. 20577/2023, Lenoci, Rv. 668500-01**).

Sempre in applicazione della convenzione contro la doppia imposizione Italia-Spagna, la Corte ha affermato in tema di ritenute applicate dallo Stato italiano sui dividendi distribuiti da una società che gestisce fondi pensione di diritto spagnolo (Sez. T, n. 5152/2022, D'Orazio, Rv. 663912-01), che ai fini dell'applicazione della ritenuta ridotta (nella specie all'1,65 per cento), in luogo di quella ordinariamente prevista dalle disposizioni nazionali, non rileva la forma giuridica dell'ente, società di capitali o ente di diversa natura. Ciò che conta è la residenza fiscale dello stesso in uno Stato membro dell'Unione europea e l'assoggettamento all'imposta sul reddito delle società in tale Stato, pur se in concreto l'imposta non sia stata pagata in virtù di

particolari esenzioni oggettive collegate alla tipologia del reddito prodotto (nella specie, esenzione su "*passive income*") o del luogo in cui è svolta l'attività.

3.8. Convenzione Italia-Austria.

L'art. 10 della Convenzione Italia- Austria contro la doppia imposizione è stato interpretato dalla Corte (**Sez. T, n. 6967/2023, Esposito, Rv. 667353-01**) nel senso che, in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da società italiana a società di diritto austriaco, sottoposta a scissione parziale, la legittimazione a richiedere il credito d'imposta sui dividendi, maturato dalla società scissa, spetta alla società beneficiaria, poiché la scissione societaria produce effetti traslativi, dando luogo ad una successione a titolo particolare nelle posizioni giuridiche trasferite.

3.9. Convenzione Italia-USA.

In tema di ritenute applicabili sui dividendi distribuiti, negli anni dal 2007 al 2010, da società residenti in Italia a fondi d'investimento mobiliare residenti negli Stati Uniti, per evitare la violazione dell'art. 63 TFUE in tema di libera circolazione dei capitali tra Stati membri e paesi terzi, la Sezione (**Sez. T, n. 11188/2023, Di Marzio, Rv. 667618-01**) ha ribadito l'interpretazione dell'art. 10, par. 2, lett. b, della Convenzione Italia-U.S.A., per il quale l'imposta applicata dallo Stato di residenza della società che paga i dividendi non può eccedere il 15 per cento dell'ammontare lordo, secondo il canone di buona fede ed i principi della fiscalità comunitaria ed internazionale. Ciò significa che anche a tali dividendi si applica l'aliquota del 12,5 per cento, a cui erano assoggettati "ratione temporis" i fondi comuni mobiliari aperti residenti ai sensi dell'art. 9, comma 2, della l. n. 77 del 1983. La decisione ha così confermato l'orientamento inaugurato da Sez. T, n. 21454/2022, Cataldi, Rv. 665312-01).

3.10. Convenzione CEE-EFTA.

In tema di transito di merci immesse in ambito comunitario interno, la Sezione tributaria della Corte ha stabilito che l'attraversamento del territorio di un Paese terzo non comporta il mutamento della posizione doganale della merce, purché ciò sia consentito da un accordo internazionale e siano state espletate tutte le formalità previste per l'importazione, compreso il pagamento dei diritti doganali (**Sez. T, n. 24003/2023, Luciotti, Rv. 668828-01**). In applicazione del principio, la S.C. ha confermato l'interpretazione data dal giudice del merito, che aveva qualificato come merce in regime comunitario interno le pietre preziose trasportate dal ricorrente, pur avendo egli attraversato in treno il territorio elvetico, Paese extra UE facente parte dell'EFTA, stante il pagamento dei diritti doganali e l'esistenza della Convenzione relativa al regime comune di transito del 20 maggio 1987 tra la CEE e gli Stati EFTA.

4. Fonti consuetudinarie.

Un'ulteriore fonte del diritto tributario è la consuetudine internazionale, talora rilevante per l'individuazione dell'Autorità munita di giurisdizione ove venga in rilievo la tassazione in Italia di determinati soggetti passivi, come gli agenti diplomatici, o di beni, come le sedi diplomatiche (Sez. T, n. 11381/2012, Valitutti, Rv. 623224-01) o, ancora, per statuire l'ambito di applicazione di peculiari istituti, quali il segreto bancario.

4.1. Il segreto bancario.

Il tema del segreto bancario e la compatibilità con la Convenzione EDU delle procedure accertative fondate sull'utilizzo di informazioni finanziarie è approfondito negli importati casi decisi da Corte EDU, 22 dicembre 2015, n. 28601/11, *G.S.B. c. Svizzera*, § 69 e [GC] 27 giugno 2017, n. 931/13, *Satakunnan c. Finlandia,* §§ 145 e ss. Il tema è inoltre sullo sfondo di una decisione assunta dalla S.C. in materia di indagini bancarie (v., in motivazione, Sez. 6-T, n. 08606/2015, Conti, non massimata) la quale ha ritenuto recessivo il segreto, considerando da un lato che il legislatore, per un verso, con l'art. 18 della l. n. 413 del 1991, ha abrogato il cd. segreto bancario (secondo l'opinione prevalente traente origine da una norma consuetudinaria) e, per altro verso, che la sfera di riservatezza relativa alle attività che gravitano attorno ai servizi bancari è essenzialmente correlata all'obiettivo della sicurezza e al buon andamento dei traffici commerciali. La S.C. sul punto ha richiamato la giurisprudenza costituzionale (Corte cost. n. 51 del 1992) in tal senso, come pure il testo dell'art. 18 della direttiva n. 2011/16/UE, a tenore del quale l'Autorità interpellata di uno Stato membro non è autorizzata a rifiutarsi di fornire informazioni solamente perché tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché si riferiscono agli interessi proprietari di una persona.

Tale approccio è rafforzato dal fatto che, a partire dal 2017-2018, nel quadro OCSE ben 97 Stati hanno assunto l'impegno di attuare lo scambio automatico delle informazioni finanziarie (*Common Reporting Standard*, CRS), quadro ulteriormente evoluto nel **2023** con l'implementazione del *Crypto-Asset Reporting Framework* che investe lo scambio automatico di informazioni fiscali sulle transazioni in cripto valute. Inoltre, è attualmente previsto lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale tra l'Italia e i Paesi dell'Unione Europea (Corte dei Conti, delibera 1° aprile 2019, n. 6/2019/G). Con riferimento al diritto al silenzio, di grande rilievo per le sue ricadute in materia tributaria è l'ordinanza della Corte costituzionale del 10 maggio 2019 n. 117 con cui è stato operato il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea circa la facoltà per gli Stati membri di non sanzionare chi si rifiuti di rispondere a domande dell'autorità competente dalle quali possa emergere la propria responsabilità per un illecito punito con sanzioni amministrative di natura «punitiva». La CGUE, Grande sezione, 2 febbraio 2021, C 481/19, *Consob* ha risposto a tale quesito e, al proposito, ha affermato che alla luce degli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, dev'essere ritenuto consentito agli Stati membri di non sanzionare una persona fisica, la quale, nell'ambito di un'indagine

svolta nei suoi confronti dall'autorità competente a titolo di detta direttiva o di detto regolamento, si rifiuti di fornire a tale autorità risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative aventi carattere penale oppure la sua responsabilità penale.

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

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

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

Un caso di tal fatta è dato dall'illegittimità o mancanza del provvedimento di autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, che comporta l'inutilizzabilità delle prove acquisite in seguito ad un accesso domiciliare, anche nel caso in cui il contribuente abbia consegnato spontaneamente la documentazione (Sez. 6-T, n. "673/2019, Conti, Rv. 652388-01 e Sez. T, n. 10275/2019, Grasso, Rv. 653369-01).

Al contrario, sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della direttiva 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria (c.d. "lista Falciani", v. Sez. T, n. 31779/2019, Di Marzio P., Rv. 656014-01). Resta fermo l'onere per il contribuente di giustificare l'incoerenza tra l'ammontare delle disponibilità in un Paese estero a regime fiscale privilegiato, che secondo il fisco fanno capo al contribuente sulla base delle risultanze della "lista", e l'ammontare delle somme oggetto del cd. "scudo fiscale", attesa la valenza presuntiva degli elementi desumibili dalla stessa "lista Falciani" (Sez. T, n. 04984/2020, Napolitano L.; in linea, Sez. T, n. 11162/2021, Condello, Rv. 661227-01; Sez. T, n. 27528/2022, De Rosa).

La piena utilizzabilità dei dati così acquisiti è quasi sempre un approdo sicuro, dal momento che la S.C. ha razionalmente statuito che i diritti fondamentali che possono ostare devono essere di rango costituzionale, inclusi quelli previsti dalla CDFUE, quali ad esempio l'inviolabilità del domicilio, della libertà personale. Infatti, non si ravvisa nell'ordinamento tributario interno una disposizione analoga a quella contenuta nell'art. 191 c.p.p., a norma del quale le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate (Sez. 6-T, n. 17503/2016, Federico, non massimata).

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

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

5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni.

L'immunità funzionale dei consoli di Stati stranieri, nell'ambito delle attività connesse con l'esercizio delle funzioni consolari, quali definite dall'art. 5 della Convenzione di Vienna conchiusa il 24 aprile 1963 sulle relazioni consolari, resa esecutiva in Italia con l. n. 804 del 1967 (sulla giurisdizione italiana e l'immunità "ristretta" si veda da ultimo Sez. U, n. 36207/2021, Mancino, non massimata) trova applicazione anche ai fini fiscali connessi con l'esercizio di tali funzioni (ad esempio, lett. f, circa l'esercizio di funzioni notarili).

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

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

Un ruolo eminente tra le fonti internazionali, non solo nel settore dei tributi armonizzati (imposizione indiretta), è riservato all'ordinamento giuridico unionale. Il diritto UE ha immediate ricadute anche sul processo per Cassazione, in particolare in tema di giudizio di rinvio, poiché il giudice nazionale deve verificare la compatibilità del diritto interno con le disposizioni unionali vincolanti, applicandole anche d'ufficio, nel caso di ricorso per cassazione avverso la decisione adottata in sede di rinvio, il giudice di legittimità è tenuto a rendere la decisione finale conforme alle regole eurounitarie, anche discostandosi dal principio di diritto precedentemente formulato e superando il vincolo derivante dall'art. 384, comma 2, c.p.c. in caso di contrasto con il diritto unionale (**Sez. T, n. 14624/2023, Macagno, Rv. 667880-01**).

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

rapporti giuridici intercorrenti fra gli Stati membri ed i loro amministrati. In materia tributaria appaiono centrali gli artt. 28 ss. TFUE sulla libera circolazione delle merci, gli artt. 107-109 TFUE sulla tutela della concorrenza e divieto di aiuti di Stato, incluse le indebite agevolazioni fiscali, e gli artt. 110-113 TFUE sulla non discriminazione e armonizzazione dell'imposizione indiretta. Inoltre, l'art. 258 TFUE, ricorso per inadempimento, è lo strumento normalmente utilizzato dalla Commissione Europea per la tutela delle risorse proprie, a partire da quelle fiscali (v., ad es. v. CGUE 9 luglio 2020, C-575/18 P, *Repubblica ceca c. Commissione Europea*). Sul presupposto della natura di risorse proprie UE costituite dai dazi doganali, la Corte ha statuito (Sez. T, n. 33879/2019, Nonno) che se è vero che i singoli Stati devono assicurare l'effettività del prelievo è altrettanto vero che tale effettività deve essere garantita con l'utilizzazione gli strumenti propri del diritto nazionale, inclusa la transazione.

La S.C., in relazione al TFUE si è concentrata innanzitutto sul recupero degli aiuti di Stato. In generale, le imprese beneficiarie di un aiuto di Stato possono fare legittimo affidamento sulla sua regolarità solo quando sia stato concesso nel rispetto dell'art. 108 TFUE, gravando sulle stesse l'onere di informazione e vigilanza circa l'osservanza della procedura di controllo della sua conformità al diritto eurounitario, ciò rientrando nella normale diligenza di ogni operatore economico agente sul mercato interno. Ne consegue che si presume legale e compatibile solo l'aiuto rispettoso della procedura prevista dalla norma eurounitaria in quanto l'obbligo di sopprimere un aiuto incompatibile con il Trattato è assoluto e ne comporta la necessaria restituzione da parte del beneficiario così che venga meno l'indebito vantaggio acquisito a danno dei suoi concorrenti nel mercato comune (Sez. 1, n. 04860/2019, Terrusi, Rv. 652806-01). L'azione di ripetizione è soggetta al termine di prescrizione decennale, non trovando applicazione la decadenza, di cui all'art. 25, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 602 del 1973 - nonostante il rinvio dell'art. 24, comma 4, della l. n. 29 del 2006, anche alle norme in materia di riscossione - senza che tale disapplicazione si ponga in contrasto con il principio del legittimo affidamento del contribuente illegittimamente beneficiato, il quale, in mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, cessa di trovarsi in una situazione di incertezza non appena la Commissione dichiari l'incompatibilità dell'aiuto, ordinandone il recupero (Sez. T, n. 20173/2022, Cataldi, Rv. 665025-01).

La S.C. si è anche pronunciata sulla natura del termine per il recupero di aiuti di Stato (Sez. T, n. 21080/2018, D'Orazio, Rv. 649974-01) ed ha così ritenuto che il termine bimestrale indicato, in applicazione degli artt. 107 e 108 TFUE, dall'art. 5, comma 5, della decisione n. 2005/315/CE, recepito dall'art. 24 della l. n. 29 del 2006, non ha natura perentoria, sicché il mancato rispetto dello stesso può assumere rilievo solo nell'ambito di un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione europea dinanzi alla Corte di Giustizia, in quanto, da un lato, l'art. 15 del reg. CE n. 659 del 1999 prevede un termine decennale di prescrizione per il recupero degli aiuti di Stato illegittimamente concessi e, da un altro, una differente interpretazione contrasterebbe con il principio di effettività del diritto comunitario. La decisione può essere letta in relazione a recenti sviluppi della Corte di Giustizia, che tendono a delimitare la portata del principio di effettività in relazione ad aspetti processuali, ad

esempio negando l'utilizzabilità di intercettazioni telefoniche nell'ambito di un processo penale tributario acquisite illegittimamente (CGUE 17 gennaio 2019, C-310/16, *Spetsializirana prokuratura*).

Con riferimento alle imposte sui redditi, la Sezione quinta civile della Corte ha statuito che le vincite da giochi d'azzardo realizzate in case da gioco situate in altri Stati dell'UE non possono essere assoggettate a tassazione come redditi diversi ai sensi degli artt. 67, comma 1, lett. d) e 69, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione *ratione temporis* vigente), dovendosi escludere qualsivoglia restrizione discriminatoria, rispetto a redditi simili provenienti da case da gioco situate nel territorio nazionale, della libera prestazione dei servizi, quale garantita dall'art. 56 TFUE, nei confronti non soltanto dei prestatori, ma anche dei destinatari di tali servizi, giustificandosi un diverso trattamento solo in presenza di comprovati motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza o di sanità pubblica di cui all'art. 52 TFUE (Sez. T, n. 13038/2021, Giudicepietro, Rv. 661261-01).

Il Trattato è stato interpretato da **Sez. T, n. 11719/2023, Angarano, Rv. 667856-01**, nel senso che in tema di ritenute d'imposta, per i dividendi distribuiti negli anni dal 2010 al 2012 da società residenti in Italia a fondi pensione residenti in Stati terzi, inseriti nella cd. "black list" dei Paesi, che non garantiscono un adeguato scambio di informazioni *ex* art. 168-*bis* TUIR, ricorrono ragioni imperative di interesse generale idonee a giustificare una diversità di trattamento, restando esclusa la violazione dell'art. 63 TFUE in tema di libera circolazione dei capitali tra Stati membri e Paesi terzi.

Una serie di decisioni della S.C. ha mirato ad evitare che, attraverso la singola agevolazione, venisse in concreto ottenuto un arricchimento indebito idoneo a falsare il mercato. Così Sez. T, n. 29365/2020, Nicastro, Rv. 659988-01 ha ritenuto che il beneficio di cui all'art. 6, commi da 13 a 19, della l. n. 388 del 2000, spetta alle imprese per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali necessarie per prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente dall'esercizio dell'attività da esse svolta, essendo fondato sull'implicito presupposto dell'inerenza del danno all'attività dell'impresa investitrice, e non anche per quelli causati da soggetti terzi, ponendosi una diversa interpretazione in contrasto con l'intenzione legislativa, oltre a trasformare l'agevolazione stessa in aiuto di Stato, in contrasto con gli artt. 87 e 89 del Trattato CEE (e successivamente con gli artt. da 107 a 109 TFUE), in favore di quelle imprese il cui oggetto sociale sia quello di prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente e i relativi investimenti siano strutturalmente diretti a tali fini.

Secondo la medesima logica, è stato deciso (Sez. T, n. 02208/2019, Zoso, Rv. 652369-01; conforme, Sez. 6-T, n. 39515/2021, Crolla, non massimata) che l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 (cd. agevolazioni sisma Sicilia), non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, costituendo un aiuto di stato illegittimo, ai sensi dell'art. 108, § 3, TFUE, come stabilito dalla decisione n. 05549/2015/UE. Quest'ultima decisione ha pure precisato che, per quanto riguarda gli aiuti individuali già concessi prima della data di avvio della decisione e dell'ingiunzione di sospensione, il regime va considerato compatibile con il mercato interno se, in virtù della deroga prevista dall'art. 107, § 2, lett. b), TFUE, può essere stabilito un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dall'impresa in seguito alla calamità

naturale e l'aiuto di Stato concesso, dovendosi evitare i casi di sovracompensazione rispetto ai danni subiti, dovuta al cumulo di aiuti, oppure se i benefici risultino in linea con il regolamento *de minimis* applicabile.

La libera circolazione dei capitali consacrata dall'art. 63 TFUE è venuta recentemente in rilievo in relazione alla riduzione dell'aliquota della ritenuta d'imposta sugli utili versati ai fondi pensione istituti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo inclusi in apposita lista con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, e la Sezione (Sez. T, n. 25963/2022, Cortesi, Rv. 665871-01) ha ritenuto che la misura possa configurare un'indebita restrizione della libera circolazione dei capitali, nella parte in cui non assoggetta allo stesso trattamento fiscale gli utili corrisposti ai fondi istituiti negli Stati Uniti d'America, ove non si accerti che le due situazioni siano oggettivamente non comparabili, senza che a tal fine sia rilevante il riferimento al regime fiscale (cd. ETT) cui sono assoggettati i fondi pensione italiani, diverso da quello (cd. EET) cui sono assoggettati i fondi pensione statunitensi.

Anche la limitazione del beneficio del dimezzamento dell'imposta ipotecaria e catastale per le cessioni di immobili strumentali in favore dei soli fondi di investimento immobiliare chiusi e non anche di quelli aperti, in presenza di situazioni oggettivamente comparabili ai fini in esame, si pone in conflitto con l'art. 65 TFUE e la libertà di circolazione dei capitali, cosicché l'esclusione dei fondi aperti dall'agevolazione non può trovare plausibile giustificazione nell'obiettivo di limitare rischi sistemici sul mercato immobiliare, con conseguente necessità di disapplicazione della norma interna da parte del giudice nazionale (Sez. T, n. 28595/2022, Stalla, Rv. 666046-01).

Inoltre, il principio di libera circolazione delle merci di cui agli artt. 28 e 30 TFUE, comporta che in tema di diritti di prelievo sulle importazioni, l'assoggettamento al diritto speciale, previsto per il territorio extradoganale del Comune di Livigno dall'art. 2, comma 2, della l. n. 762 del 1973, di prodotti di origine unionale, ancorché transitati attraverso la Svizzera, costituisce violazione del principio di libera circolazione, dovendosi interpretare la locuzione «introdotti dall'estero», contenuta nell'art. 2 cit., come riferita esclusivamente alle importazioni provenienti da Paesi terzi rispetto agli Stati membri dell'Unione europea (Sez. T, n. 06085/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653034-01).

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

Nel panorama dei Principi generali comuni ai diritti degli Stati membri (art. 340, § 2, TFUE), particolare rilievo hanno quelli consacrati dalla Carta dei diritti fondamentali (CDFUE, denominata anche Carta di Nizza in onore della città della sua prima proclamazione avvenuta il 7 dicembre 2000). La Carta, in larga misura recettiva di *acquis* comunitario preesistente, ha il medesimo valore giuridico dei Trattati (art. 6 TUE).

Ai fini dell'applicabilità dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Sez. T, n. 23272/2018, Perrino, Rv. 650691-01), una norma nazionale, per rientrare nella nozione di «attuazione del diritto dell'unione», ai sensi dell'art. 51, § 1, della Carta di

Nizza, deve avere un collegamento di una certa consistenza con il diritto europeo che vada al di là dell'affinità tra le materie prese in considerazione o dell'influenza esercitata da una materia sull'altra, occorrendo verificare se essa risponda allo scopo di attuare una disposizione del diritto dell'Unione, quale sia il suo carattere, e se persegua obiettivi diversi da quelli contemplati dal diritto unionale, quand'anche sia in grado di incidere indirettamente su quest'ultimo, nonché se esista una normativa UE che disciplini specificamente la materia o che possa incidere sulla stessa.

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

Significativa è la pronuncia pregiudiziale della CGUE 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore* di interpretazione della direttiva di rifusione IVA alla luce del principio del rispetto dei diritti della difesa e l'articolo 47 della CDFUE, ulteriormente sviluppata da CGUE 4 giugno 2020, C 430/19, *SC C.F.* I giudici del Lussemburgo hanno ritenuto che tali diritti devono essere interpretati nel senso che essi non ostano, in linea di principio, a una normativa o a una prassi di uno Stato membro secondo la quale, in occasione di una verifica del diritto a detrazione IVA esercitato da un soggetto passivo, l'amministrazione finanziaria è vincolata dalle constatazioni di fatto e dalle qualificazioni giuridiche, da essa già effettuate nell'ambito di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei fornitori di tale soggetto passivo, sulle quali si basano le decisioni divenute definitive che accertano l'esistenza di una frode relativa all'IVA commessa da tali fornitori.

La *Glencore* fa riferimento ad un ordinamento nazionale che, attraverso il quadro normativo interno e soprattutto una prassi amministrativa, ha inibito radicalmente al contribuente l'accesso alla documentazione di terzi benché utilizzata nei suoi confronti. La S.C. ha fatto applicazione di tale giurisprudenza, distinguendo il caso italiano dalla normativa ungherese ivi in giudizio (e la relativa prassi amministrativa) che, da un lato, vincolava l'Amministrazione finanziaria alle constatazioni di fatto e alle qualificazioni giuridiche già effettuate nell'ambito di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei fornitori del soggetto passivo; dall'altro, esonerava la stessa dal far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova a suo carico, inclusi quelli tratti dai procedimenti connessi a causa del carattere definitivo delle decisioni così adottate; escludeva, infine, la possibilità per il giudice di riesaminare e mettere in discussione le prove e gli accertamenti già eseguiti (Sez. T, n. 20439/2021, Perrino, in parte motiva).

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

È stato anche affermato dalla Sezione (Sez. T, n. 10878/2022, Gori, Rv. 664284-01) che, in tema di verifica fiscale IVA, ai fini del rispetto dei principi di parità delle armi e del diritto di difesa nel procedimento tributario *ex* artt. 41 CDFUE e 6 della l. n. 212 del 2000, dal momento che la società semplice agricola può assolvere

gli obblighi di presentazione delle dichiarazioni di cui all'art. 35, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo applicabile *ratione temporis*, anche presso l'ufficio del registro delle imprese, cui è obbligatoriamente iscritta in una sezione speciale *ex* art. 2, comma 1, del d.P.R. n. 558 del 1999, l'Agenzia è tenuta a fare una ricerca nel registro delle imprese al fine di controllare l'identità attuale del legale rappresentante in presenza del quale effettuare la verifica, salvo delega, ed a cui eventualmente consegnare il processo verbale di constatazione.

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

Nel periodo in disamina, rispondendo ad una questione incidentale di costituzionalità, **Corte cost., sentenza n. 47 del 2023**, si è pronunciata sulla pretesa ingiustificata disparità di trattamento tra le cosiddette verifiche precedute da accessi *in loco*, che si svolgono nei locali dei contribuenti, e le cosiddette verifiche "a tavolino", che si svolgono, invece, presso gli uffici dell'amministrazione, con i dati di cui quest'ultima ha la disponibilità. La Corte costituzionale, pur rilevando l'inadeguatezza dell'attuale normativa sul contraddittorio endoprocedimentale, ha dichiarato l'inammissibilità della questione, in quanto il superamento del rilevato dubbio di legittimità esige un intervento di sistema che spetta unicamente al legislatore.

La S.C. ha inoltre affermato più volte (ad es., Sez. 6-T, n. 14628/2020, Delli Priscoli, Rv. 658527-01) che l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, codificato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali della U.E., pur costituendo un diritto fondamentale del contribuente e principio fondamentale dell'ordinamento europeo, in quanto espressione del diritto di difesa e finalizzato a consentire al contribuente di manifestare preventivamente il suo punto di vista in ordine agli elementi su cui l'Amministrazione intende fondare la propria decisione, non è assunto dalla giurisprudenza della CGUE in termini assoluti e formali, ma può soggiacere a restrizioni che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, a obiettivi di interesse generale, sicché, nell'ambito tributario, non investe l'attività di indagine e di acquisizione di elementi probatori, anche testimoniali, svolta dall'Amministrazione fiscale. Sul tema dei limiti al contraddittorio nella fase procedimentale, si veda anche **Corte cost., sentenza n. 190 del 2023**.

Inoltre, vi sono materie sottratte a tale obbligo, ad esempio, in tema di catasto dei fabbricati, qualora per la determinazione della rendita catastale il contribuente si sia avvalso della c.d. procedura DOCFA, l'Amministrazione finanziaria, che intenda discostarsi dalla relativa proposta, non è tenuta, in assenza di disposizioni in tal senso, ad attivare preventivamente il contraddittorio endoprocedimentale, senza che ciò contrasti con gli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, posto che un tale obbligo sussiste soltanto per i tributi armonizzati, ma non anche per quelli non armonizzati, per i quali non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo vincolo generalizzato, sicché esso ricorre soltanto per le ipotesi per le quali risulti specificamente sancito (Sez. T, n. 04752/2021, Cavallari, Rv. 660667-02).

In applicazione dei principi comunitari di effettività e di equivalenza e dell'art. 41 CDFUE «diritto ad una buona Amministrazione» § 2, lett. a), la giurisprudenza della S.C. ha inoltre stabilito (Sez. T, n. 00701/2019, Gori, Rv. 652456-01; conforme Sez. T, n. 22644/2019, Antezza, Rv. 655048-01) che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione *ex ante* in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso ante tempus, anche nell'ipotesi di tributi «armonizzati», senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria, debba essere effettuata la prova di «resistenza», necessaria, per i suddetti tributi armonizzati, ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad esempio, nel caso di accertamenti cd. «a tavolino»): ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione *ex post* sul rispetto del contraddittorio.

Naturalmente, il rispetto del contraddittorio, anche alla luce dei principi enucleabili dalla l. 212 del 2000 e dalla giurisprudenza unionale, non vuol significare che alle parti del procedimento amministrativo (Amministrazione e contribuente) debba richiedersi nella fase endoprocedimentale capacità di critica e valutazione delle complessive allegazioni documentali, pari a quelle demandate all'organo giudiziario in sede processuale, ma che la serietà e pertinenza delle allegazioni del contribuente, qualora vagliate dall'Amministrazione finanziaria all'esito della verifica e prima della notificazione dell'atto impositivo, avrebbero potuto incidere sul "se" e sul contenuto dell'atto (**Sez. T, n. 26068/2023, Federici, Rv. 669041-01**).

La Sezione (Sez. T, n. 37234/2022, Gori, Rv. 666592-01) ha anche affermato che l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale con riferimento alle imposte armonizzate, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto in giudizio all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa. La Corte si è così sforzata di definire in positivo il contenuto della c.d. "prova di resistenza", il quale può essere desunto anche dal comportamento tenuto dall'Amministrazione finanziaria nel caso concreto successivamente alla notifica dell'atto impositivo.

Ancora, secondo una non dissimile logica ricostruttiva, si è dichiarato in tema di riscossione coattiva delle imposte (Sez. T, n. 05577/2019, D'Orazio, Rv. 652721-03) che l'Amministrazione finanziaria, prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1972 (nella formulazione vigente *ratione temporis*), deve darne preventiva comunicazione al contribuente, concedendogli un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2-*bis*, del d.P.R. cit., come introdotto dal d.l. n. 70 del 2011, conv., con modif., in l. n. 106 del 2011), in 30 giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento. Da quanto esposto discende che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporta la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 CDFUE, fermo restando che,

attesa la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità.

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

Ove sia già stata irrogata una sanzione penale, divenuta definitiva, su di un fatto oggetto di procedimento amministrativo sanzionatorio, il giudice deve valutare la compatibilità fra il cumulo delle due sanzioni, amministrativa e penale, ed il divieto di *ne bis in idem* stabilito dall'art. 50 della CDFUE e dall'art. 4 del Protocollo 7 della Convenzione, tenendo conto dell'interpretazione datane dalla Corte di giustizia dell'Unione europea che valorizza la presenza di norme di coordinamento a garanzia della proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo (Sez. 2, Sentenza n. 33426/2019). In questo contesto si segnalano alcune importanti decisioni sia della Corte di giustizia (ad esempio, CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*), sia della Corte EDU (in particolare, Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, n. 24130/11 e 29758/11), sia della S.C. penale (Sez. III, n. 06993/2017, Rv. 272588-01).

L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, unitamente all'art.273 della direttiva di rifusione, sono stati recentemente interpretati dalla Corte di Giustizia (**CGUE 4 maggio 2023, C-97/21**) nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale a un contribuente possono essere inflitte, per una medesima violazione di un obbligo fiscale e al termine di procedimenti distinti e autonomi, una misura sanzionatoria pecuniaria e una misura di apposizione di sigilli a un locale commerciale, misure, queste, impugnabili dinanzi a organi giurisdizionali diversi, nei limiti in cui detta normativa non garantisce un coordinamento dei procedimenti che consenta di ridurre a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che il cumulo di dette misure comporta e non consente di garantire che la severità del complesso delle sanzioni inflitte corrisponda alla gravità della violazione interessata.

Tanto precisato, e ferma la producibilità per la prima volta in Cassazione *ex* art. 372 c.p.c. della sentenza penale irrevocabile ai fini dell'improcedibilità, improponibilità o, comunque, estinzione, in tutto o in parte, del giudizio tributario per *ne bis in idem* (Sez. T, n. 21694/2020, Fuochi Tinarelli), circa la rilevanza del principio di derivazione CEDU e recepito dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, circa l'applicazione di sanzioni, la Corte di legittimità ha in generale affermato (Sez. T, n. 07131/2019, Napolitano L., Rv. 653320-01) che, allorché gli elementi fattuali evidenzino una stretta connessione, sul piano sostanziale oltre che cronologico, tra l'accertamento in sede tributaria ed il procedimento penale, l'irrogazione di sanzioni tributarie e penali non comporta la violazione del *ne bis in idem* quando alla sanzione amministrativa debba riconoscersi natura sostanzialmente penale.

L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, letto in combinato disposto con l'articolo 52, paragrafo 1, della stessa, è stato applicato da CGUE 5 maggio 2022 nella causa C-570/20, nel senso che esso non osta a che la limitazione del cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale in caso di

dissimulazioni fraudolente o di omissioni dichiarative in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA), previsto da una normativa nazionale, ai casi più gravi, risulti solo da una giurisprudenza consolidata che interpreta, in maniera restrittiva, le disposizioni di legge che definiscono le condizioni di applicazione di tale cumulo, a condizione che sia ragionevolmente prevedibile, al momento in cui il reato è commesso, che tale reato può comportare un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale, ma osta a una normativa nazionale che, in caso di cumulo di una sanzione pecuniaria e di una pena detentiva, non garantisce con norme chiare e precise, eventualmente quali interpretate dai giudici nazionali, che l'insieme delle sanzioni inflitte non ecceda la gravità del reato accertato.

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

6.1.4. Il giudicato e i diritti fondamentali.

Sotto un diverso aspetto, la disciplina eurounitaria, in particolare in materia di IVA, può porsi in frizione con il principio del giudicato, istituto posto a tutela di principi fondamentali quali la tutela dei diritti della difesa, il principio della certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento, ad un tempo sia cardini del diritto nazionale (CGUE 14 dicembre 1995, C-312/93, *Peterbroeck*, § 14) sia diritti fondamentali UE. Nondimeno, la possibilità di sentenze tra loro in contrasto è una possibilità intrinseca, che si può verificare in qualsiasi ordinamento giuridico e di per sé non può essere considerata una violazione della Convenzione (Corte EDU 12 gennaio 2021, *Svilengaćanin e altri c. Serbia*).

Nell'importante decisione della Corte di Giustizia *Olimpiclub* (CGUE, 3 settembre 2009, C-2/08), è stato statuito che il diritto comunitario può ostare all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta. Sez. T, n. 15374/2020, Gori, Rv. 658430-01 ha così affermato che nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno previsto dall'art. 2909 c.c., in relazione alle controversie in materia di IVA, è soggetto alla primazia del diritto unionale, proprio come interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08, *Olimpiclub*, anche con riferimento alla sua proiezione oltre il periodo di imposta. Vanno considerati i fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie impositiva che, estendendosi ad una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o tendenzialmente permanente, allorquando affiori una questione di contrasto a pratiche abusive, sicché ove queste non sussistano, il giudicato formatosi su diverso anno di imposta richiede l'esame delle questioni e dei presupposti di fatto per la

diversa annualità e la sua efficacia dipende dalle concrete circostanze accertate. In applicazione della richiamata giurisprudenza eurounitaria si è anche precisato (Sez. T, n. 31084/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 656084-01) che l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata. Nondimeno, l'effetto vincolante del giudicato esterno non pone necessariamente problemi di frizione con il diritto eurounitario che impongano la disapplicazione della normativa interna.

Ad esempio, in tema di imposte dirette e di IVA oggetto di verifica nei confronti di associazioni culturali non riconosciute, cui sia contestato lo svolgimento di attività commerciale, l'invocato giudicato esterno *ex* art. 2909 c.c., relativo a precedente anno di imposta non spiega automaticamente effetto per gli anni successivi, in particolare con riferimento alla natura non commerciale della associazione accertata con la sentenza definitiva, in quanto è onere di parte contribuente dimostrare l'identità delle questioni e dei presupposti di fatto alla base delle riprese per le diverse annualità, in presenza di questioni e presupposti che non possono essere considerati accertati una volta per sempre, nel pieno rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e, con riferimento all'imposizione indiretta, anche del diritto unionale come interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08 cit. (Sez. T, n. 29992/2022, Gori, Rv. 666029-01). Ancora, Sez. T, n. 05939/2021, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 660663-01 ha riaffermato che in relazione alle imposte periodiche, l'effetto del giudicato è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata; né il diritto dell'Unione europea, così come costantemente interpretato dalla Corte di Giustizia, impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne da cui deriva l'autorità di cosa giudicata di una decisione, con riguardo al medesimo tributo, in relazione ad un diverso periodo di imposta, nemmeno quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione, salvo le ipotesi, assolutamente eccezionali, di discriminazione tra situazioni di diritto comunitario e situazioni di diritto interno, ovvero di pratica impossibilità o eccessiva difficoltà di esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario ovvero di contrasto con una decisione definitiva della Commissione europea emessa prima della formazione del giudicato.

6.1.5. L'abuso del diritto.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia da ultimo richiamata introduce anche la significativa elaborazione della Sezione tributaria in tema di abuso del diritto. Infatti, il d.lgs. n. 128/2015 ha dato attuazione all'art. 5 della L. 23/2014 con è stata data delegata ad attuare la revisione delle disposizioni antielusive al fine di coordinarle con il principio generale del divieto dell'abuso del diritto e con quanto indicato nella

Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012. Attraverso siffatta raccomandazione la Commissione europea ha invitato gli Stati membri dell'Unione ad adottare una norma generale antiabuso nel settore delle imposte dirette, diretta ad essere applicata sia ai rapporti nazionali sia a quelli transfrontalieri.

Con riferimento all'imposizione diretta, **Sez. T, n. 6005/2023, Guida, Rv. 667089-02** ha stabilito in tema di esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea, gli artt. 26 e 26-*quater* del d.P.R. n. 600 del 1973 che, come le altre disposizioni tributarie antielusive, le menzionate previsioni non sono sussumibili nell'ambito di applicazione dell'art. 37-*bis* del medesimo d.P.R., anche per quanto attiene alle prescrizioni endoprocedimentali da quest'ultimo recate.

Un'interessante decisione della S.C. resa in tema di abuso del diritto ha precisato che, per la configurazione di una pratica elusiva, secondo l'ordinamento dell'Unione europea e la giurisprudenza della Corte di Giustizia, è necessaria, oltre alla sussistenza dell'elemento oggettivo del mancato raggiungimento dell'obiettivo perseguito dalla normativa unionale (pur nel formale rispetto delle condizioni da essa previste), quella di un elemento soggettivo, dovendo risultare, da un insieme di circostanze, che lo scopo essenziale delle operazioni controverse è conseguire un risparmio di imposta, il quale è sempre illecito quando rappresenti la parte preponderante e comunque prevalente dell'oggetto del contratto o degli accordi nel loro complesso, in quanto le ragioni economiche dell'operazione negoziale, valutata secondo la sua essenza, appaiano meramente marginali o teoriche e tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o comunque irrilevanti rispetto alla finalità di ottenere un (indebito) vantaggio fiscale (Sez. T, n. 09135/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661166-01).

L'interpretazione della sesta direttiva è stato un passaggio argomentativo centrale anche di una significativa pronuncia ricostruttiva delle differenze tra le nozioni di evasione e di elusione o abuso del diritto in materia tributaria, operata da Sez. T, n. 33593/2019, Succio, Rv. 656409-01. In particolare, è stato ritenuto che i due concetti, pur accomunati dalla richiesta di un tributo maggiore rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, non sono sovrapponibili, atteso che mentre il primo si riferisce alla pretesa impositiva su fatti realmente posti in essere, anche di rilievo penale, ma occultati al Fisco (come l'uso di documenti falsi), il secondo riguarda la pretesa impositiva su fatti non realmente posti in essere (e dunque non dichiarati), ma che, secondo il Fisco, si sarebbero dovuti compiere, stante la finalità perseguita di ottenere, attraverso l'uso distorno degli strumenti giuridici, risparmi di imposta non dovuti perché incoerenti con lo spirito della legge e i principi del sistema fiscale, in ciò consistendo l'equivalenza dell'elusione con l'abuso. Peraltro, in tema di IVA, l'abuso del diritto si configura, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia europea, in presenza delle condizioni dell'acquisizione di un "vantaggio fiscale" contrastante con l'obiettivo perseguito dalla sesta direttiva IVA e dalla legislazione nazionale, benché formalmente applicate, e dello "scopo essenziale" perseguito in tale direzione attraverso l'operazione negoziale controversa, da ricercarsi nella causa concreta della stessa sottesa al "meccanismo giuridico contorto".

Inoltre (v. Sez. T, n. 00862/2022, Gori, Rv. 663608-01), non essendovi incompatibilità strutturale e logica tra abuso del diritto e l'esimente di cui all'art. 8 d.lgs. n. 546 del 1992, non sussistono i presupposti per la disapplicazione - alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia UE (21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*) - della previsione menzionata con riferimento alle sanzioni per la violazione di principio generale antielusivo il quale, sia pure espressamente delineato e codificato solo successivamente al compimento delle condotte oggetto di provvedimento sanzionatorio, è nondimeno principio immanente nell'ordinamento. La fattispecie decisa ha riguardato l'IVA riferita a comportamento del contribuente risalente al 2004, antecedente alla giurisprudenza unionale in materia di divieto di abuso del diritto e all'introduzione dell'art. 10-*bis* st.contr. ad opera dell'art. 1 d.lgs. n. 128 del 2015.

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

Ulteriore fonte di natura generale e astratta, ma di diritto europeo derivato, sono i regolamenti (art. 288 TFUE), direttamente applicabili ed integralmente obbligatori, in ogni loro parte, in ciascuno degli Stati membri. Un recente esempio di diretta applicazione è quello in cui la Sezione quinta civile della Corte ha stabilito, in tema di esenzione dai dazi antidumping e compensativo, che per usufruire del beneficio previsto dagli artt. 2, comma 1, dei Regolamenti (CE) nn. 192 e 193 del 2007 è sufficiente l'avvenuta fatturazione e la conseguente spedizione della merce da parte del produttore all'importatore comunitario, mentre non è necessario che la stessa venga anche al predetto materialmente consegnata (**Sez. T, n. 24883/2023, Hmeljak, Rv. 668774-01**).

7.1. La tutela procedurale.

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

Quanto al procedimento amministrativo, esiste innanzitutto uno specifico obbligo di instaurazione del contraddittorio, previsto dall'art. 181-*bis*, par. 1 DAC, in presenza di fondati dubbi sulla corrispondenza tra il valore dichiarato e importo pagato o da pagare di cui all'art. 29 del codice doganale comunitario, e tale obbligo ha carattere generale (Sez. T, n. 25724/2020, Armone, Rv. 659648-01), sia pure con i temperamenti di cui si dirà *infra*.

In materia la S.C. ha promosso un pregevole dialogo attivo tra Corti, in materia di contraddittorio endoprocedimentale, attraverso la questione pregiudiziale proposta alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 TFUE (Sez. 6-T, n. 09278/2016, Conti, non massimata, in motivazione § 36) al fine di chiarire se contrastasse con il principio generale del contraddittorio procedimentale di matrice eurounitaria, la normativa italiana laddove non prevedeva, in favore del contribuente che non fosse stato ascoltato prima dell'adozione dell'atto fiscale da parte dell'Amministrazione

doganale, la sospensione dell'atto come conseguenza normale della proposizione dell'impugnazione.

Il rinvio ha originato la sentenza della Corte di giustizia (CGUE 20 dicembre 2017, C-276/16, *Prequ' Italia S.r.l.*), mediante la quale i giudici di Lussemburgo hanno dichiarato che il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi deve essere interpretato nel senso che i diritti della difesa del destinatario di un avviso di rettifica dell'accertamento, adottato dall'Autorità doganale in mancanza di una previa audizione dell'interessato, non sono violati se la normativa nazionale che consente all'interessato di contestare tale atto nell'ambito di un ricorso amministrativo si limita a prevedere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto fino alla sua eventuale riforma, senza che la proposizione di un ricorso amministrativo sospenda automaticamente l'esecuzione dell'atto impugnato, dal momento che l'applicazione dell'art. 244, comma 2, del reg. CEE n. 2913 del 1992 da parte dell'Autorità doganale non limita la concessione della sospensione dell'esecuzione qualora vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata con la normativa doganale o vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato.

Nondimeno, il principio fondamentale dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa, di cui il diritto al contraddittorio preventivo è parte integrante, in materia doganale, non costituisce una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni rispondenti ad obiettivi di interesse generale unionale. Questo è il caso del recupero tempestivo delle entrate proprie, sicché deve escludersi la violazione di tale principio nel caso in cui l'Autorità doganale operi la rettifica di un accertamento omettendo la preventiva audizione dell'interessato, qualora la normativa interna - in particolare l'art. 11, comma 7, del d.lgs. n. 374 del 1990 (nel testo previgente alla novella del 2012) - consenta al contribuente di proporre ricorso in via amministrativa contro l'atto impositivo e, pur senza prevedere la sospensione automatica dello stesso, rinvii all'art. 244 del reg. CEE n. 2913 del 1992, il quale, al comma 2, indica le condizioni e, al successivo comma 3, pone i limiti per la concessione della menzionata sospensione (v. CGUE 20 dicembre 2017, C-276/16) (Sez. T, n. 12095/2019, Triscari, Rv. 653853-01).

Talvolta il CDU può avere rilevanza anche ai fini della valutazione della legittimità del procedimento di accertamento, come nel caso deciso da Sez. T, n. 22647/2019, Triscari, Rv. 655069-01, secondo cui in tema di dazi all'importazione, il certificato di origine della merce, pur se ritenuto inizialmente veritiero dall'Autorità doganale di uno Stato membro, non preclude l'esercizio di controlli "a posteriori" finalizzati a confermarne la veridicità. La Corte è giunta a tali conclusioni facendo applicazione del CDU come interpretato da CGUE 15 settembre 2011, C-138/10, *DP grup EOOD*, secondo cui l'Autorità doganale al momento dell'accettazione iniziale delle dichiarazioni in dogana, non si pronuncia sulle informazioni fornite dal dichiarante, di cui quest'ultimo si assume la responsabilità, spettando all'importatore di dare prova anche della sua buona fede. In applicazione di tale principio di diritto, nel caso concreto la Corte ha escluso la configurabilità, a fini esimenti, dell'errore attivo dell'autorità doganale malese che aveva rilasciato il certificato di origine di merce risultata in realtà cinese.

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

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

Inoltre, la S.C. (Sez. T, n. 22480/2020, Catallozzi, Rv. 659616-01) ha chiarito che la rettifica prevista dall'articolo 32, par. 1, lett. c), del codice doganale comunitario, in coerenza con la sentenza della CGUE 9 marzo 2017, *GE Healthcare*, si applica quando ricorrono tre condizioni cumulative: a) i corrispettivi o i diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; b) essi si riferiscano alle merci da valutare; c) l'acquirente è tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare. A ciò consegue che i corrispettivi o i diritti di licenza costituiscono la base imponibile e vanno considerati come "relativi alle merci da valutare" anche se non determinati al momento della conclusione del contratto di licenza o dell'insorgenza dell'obbligazione.

7.2. La tutela sostanziale.

Sul versante della tutela sostanziale offerta dal CDU, **Sez. T, n. 24883/2023, Hmeljak, Rv. 668774-01** ha stabilito, in tema di esenzione dai dazi antidumping e compensativo, che per usufruire del beneficio previsto dagli artt. 2, comma 1, dei Regolamenti (CE) nn. 192 e 193 del 2007 è sufficiente l'avvenuta fatturazione e la conseguente spedizione della merce da parte del produttore all'importatore comunitario, mentre non è necessario che la stessa venga anche al predetto materialmente consegnata.

Con riferimento alle sanzioni in materia, **CGUE 23 novembre 2023, C-653/22** ha chiarito che l'articolo 42, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una

normativa nazionale che prevede, in caso di perdita di entrate provenienti dai dazi doganali causata dalla fornitura di informazioni inesatte in una dichiarazione in dogana relativa a merci importate nell'Unione europea, un'ammenda amministrativa corrispondente, in linea di principio, al 50 % di tale perdita di entrate e applicata nonostante la buona fede dell'operatore interessato e le precauzioni da quest'ultimo adottate, allorché tale aliquota del 50 % è nettamente inferiore a quella prevista in caso di malafede di tale operatore ed è, inoltre, notevolmente ridotta in alcune situazioni precisate in tale normativa, tra cui quella in cui l'operatore in buona fede rettifica la sua dichiarazione in dogana prima della conclusione del controllo a posteriori.

Sez. T, n. 40145/2021, Castorina, non massimata, ha statuito che in tema di tributi doganali, lo stato soggettivo di buona fede dell'importatore, richiesto dall'art. 220, paragrafo 2, lett. b), del regolamento CEE n. 2913 del 1992 a fini dell'esenzione della contabilizzazione "a posteriori", non ha valenza *in re ipsa,* ma solo in quanto sia riconducibile a situazioni fattuali individuate dalla normativa comunitaria, tra le quali va annoverato l'errore incolpevole (Sez. T, n. 33314/2019, Saija, Rv. 656392-01)). Inoltre, l'IVA all'importazione non fa parte dell'obbligazione doganale definita dall'art. 5 del Regolamento UE del 9 ottobre 2013, n. 952 (istitutivo del codice doganale dell'Unione) e, pertanto, del suo mancato pagamento risponde unicamente l'importatore e non anche il suo rappresentante indiretto, in assenza di specifiche ed inequivoche disposizioni nazionali che ne prevedano la responsabilità solidale (**Sez. T, n. 23661/2023, Federici, Rv. 668288-01**).

In tema di dazi doganali all'importazione, con il nuovo codice doganale l'esistenza di un collegamento tra il terzo che richiede il pagamento delle royalties ed il venditore non è più, come invece previsto dall'art. 157, par. 1, del Reg. CEE n. 2454 del 1993, indispensabile, ma costituisce solo una delle condizioni, in sé sufficiente ma non necessaria per dimostrare l'obbligatorietà del pagamento delle royalties quale condizione della vendita, sicché la nuova disciplina consente di includere le royalties nel valore delle merci anche in assenza di un collegamento tra il venditore ed il licenziante, escludendo che tale circostanza abbia valore essenziale (Sez. T, n. 21069/2020, Triscari, Rv. 659065-01).

In caso di sottrazione di merce al controllo doganale, la Corte ha interpretato l'art. 203, comma 3, del CDU conformemente a CGUE 1° febbraio 2001, C-66/99, *Wandel* nel senso che debitori dell'obbligazione doganale sorta in seguito alla sottrazione, oltre all'importatore, sono anche le persone che vi hanno compartecipato o hanno acquisito o detenuto la merce stessa, purché a conoscenza della sottrazione o in condizioni di doverne conoscere (Sez. T, n. 28335/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655894-02).

In tema di dazi doganali, nelle procedure di domiciliazione ai sensi dell'art. 76, comma 1, lett. c) del regolamento (CEE) n. 2913 del 1992 (Codice doganale comunitario), l'importatore, titolare di autorizzazione unica, può domiciliare direttamente le merci presso i propri locali, senza presentarle in dogana, con la sola iscrizione delle stesse merci nelle scritture contabili e rendere una dichiarazione semplificata, la quale può essere presentata o dallo stesso importatore o da un altro soggetto per suo conto, senza che quest'ultimo debba necessariamente operare in

regime di rappresentanza indiretta, ben potendo agire anche in regime di rappresentanza diretta; quest'ultima è riservata, peraltro, a norma dell'art. 40 del d.P.R. n. 43 del 1973, agli spedizionieri doganali, con estensione anche ai Centri di assistenza doganale (CAD), in quanto obbligatoriamente costituiti, *ex* art. 7, comma 1-septies, del d.l. n. 417 del 1991, conv. con modif. dalla l. n. 66 del 1992, da spedizionieri doganali (Sez. T, n. 01856/2020, Leuzzi, Rv. 656745-01).

Sez. T, n. 9663/2023, Pirari, Rv. 667712-01 ha chiarito che, in base alla "nomenclatura combinata" ricavabile dall'allegato I del regolamento (CEE) del Consiglio n. 2658 del 1987, come modificato dal regolamento di esecuzione della Commissione (UE) n. 1001 del 2013, i tubi metallici a sezione circolare, ancorché finiti e cromati al momento dell'importazione, sono riconducibili alla sottovoce doganale n. 73063080, afferente ai lavori di ghisa, ferro o acciaio e tubi, e non a quella n. 94039010, afferente alle parti metalliche di mobili, e, pertanto, soggetti al dazio al 90%, allorquando le loro caratteristiche e proprietà oggettive non sono indicative di una specifica destinazione ad un dato prodotto finale.

7.3. Regolamenti UE illegittimi ed effetti in materia tributaria.

Un regolamento può essere anche illegittimo. In un simile caso, la Corte ha stabilito (**Sez. T, n. 29728/2023, Nonno, Rv. 669256-01**) che l'illegittimità di un regolamento comunitario o unionale non costituisce un caso di forza maggiore valevole a prorogare il termine triennale *ex* art. 236 CDC (cd. Codice Doganale Comunitario) entro il quale è possibile chiedere il rimborso dei dazi versati in applicazione di tale regolamento; pertanto, l'annullamento del regolamento istitutivo dei dazi antidumping non determina lo spostamento del termine decadenziale *ex* art. 236 CDC, la cui decorrenza resta ancorata alla data del versamento.

Inoltre, nel caso di regolamento illegittimo e in particolare in tema di rimborso di dazi all'importazione riscossi in base a previsioni del diritto dell'Unione europea successivamente dichiarate invalide da un giudice dell'Unione (**Sez. T, n. 24425/2023, Salemme, Rv. 668772-01**), in conformità alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, il contribuente ha il diritto - riconosciutogli direttamente dall'ordinamento unionale sulla base del principio della ripetibilità dell'indebito - a vedersi integralmente ristorato del pregiudizio sopportato per l'indisponibilità del denaro utilizzato per il versamento; pertanto, gli interessi decorrono dal giorno dell'effettuato pagamento, che sin dall'inizio non era dovuto, non trovando applicazione le previsioni dell'art. 241 del Codice doganale comunitario (CDC), né, successivamente, dell'art. 116 del Codice doganale dell'Unione (CDUE), poiché destinate a regolare fattispecie diverse.

8. Principali direttive in materia tributaria.

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

2006/112/CE del Consiglio, successivamente modificata, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Sull'imposizione diretta le direttive si limitano invece ad una disciplina dei flussi di redditi di provenienza intracomunitaria, come ad esempio è il caso della direttiva n. 90/434/CEE del Consiglio, successivamente modificata, relativa a fusioni, scissioni conferimenti di attivo. Numerose altre direttive disciplinano settori specifici delle accise, ad esempio sul tabacco lavorato (direttiva n. 2011/64/UE del Consiglio, il cui art. 4, § 1, lett. a, è stato oggetto di interpretazione pregiudiziale da parte di CGUE 11 aprile 2019, C-638/17, *Valstybinė*). Una significativa interpretazione pregiudiziale resa dai giudici del Lussemburgo è la sentenza 24 marzo 2022, C-711/20, *Generální ředitelství*, la quale ha riguardato la direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, come modificata dalla direttiva 94/74/CE del Consiglio, del 22 dicembre 1994. La normativa è stata interpretata nel senso che una spedizione, da parte di un depositario autorizzato, di prodotti sottoposti ad accisa, muniti di un documento di accompagnamento e di una garanzia obbligatoria, costituisce una circolazione dei prodotti in regime sospensivo dei diritti di accisa, ai sensi dell'articolo 4, lettera c), della stessa, nonostante il fatto che, a causa di un comportamento fraudolento di terzi, il destinatario indicato in tale documento di accompagnamento e in tale garanzia non sia a conoscenza del fatto che gli sono spediti tali prodotti, fintantoché tale fatto o un'altra irregolarità o infrazione non siano stati accertati dalle autorità competenti dello Stato membro interessato. La circostanza che la garanzia obbligatoria costituita dal depositario autorizzato ai fini di tale spedizione precisi il nome del destinatario autorizzato, ma non la sua qualità di operatore registrato, non incide sulla regolarità di tale circolazione.

8.1. Sesta direttiva IVA.

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

Sul versante interno, nel periodo in commento, la Corte (**Sez. T, n. 24717/2023, Luciotti, Rv. 668816-01**) in tema di IVA ha stabilito che, al fine di determinare se un'unica prestazione complessa, come quella di fornitura e posa in

opera di beni, debba essere qualificata come "cessione di beni" o come "prestazione di servizi", ai sensi della Sesta direttiva (77/388/CEE) e della Direttiva IVA rifusa (2006/112/CE), occorre, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, esaminare la prevalenza dell'una (la fornitura di beni) rispetto all'altra (la posa in opera), nel contesto di una valutazione globale, da effettuarsi in concreto, prendendo in considerazione tutte le circostanze in cui si svolge l'operazione, così da individuare gli elementi predominanti.

Sez. T, n. 00529/2021, Perrino, Rv. 660235-02) ha statuito in tema di Iva che il distacco di personale dalla società controllante a quella controllata costituisce un'operazione economica inerente all'esercizio dell'attività di impresa ed in particolare una prestazione di servizi che, secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia in causa C-94/19 dell'art. 1, par. 2, della sesta direttiva 77/388/CEE, deve ritenersi onerosa e quindi imponibile purché sussista un nesso di corrispettività tra il servizio reso e la somma ricevuta, anche in mancanza di lucratività. Ancora, in tema di condono fiscale, va disapplicato - perché in contrasto con la sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06 della Corte di Giustizia, avuto riguardo agli artt. 2 e 22 della cd. Sesta Direttiva IVA e 10 Trattato CE - l'art. 9 della legge n. 289 del 2002, nella parte in cui consente al contribuente, che abbia omesso di presentare le dichiarazioni IVA negli esercizi d'imposta coinvolti dal condono, di fruire per questa imposta della definizione agevolata con conseguente riespansione dei poteri di accertamento dell'Ufficio (Sez. T, n. 11589/2021, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 661338-02).

Inoltre (Sez. T, n. 24403/2020, D'Orazio, in parte motiva, non massimata) la Corte ha fatto applicazione di principio di diritto di derivazione eurounitario secondo il quale con riferimento al trattamento dell'intermediazione dal punto di vista dell'IVA, l'art. 6, n. 4, della sesta direttiva dispone che, qualora un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto altrui partecipi ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio, con la conseguenza che tale disposizione crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente.

Ancora, in applicazione del principio di neutralità, è stato statuito che, in presenza di credito di imposta esposto in dichiarazione presentata tardivamente ed assimilabile alla mancata presentazione, dedotto entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, si richiede che il contribuente documenti la sussistenza dei soli requisiti sostanziali del diritto a detrazione di cui all'art. 17 della sesta direttiva, dal momento che l'infrazione formale, che pure sussiste, è da ritenersi emendabile sul piano del rapporto impositivo quando si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa. (Sez. 6-T, n. 33542/2019, Gori). Sempre in tema di neutralità e di interpretazione della Direttiva, è stato stabilito che in tema di IVA, le prestazioni per cure mediche e paramediche rese nell'esercizio delle professioni ed arti sanitarie, in virtù dell'art. 10, n. 18, del d.P.R. n. 633 del 1972, sono esenti dall'imposta solo se effettuate da soggetti abilitati al rispettivo esercizio,

trattandosi di requisito espressamente contemplato dalla norma, in mancanza del quale la prestazione non assume, sul piano normativo, carattere sanitario. Deve inoltre escludersi che siffatta norma sia in contrasto con la direttiva CE n. 388 del 1977, in quanto la normativa comunitaria in tema di neutralità dell'IVA, e l'interpretazione offertane dalla Corte di Giustizia della Comunità europea, non impongono di riconoscere l'esenzione dalla succitata imposta per le prestazioni che, secondo la legge nazionale, possono essere effettuate soltanto da soggetti titolari di determinati requisiti di idoneità professionale (Sez. T, n. 09076/2021, Succio, Rv. 661211-01).

Partendo poi dall'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra di affari, Sez. 6-T, n. 13542/2015, Conti, Rv. 635739-01, aveva rimesso in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione europea la questione interpretativa in tema d'IVA, se l'art. 4, § 3, TUE e gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, dovessero essere intesi come ostativi all'applicazione di una disposizione nazionale che preveda l'estinzione dei debiti nascenti dall'IVA in favore dei soggetti ammessi alla procedura di esdebitazione, disciplinata dagli artt. 142 e 143 l.fall. Il rinvio ha originato la pronuncia CGUE 12 marzo 2017, *Identi*, secondo la quale il diritto dell'Unione ed, in particolare, l'art. 4, § 3, TUE e gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, nonché le norme sugli aiuti di Stato, deve essere interpretato nel senso che non osta a che i debiti da imposta sul valore aggiunto siano dichiarati inesigibili in applicazione di una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede una procedura di esdebitazione con cui un giudice può, a certe condizioni, dichiarare inesigibili i debiti di una persona fisica non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale persona è stata sottoposta.

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

In tema di IVA, la Corte (Sez. T, n. 07533/2021, Triscari, Rv. 660779-01) ha stabilito che l'esenzione prevista dall'art. 8bis del d.P.R. n. 633 del 1972 - anche nel testo previgente alle modifiche apportate dall'art. 8, comma 2, lett. e) n. 1, della l. n. 217 del 2011 - opera a condizione che la cessione o l'acquisto abbia ad oggetto navi destinate all'esercizio di attività commerciale che siano anche adibite alla navigazione d'alto mare, in conformità all'interpretazione dell'art. 15, n. 4, lett. a) della sesta direttiva n. 77/388/CEE, fornita dalla Corte di Giustizia CE con ordinanza 14 settembre 2006, in cause da C-181/04 a C-183/04, di cui l'art. 8bis citato costituisce norma di attuazione.

8.2. Direttiva di rifusione.

Una delle prime operazioni che l'interprete deve condurre in materia IVA, in particolare nell'applicazione direttiva c.d. di rifusione n. 2006/112/CE, è valutare se l'operazione si collochi fuori campo IVA, come nel caso delle cessioni di denaro o di crediti, oppure costituisca un'operazione soggetta ad IVA, in quanto imponibile, perché avente ad oggetto cessione di beni o servizi o autoconsumo da parte dell'imprenditore, esente, come ad esempio gli interessi per pagamenti dilazionati, o non imponibile, tipicamente per evitare doppie imposizioni.

Non di rado l'interpretazione chiarificatrice proviene nettamente dal Giudice europeo, il quale recentemente con sentenza **CGUE 27 aprile 2023, C-677/21** è intervenuto sulla nozione di cessione di beni a titolo oneroso. L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, è stato così interpretato nel senso che la cessione di energia elettrica da parte di un gestore di un sistema di distribuzione, ancorché involontaria e frutto della condotta illecita di un terzo, costituisce un'attività economica effettuata da tale gestore in quanto traduce un rischio inerente alla sua attività di gestore di un sistema di distribuzione di energia elettrica. Anche supponendo che tale attività economica sia esercitata da un ente di diritto pubblico che agisce in qualità di pubblica amministrazione, una siffatta attività, menzionata all'allegato I di tale direttiva, può essere considerata trascurabile ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, di detta direttiva solo se essa è di portata minima, nello spazio e nel tempo e, di conseguenza, ha un impatto economico talmente lieve che le distorsioni della concorrenza che ne possono derivare sarebbero, se non nulle, quantomeno insignificanti.

Al contrario, non costituisce una «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso», la messa a disposizione di strutture termali da parte di un Comune, qualora quest'ultimo, in base ad uno statuto comunale, riscuota un'imposta di soggiorno giornaliera di un determinato importo dai visitatori che vi soggiornano, allorché l'obbligo di versare tale imposta è collegato non già all'utilizzo di dette strutture, bensì al soggiorno nel territorio comunale, e tali strutture sono liberamente e gratuitamente accessibili a tutti (**CGUE 13 luglio 2023, C-344/22**).

CGUE 17 novembre 2022 nella C-607/20, *GE Aircraft Engine Services*, ha chiarito che non rientra nel campo di applicazione IVA l'erogazione di buoni acquisto ai dipendenti, nell'ambito di un programma istituito per gratificare e premiare i dipendenti più meritevoli ed efficienti. Altre volte, è la S.C. a fornire la necessaria chiarificazione, ad esempio affermando che l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, di cui al d.lgs. n. 504 del 1998, non ha il carattere di imposta sul volume d'affari per le plurime ragioni che essa: riguarda unicamente operazioni relative all'esercizio delle scommesse, irrilevanti ai fini dell'IVA; non tiene conto del valore aggiunto di ciascuna, difettando nel sistema il meccanismo della detrazione IVA e applicandosi il tributo all'importo scommesso; è calcolata senza alcun riconoscimento di deduzione degli acquisti di beni e servizi inerenti effettuati nel periodo in cui sono poste in essere le operazioni di scommessa. Per tali ragioni Sez. T, n. 25450/2021, Manzon, Rv. 662232-01 ha escluso che la previsione di detta imposta unica contrasti con l'art. 401 della direttiva 2006/112/CE.

Nel periodo in rassegna il giudice del Lussemburgo ha reso una sentenza molto significativa anche in tema di soggettività passiva nelle prestazioni di servizi mediante piattaforme on line **(CGUE, 28 febbraio 2023, C-695/20, *Fenix*).** La Grande Sezione ha stabilito che, dall'esame della questione pregiudiziale sollevata, non è emerso alcun elemento idoneo a inficiare la validità dell'articolo 9-*bis*, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013, alla luce degli articoli 28 e 397 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio, del 5 dicembre 2017, nonché dell'articolo 291, paragrafo 2, TFUE.

La Corte di Giustizia (CGUE, 18 novembre 2020, C-77/19, *Kaplan*) ha inoltre statuito che l'art. 132, par. 1, lett. f), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica alle prestazioni di servizi fornite da un'associazione autonoma di persone a un gruppo di persone che può essere considerato come un unico soggetto passivo, ai sensi dell'art. 11 di tale direttiva, qualora non tutti i membri di quest'ultimo gruppo non siano membri di detta associazione autonoma di persone.

Notevole anche la decisione resa dalla Corte del Lussemburgo sui rapporti tra IVA e categorie civilistiche della nullità **CGUE 25 maggio 2023, C-114/22**, alla luce dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, secondo cui gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), e 273 della Direttiva di rifusione ostano a una normativa nazionale in forza della quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte per il solo fatto che un'operazione economica imponibile è considerata simulata e viziata da nullità ai sensi delle disposizioni del diritto civile nazionale, senza che sia necessario dimostrare che sussistono gli elementi che consentono di qualificare, alla luce del diritto dell'Unione, tale operazione come simulata oppure, qualora detta operazione sia stata effettivamente realizzata, che essa trae origine da un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto o da un abuso di diritto.

Da segnalare in materia di esenzione è anche l'interpretazione pregiudiziale di poco precedente (CGUE 17 ottobre 2019, C 653/18, *Dyrektor Izby Skarbowej*) con cui è stato ritenuto in contrasto con la direttiva di rifusione e con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità negare in ogni caso il beneficio dell'esenzione IVA, qualora i beni ceduti siano stati esportati fuori dell'UE allorquando, successivamente alla loro esportazione, le autorità tributarie abbiano constatato che l'acquirente dei medesimi beni era non già il soggetto menzionato nella fattura redatta dal soggetto passivo, bensì un ente diverso che non è stato identificato. In particolare, il beneficio dell'esenzione IVA prevista all'art. 146, par. 1, lett. a) e b), della direttiva deve essere negato se l'assenza di identificazione dell'effettivo acquirente impedisce di dimostrare che l'operazione in questione costituisce una cessione di beni, ai sensi della medesima

disposizione, o se è dimostrato che il suddetto soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione in questione rientrava nell'ambito di una frode commessa a danno del sistema comune IVA.

È così che la Corte (Sez. T, n. 21659/2021, Nonno, Rv. 661951-02), in tema di IVA, ha affermato come l'art. 10, comma 1, n. 11, d.P.R. n. 633 del 1972 - recante l'esenzione generale dall'imposta dell'oro da investimento - vada interpretato, in conformità a quanto incondizionatamente previsto dall'art. 346 della direttiva n. 2006/112/CE, nel senso che l'importazione dell'oro da investimento è sempre esentata dal pagamento dell'IVA indipendentemente dal rispetto dei requisiti formali posti, in sede di dichiarazione doganale, dall'art. 68, lett. c), del cit. d.P.R., come modif. dall'art. 3, l. n. 7 del 2000, disposizione rispondente unicamente ad esigenze di controllo dei traffici doganali.

Una recente precisazione interpretativa importante della direttiva di rifusione, con riferimento all'articolo 168, lettera a), è stata fornita da CGUE 15 settembre 2022 nella causa C-227/21, *HA.EN.*, con cui sono state confermate le conclusioni rese dall'Avvocato Generale in data 5 maggio 2022, escludendo che l'Amministrazione finanziaria possa negare il diritto alla detrazione dell'IVA esercitato dal cessionario che sapesse o dovesse sapere che il cedente non avrebbe versato l'imposta all'Erario, essendo sottoposto a una procedura di risanamento aziendale dovuta al proprio stato in insolvenza. La difficoltà finanziaria affrontata dal cedente, anche se conosciuta dal cessionario, non consente infatti di escludere la detrazione, non avendo questi certamente partecipato ad una frode IVA o commesso un abuso di diritto.

Sul versante interpretativo nazionale, è opportuno considerare che, al fine di determinare la base imponibile IVA, la S.C. ha più volte fatto applicazione della direttiva, affermando che, ai sensi degli artt. 13, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972 e 73 della Direttiva 2006/112/CE, nella base imponibile devono essere compresi tutti i corrispettivi, comprese le eventuali integrazioni, dovuti al cedente o al prestatore di servizi sulla base delle condizioni contrattuali, non potendosi scomporre la prestazione economica, che è tendenzialmente unica ed indissociabile, fatta eccezione per le specifiche ipotesi normativamente previste (**Sez. T, n. 20909/2023, Luciotti, Rv. 668506-01**). Va inoltre tenuto conto anche delle accise (Sez. T, n. 24015/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651267-01). La pronuncia da ultimo citata ha affermato che, ai sensi degli artt. 1 e 13, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 ed in conformità all'art. 78, § 1, lett. a), della direttiva n. 2006/112/CE, nella base imponibile dell'IVA rientrano tutti i costi sostenuti dal fornitore prima della cessione del bene - o della prestazione dei servizi -, purché connessi con essa, incluse le imposte che, come le accise - il cui prelievo costituisce un elemento del costo del prodotto venduto -, lo Stato esige unicamente dal fornitore, in qualità di sostituto d'imposta, dato che quest'ultimo è autonomamente responsabile del pagamento delle stesse. La decisione può essere letta in relazione alla precisazione, operata dalla Corte di Giustizia (CGUE 19 dicembre 2018, *Arex Cz a.s.*, C-414/17) secondo la quale l'art. 2, § 1, lett. b), iii), della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, deve essere interpretato nel senso che esso si applica ad acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le relative accise sono esigibili nel territorio dello Stato

membro di destinazione della spedizione o del trasporto dei suddetti prodotti, effettuati da un soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 3, § 1, della direttiva cit.

In tema di tassazione del reddito d'impresa di soggetto non residente in Italia, l'unicità della prestazione e la sede o il luogo di stabilimento di un'agenzia di viaggi con sede all'estero ai sensi della Direttiva n. 2006/112/CE possono assumere rilievo con riguardo alla territorialità delle prestazioni di servizi e all'imponibilità ai fini IVA, ma non con riferimento all'accertamento dell'esistenza di una stabile organizzazione, come individuata dalla disciplina convenzionale internazionale e dall'art. 162 TUIR, ai cui fini rileva il cd. criterio dell'attività, ovvero se, mediante la sede fissa di affari, tale agenzia svolga nel territorio italiano un'attività economicamente rilevante (Sez. T, n. 01301/2021, Condello, Rv. 660269-01).

Importante è anche la chiarificazione fornita da **CGUE, 9 febbraio 2023, C-482-21**, nella complessa materia della riduzione della base imponibile in caso di cessione. L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 e il principio di neutralità fiscale sono stati interpretati nel senso che non ostano a una normativa di uno Stato membro in forza della quale la riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento, prevista in tale disposizione, non si applica a un assicuratore che, nell'ambito di un contratto di assicurazione di crediti commerciali, versa all'assicurato, a titolo di indennizzo a seguito del mancato pagamento di un credito, una parte dell'importo della base imponibile dell'operazione imponibile in questione che include l'imposta sul valore aggiunto mentre, conformemente a tale contratto, detta parte del credito e tutti i diritti connessi sono stati ceduti a tale assicuratore.

Interpretando la direttiva di rifusione, la Corte di Giustizia con un'articolata pronuncia (CGUE 24 gennaio 2019, C-165/17, *Morgan Stanley*) ha fissato due importanti principi in materia di pro-rata. In primo luogo, per quanto riguarda le spese sostenute da una succursale immatricolata in uno Stato membro, le quali siano destinate, in via esclusiva, sia ad operazioni assoggettate all'IVA sia ad operazioni esentate da tale imposta, realizzate dalla casa-madre di detta succursale stabilita in un altro Stato membro, occorre applicare un pro-rata di detrazione corrispondente ad una frazione il cui denominatore è rappresentato dal volume d'affari, al netto dell'IVA, costituito da queste sole operazioni ed il cui numeratore è rappresentato dalle operazioni soggette ad imposta che conferirebbero un diritto a detrazione anche qualora fossero effettuate nello Stato membro di immatricolazione della succursale di cui sopra, compreso il caso in cui tale diritto a detrazione consegua dall'esercizio di un'opzione, esercitata da tale succursale, consistente nell'assoggettare all'imposta sul valore aggiunto le operazioni realizzate in quest'ultimo Stato. In secondo luogo, al fine di determinare il pro-rata di detrazione applicabile alle spese generali di una succursale immatricolata in uno Stato membro che concorrono alla realizzazione sia delle operazioni di tale succursale effettuate in questo Stato sia delle operazioni realizzate dalla casa-madre della succursale di cui sopra stabilita in un altro Stato membro, occorre tener conto, nel denominatore della frazione costituente tale pro-rata di detrazione, delle operazioni realizzate tanto dalla summenzionata succursale quanto dalla sua casa-madre, con la precisazione che nel numeratore della frazione

di cui sopra devono figurare, oltre alle operazioni soggette ad imposta effettuate da detta succursale, soltanto le operazioni soggette ad imposta realizzate dalla casa madre suddetta che conferirebbero un diritto a detrazione anche qualora fossero effettuate nello Stato di immatricolazione della succursale in parola.

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

La sentenza CGUE 27 ottobre 2022, C-641/21, *Climate Corporation*, ha fornito un'ulteriore precisazione nel contrasto alle frodi intraunionali in relazione alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, stabilendo che devono essere interpretate nel senso che esse ostano a che, nel caso di una prestazione di servizi fornita da un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro a un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, le autorità del primo Stato membro ritengano che il luogo di tale prestazione, che è situato, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2008/8, in tale altro Stato membro, sia nondimeno situato nel primo Stato membro se il prestatore sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite detta prestazione, a una frode in materia di imposta sul valore aggiunto commessa dal destinatario della stessa prestazione nell'ambito di una catena di operazioni.

In tema di IVA, in applicazione degli artt. 12 e 135 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come interpretati dalla Corte di Giustizia, un'operazione di cessione di un terreno che incorpora, alla data di tale cessione, un fabbricato demolito e poi ricostruito con aumento della volumetria costituisce cessione di un "terreno edificabile" e non di "fabbricato e del suolo attiguo" in presenza di un'unica operazione economica, individuabile alla luce dell'interesse economico sociale perseguito dalle parti della cessione e avuto riguardo alla concatenazione cronologica di due o più atti, tra i quali, a titolo di esemplificazione: la richiesta del titolo edificatorio e il suo ottenimento da parte del cedente, la presentazione del progetto da parte del cessionario di demolizione del fabbricato e ricostruzione, lo sfruttamento della volumetria sul terreno in misura superiore a quella preesistente (**Sez. T, n. 10868/2023, Gori, Rv. 667599-01**).

Infine, il giudice del Lussemburgo (CGUE, 12 maggio 2022, nella causa C-714/20, *U.I. S.r.l.*) ha interpretato l'articolo 201 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nel senso che non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta. Il principio di diritto sancito dalla Corte di Giustizia è stato già applicato dalla S.C. con la pregevole sentenza Sez. T, n. 20076/2022, Perrino, non massimata.

8.3. Direttive *self-executing*.

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

Secondo la Cassazione, nell'ipotesi in cui un'accisa sia stata pagata sulla base di una norma interna successivamente dichiarata in contrasto con una direttiva europea da una sentenza della Corte di Giustizia, il termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso decorre dalla data del versamento dell'imposta e non da quella, successiva, in cui è intervenuta la pronuncia, purché detta direttiva, benché non tempestivamente trasposta nell'ordinamento italiano, sia *self executing* (Sez. T, n. 05956/2019, Succio, Rv. 652967-01).

Diverso è il caso di direttive che attribuiscano agli Stati membri delle facoltà non esercitate: ad esempio, la società controllante non può beneficiare della detrazione dell'IVA all'importazione per le operazioni delle società controllate non residenti, in quanto il legislatore italiano non ha esercitato la facoltà - riconosciuta agli Stati membri dall'art. 4, par. 4, della direttiva n. 388/1977/CEE - di eliminare l'autonomia giuridica fra soggetti facenti parte del gruppo ai fini degli obblighi derivanti dalla disciplina dell'IVA (Sez. T, n. 03749/2019, Succio, Rv. 652590-01).

La Sezione (Sez. T, n. 35989/2022, Lo Sardo, Rv. 666516-01) ha espressamente escluso che la Direttiva 2002/30/CE del 26 marzo 2002, che istituisce norme e procedure per l'introduzione di restrizioni operative ai fini del contenimento del rumore negli aeroporti della Comunità, sia provvista di auto-esecutività (non *self-executing*) per carenza della necessaria dettagliatezza e di indicazioni specifiche con riguardo alla materia fiscale, con conseguente insussistenza di un obbligo di disapplicazione della norma tributaria interna, di livello statale o regionale, da parte del giudice nazionale e, per l'effetto, non ha ritenuto in contrasto l'art. 5 della l.r. Lazio n. 2 del 2013, che disciplina l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA).

8.4. Altre Direttive.

Benché le più frequenti applicazioni di Direttive in materia tributaria riguardino le Direttive concernenti i tributi armonizzati, non mancano i casi giurisprudenziali che investono altre Direttive settoriali.

In applicazione dell'art. 14 della direttiva 2003/48/CE, recepito nell'ordinamento italiano dall'art. 10 del d.lgs. n. 84 del 2005, integrante disciplina

normativa speciale prevalente su quella interna, il contribuente fiscalmente residente in Italia ha diritto al rimborso dell'euroritenuta, pagata all'estero sugli interessi relativi a disponibilità finanziarie detenute su conto corrente presso una banca svizzera, ove abbia aderito alla procedura di "collaborazione volontaria", la quale consente, mediante una dichiarazione confessoria spontanea, di regolarizzare plurimi anni di imposta relativamente a tali interessi, usufruendo di un trattamento sanzionatorio più favorevole (**Sez. T, n. 738/2023, Giudicepietro, Rv. 667070-01**).

Talvolta, anche la materia dei tributi locali richiede l'interpretazione del diritto interno alla luce del diritto UE. Ad esempio, Sez. T, n. 20356/2021, Cavallari, Rv. 661889-01 ha stabilito che le imposte ipotecaria e catastale previste dalla nota IV dell'art. 4 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, non contrastano con l'art. 5 della direttiva n. 2008/7/CE, che prevede l'obbligo per gli Stati membri di esentare dalle imposte indirette gli atti di conferimento in società di capitali, qualora il giudice nazionale abbia accertato che esse rientrano nella previsione dell'art. 6 della direttiva medesima, che autorizza l'applicazione delle imposte di trasferimento sul conferimento di immobili o aziende commerciali ad una società di capitali, purché le stesse non siano di importo superiore a quelle previste per le operazioni similari nello Stato membro che le riscuote.

9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria e il dialogo tra Corti.

La sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea ha efficacia immediata nell'ordinamento nazionale, purché non siano necessari nuovi accertamenti di fatto, ed ha valenza retroattiva, salvo il limite dei rapporti esauriti (Sez. T, n. 25278/2019, D'Aquino, Rv. 655533-01). Sulla base di tale immediata efficacia, in tema di processo tributario, nel giudizio di legittimità il ricorso incidentale deve essere trattato preliminarmente rispetto a quello principale allorché attenga allo *ius superveniens* costituito da una sentenza dalla Corte del Lussemburgo.

Non è sufficiente la pendenza di un giudizio radicato davanti alla Corte di Lussemburgo perché questo spieghi automaticamente effetto su un processo nazionale. La S.C. ha così rigettato il ricorso con il quale, in un giudizio in tema di IRAP, la parte aveva invocato l'applicazione dell'esimente per incertezza normativa oggettiva *ex* art. 10, comma 3, del d.lgs. n. 212 del 2000, in considerazione della pendenza di un giudizio dinanzi alla Corte di Giustizia Europea con argomentazioni esclusivamente coincidenti con i dubbi sulla legittimità della norma (Sez. T, n. 01893/2021, Cataldi, Rv. 660303-01).

Numerose e importanti sono le sentenze rese dalla Corte di Giustizia in materia tributaria, fonte di diritto europeo derivato che ha trovato origine per lo più nell'interpretazione del diritto europeo *ex* art. 267, § 1, lett. a), TFUE, a seguito di richieste di rinvio pregiudiziale sollevate soprattutto, per quanto riguarda l'Italia, da giudici di merito per i quali il rinvio alla Corte di Giustizia è di regola facoltativo. Al contrario, come noto, vi è un obbligo giuridico della S.C., quale giudice di ultima istanza, di sollevare il rinvio pregiudiziale, ora disciplinato dall'art. 267, § 3, TFUE, per evitare che in uno Stato membro si consolidi una giurisprudenza nazionale in

contrasto con le norme comunitarie (CGUE 15 settembre 2005, *Intermodal Transports*, § 29).

Oltre alle interpretazione pregiudiziali fornite dalla Corte di giustizia UE nel periodo in rassegna, e organicamente sopra esposte con riferimento soprattutto all'interpretazione della direttiva di rifusione, si evidenzia che la Corte del Lussemburgo ha anche stabilito che la legge nazionale, la quale stabilisce limitazioni temporali alla possibilità di presentare prove supplementari, nell'ambito di un procedimento di accertamento in rettifica dell'IVA, deve garantire al contribuente il rispetto dei principi di equivalenza e di effettività (**CGUE, 2 marzo 2023, C-664/21**). In questa sede si segnalano soprattutto alcune pronunce significative ai fini del dialogo tra Corti, ad esempio, in tema di *reverse-charge*, la sentenza della CGUE 11 novembre 2021 C-281/20, *Ferimet*, resa in sede di rinvio pregiudiziale, la quale ha affermato espressamente per la prima volta che anche allorquando si applichi il regime suddetto va negato il diritto di detrazione in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti, qualora vi sia la consapevolezza della fittizietà del fornitore.

La sentenza CGUE 25 marzo 2021 C-907/19, *Q-GmbH* ha confermato pienamente la giurisprudenza della S. C. (Sez. T, n. 24713/2020, Dinapoli, Rv. 659714-01), secondo cui, in tema di IVA, l'attività oggetto della clausola di delega al coassicuratore non è esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, non avendo natura assicurativa, né accessoria, atteso che la coassicurazione non modifica la ripartizione *pro quota* tra i coassicuratori del rischio, né concerne aspetti essenziali dell'attività d'intermediario o di mediatore di assicurazione, con particolare riguardo alla ricerca di potenziali clienti.

In un proficuo dialogo tra Corti, la S.C. ha evidenziato come la Corte di Giustizia abbia chiarito che l'esercizio del diritto di detrazione è possibile, ai sensi dell'art. 178 della direttiva n. 2006/112/CE, solo a partire dal momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura (cfr. CGUE, 21 marzo 2018, *Volkswagen*; CGUE, 15 settembre 2016, *Senatex*). Pertanto, in tema d'IVA, laddove il cedente provveda alla sua regolarizzazione in un momento successivo rispetto alla cessione dei beni, emettendo fatture e versando all'erario l'importo dovuto, in difetto del rischio di evasione fiscale, il correlato termine di decadenza per rimborso decorre solo a partire dal momento in cui il cessionario è venuto in possesso delle fatture, essendo stato, in precedenza, oggettivamente impossibilitato ad esercitare il diritto alla detrazione proprio in ragione dell'indisponibilità materiale dei documenti e dell'ignoranza in ordine alla debenza dell'IVA (Sez. T, n. 10103/2020, Catallozzi, Rv. 657730-01 e in parte motiva).

Con il medesimo esito confermativo della giurisprudenza della S.C., si segnala CGUE 16 settembre 2021, C-341/20, *Commissione c. Italia*, la quale ha dichiarato l'inadempimento dello Stato, con riferimento all'art. 258 TFUE e alla Direttiva 2003/96/CE perché, concedendo il beneficio dell'esenzione dall'accisa ai carburanti utilizzati da imbarcazioni private da diporto esclusivamente nel caso in cui tali imbarcazioni costituiscano l'oggetto di un contratto di noleggio, indipendentemente dal modo in cui esse vengono effettivamente utilizzate, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi di cui all'art. 14, par. 1, lett. c), della direttiva 2003/96/CE

del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. Il principio di diritto è in linea con la giurisprudenza della Sezione Quinta della Corte, a mente della quale (Sez. T, n. 23226/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 659341-01) in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, l'art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 171 del 2005, limitandosi a prevedere che "l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali: a) quando è oggetto di contratti di locazione e di noleggio", va disapplicato perché in contrasto con l'art. 14, n. 1, lett. c), della direttiva n. 2003/96/CE, dovendosi accertare, con onere della prova in capo al soggetto che invoca l'esenzione, che la navigazione da parte dell'utilizzatore implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso. Inoltre, il rimborso delle accise sul gas naturale cui è applicabile "ab origine" il regime di esenzione (nella specie, in ragione dell'efficacia diretta della direttiva n. 2003/96/CE, che esenta dalle accise i prodotti energetici destinati alla produzione di energia elettrica) è soggetto al termine biennale di decadenza previsto dall'art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995, decorrente dalla data dei singoli versamenti mensili, indebitamente effettuati (**Sez. T, n. 4891/2023, Nonno, Rv. 666819-01**).

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

Si segnala anche CGUE 1° luglio 2021, C-521/19, *CB*, sentenza importante perché dal § 27 e ss. pare emergere che, in caso di omessa fatturazione delle operazioni, la base imponibile delle quali deve ritenersi comprensiva dell'IVA, non sarebbe possibile la detrazione, rendendo possibile una futura lettura restrittiva della giurisprudenza *Idexx* affermata a seguito di rinvio pregiudiziale italiano (CGUE 11 dicembre 2014, C-590/13, *Idexx Laboratories Italia*), secondo cui gli artt. 18, § 1, lett. d), e 22 della sesta direttiva (nel testo vigente *ratione temporis*), devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, non può determinare la perdita del diritto medesimo.

La S.C. (**Sez. T, n. 20738/2023, Salemme, Rv. 668610-01**) ha anche fatto recentemente applicazione della giurisprudenza della CGUE ai fini dell'identificazione diretta e della nomina di un rappresentante fiscale, i quali non hanno valenza costitutiva in relazione all'esercizio di diritti ed obblighi nascenti dalla disciplina unionale del tributo.

9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla S.C. e condizioni per il rinvio.

In via generale, sulla piena facoltà per ogni giudice di disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte del Lussemburgo in luogo di sollevare la questione di costituzionalità, va rammentata la decisione della Corte costituzionale (Corte cost. n. 20 del 2019, punto 2.3 del Considerato in diritto), la quale ha autorevolmente ribadito

che «resta fermo che i giudici comuni possono sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, sulla medesima disciplina, qualsiasi questione pregiudiziale a loro avviso necessaria. In generale, la sopravvenienza delle garanzie approntate dalla CDFUE rispetto a quelle della Costituzione italiana genera, del resto, un concorso di rimedi giurisdizionali, arricchisce gli strumenti di tutela dei diritti fondamentali e, per definizione, esclude ogni preclusione».

Il rinvio è un obbligo per il giudice di ultima istanza quale la S.C., in caso di dubbio interpretativo sulla norma eurounitaria di cui dev'essere fatta applicazione, nel rispetto del principio di *primauté*, e dell'art.137 Cost.: la Corte costituzionale, con sentenza n. 182 del 2020 ha ribadito che il rinvio pregiudiziale si colloca in un quadro di costruttiva e leale cooperazione fra i diversi sistemi di garanzia, nel quale le Corti costituzionali sono chiamate a valorizzare il dialogo con la Corte di giustizia.

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

Anche la S.C. ha fornito recentemente precisazioni significative in tema di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia incombente sui giudici di ultima istanza, in base al criterio del cd. *acte clair*, affermando che non esiste alcun diritto della parte che formula la relativa istanza all'automatico rinvio ogniqualvolta la S.C. non ne condivida le tesi difensive, essendo sufficiente che le ragioni del diniego siano espresse ovvero implicite se la questione pregiudiziale è manifestamente inammissibile o manifestamente infondata (Sez. T, n. 19880/2021, Fracanzani, Rv. 661726-02; nello stesso senso, Sez. l. n. 36776/2022, Piccone, Rv. 666224-01). Resta intatto il dovere del giudice comune - ricorrendone i presupposti - di non applicare,

nella fattispecie concreta sottoposta al suo esame, la disposizione nazionale in contrasto con i diritti sanciti dalla Carta (Corte cost. n. 63 del 2019, punto 4.3 del Considerato in diritto).

Sez. T, n. 19381/2021, Mancini, ha adito il Giudice del Lussemburgo in via pregiudiziale interrogandosi se il diritto unionale osti ad una disciplina nazionale la quale escluda dal regime fiscale antielusivo delle società non operative, le sole società ed enti i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati italiani e non anche le società ed enti i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati esteri, nonché le società che controllano o sono controllate, anche indirettamente dalle stesse società ed enti quotati. Il rinvio ha originato la sentenza GCUE 6 ottobre 2022 nelle cause riunite C-433/21 e C-434/21, Contship Italia SpA, secondo cui l'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale, la quale limiti l'applicazione della causa di esclusione dell'applicazione del regime fiscale antielusivo delle società di comodo alle sole società i cui titoli sono negoziati sui mercati regolamentati nazionali, escludendo dall'ambito di applicazione di tale causa di esclusione le altre società, nazionali o estere, i cui titoli non sono negoziati sui mercati regolamentati nazionali, ma che sono controllate da società ed enti quotati su mercati regolamentati esteri.

Sez. T, n. 14361/2022, Manzon, in materia di accise, ha operato il rinvio pregiudiziale con riferimento all'art. 14, primo periodo, della Direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992, chiedendo alla Corte di Giustizia se debba essere interpretato nel senso che, in caso di svincolo irregolare del prodotto soggetto all'imposta, la responsabilità del depositario garante del pagamento della stessa sia di tipo oggettivo, ossia senza alcuna possibilità di discarico dall'obbligazione e dalle somme corrispondenti alle correlative sanzioni, anche qualora detto svincolo dipenda da un fatto illecito esclusivamente imputabile ad un soggetto terzo, ovvero possa essere interpretato nel senso che l'abbuono dell'accisa e delle correlative sanzioni vada riconosciuto quale caso fortuito/forza maggiore al depositario garante che risulti non solo del tutto estraneo al fatto illecito del terzo, ma anche legittimamente ed incolpevolmente affidato in ordine alla regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta. La Corte di Giustizia (**CGUE 7 settembre 2023, C-323/22**) ha risposto alla richiesta della S.C. affermando che l'abbuono d'imposta ivi previsto non si applica al depositario, responsabile del pagamento dell'imposta, in caso di svincolo dal regime sospensivo dovuto a un atto illecito, nemmeno qualora il depositario sia totalmente estraneo a tale atto illecito, imputabile esclusivamente a un terzo, e nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

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

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

In tema di "abbuono" dell'accisa (id est: estinzione dell'obbligazione di imposta), in fattispecie di perdita del prodotto, la Sezione ordinanza interlocutoria n. 22677/2022, Fuochi Tinarelli ha disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte UE, ai sensi dell'art. 267 TFUE, formulando i seguenti articolati quesiti di diritto: 1) se, in primo luogo, la nozione di caso fortuito all'origine delle perdite intervenute in regime sospensivo, ai sensi dell'art. 7, par. 4, della direttiva n. 2008/118/CE, debba o meno essere intesa, come per la causa di forza maggiore, nel senso di circostanze estranee al depositario autorizzato, anormali e imprevedibili, e non evitabili malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso da parte sua, sfuggendo oggettivamente ad ogni sua possibilità di controllo; 2) se, inoltre, ai fini della esclusione di responsabilità nelle ipotesi di caso fortuito, assuma rilievo, e in quali termini, la diligenza prestata nell'allestire le precauzioni necessarie per evitare il fatto dannoso; 3) se, in subordine alle prime due questioni, una disposizione come l'art. 4, comma 1, d.lgs. 26 ottobre 1995 n. 504, che equipara al caso fortuito e alla causa di forza maggiore la colpa non grave (dello stesso soggetto o di soggetti terzi) sia compatibile con la disciplina di cui all'art. 7, par. 4, della direttiva n. 2008/118/CE, che non indica ulteriori condizioni, in ispecie afferenti la "colpa" dell'autore del fatto o del soggetto attivo; 4) se, infine, la previsione, pure contenuta nel citato art. 7, par. 4, «o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro» possa essere intesa come possibilità, per lo Stato membro, di individuare una ulteriore categoria generale (la colpa lieve) idonea ad incidere sulla definizione di immissione in consumo in caso di distruzione o perdita del prodotto ovvero se tale locuzione non possa includere una clausola di questo genere, dovendo essa, invece, essere intesa come riferita a specifiche ipotesi, autorizzate di volta in volta o comunque individuate per casistiche definite nelle loro componenti oggettive.

9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi.

Appare opportuno ripercorrere brevemente le ulteriori principali questioni pregiudiziali sollevate dalla S.C. avanti la Corte del Lussemburgo tracciando un arco evolutivo della giurisprudenza negli ultimi anni.

In materia processuale, la Corte di Giustizia ha più volte affermato in via di principio l'autonomia di cui godono gli Stati membri e, circa il diritto al rimborso dell'IVA non dovuta, la S.C. ha dubitato che le norme di diritto nazionale sulle modalità procedurali e le regole di diritto sostanziale che disciplinano il rimborso dell'imposta non dovuta consentissero l'esercizio del diritto al rimborso. Tuttavia, va anche tenuto presente che, in mancanza di rimborso, entro un termine ragionevole, dell'IVA indebitamente riscossa dall'amministrazione finanziaria, il danno subito a causa dell'indisponibilità dell'importo equivalente a tale IVA indebitamente riscossa deve essere compensato mediante il pagamento di interessi di mora (da ultimo, in tal senso, **CGUE 7 settembre 2023, C-461/21**).

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

A proposito della definizione agevolata delle liti fiscali pendenti innanzi alla S.C., questa aveva disposto rinvio pregiudiziale (Sez. T, n. 18055/2010, Sotgiu, Rv. 614360-01) in relazione alla disciplina prevista dall'art. 3, comma 2-*bis*, del d.l. 25 marzo 2010, n. 40 conv., con modif., in l. 22 maggio 2010, n. 73, e l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia è di particolare attualità, anche ai fini dell'interpretazione dell'ultima legge di definizione agevolata adottata dal legislatore, d.l. 23 ottobre 2018 n. 119, conv. dalla l. 17 dicembre 2018 n. 136.

La Corte di Giustizia (CGUE 29 marzo 2012, C-417/10, *3M Italia S.p.a.*) ha risposto affermando che il diritto dell'Unione - in particolare il principio del divieto dell'abuso di diritto, l'art. 4, § 3, TUE, le libertà garantite dal TFUE, il principio di non discriminazione, le norme in materia di aiuti di Stato nonché l'obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione - deve essere interpretato nel senso che non osta, in un procedimento come quello principale, vertente sulla fiscalità diretta, all'applicazione di una disposizione nazionale che prevede l'estinzione dei procedimenti pendenti dinanzi al giudice che si pronuncia in ultimo grado in materia tributaria, mediante pagamento di un importo pari al 5% del valore

della controversia, qualora tali procedimenti traggano origine da ricorsi proposti in primo grado più di dieci anni prima della data di entrata in vigore di tale disposizione e l'Amministrazione finanziaria sia rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio.

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

Sempre in materia di armonizzazione della medesima imposta indiretta, va ricordato il rinvio pregiudiziale (Sez. T, n. 25035/2013, Conti, non massimata) che ha generato la cd. giurisprudenza *Idexx* (CGUE 11 dicembre 2014, C-590/13, *Idexx Laboratories Italia*) di cui si è già dato conto.

Il rinvio pregiudiziale sollevato da Sez. T, n. 02385/2019, Perrino, sull'interpretazione degli artt. 2 e 6 della sesta direttiva, nonché del principio di neutralità fiscale, se essi ostino ad una legislazione nazionale in base alla quale non sono da intendere rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale della controllante a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo da parte della controllata, ha ottenuto risposta dalla settima sezione della Corte di Giustizia (CGUE 11 marzo 2020, C-94/19, *San Domenico Vetraria S.p.a.*) che ha dichiarato che l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

Sul versante doganale, Sez. T, n. 02395/2019, Fuochi Tinarelli, si è chiesta se il disposto di cui all'art. 12, n. 3, della direttiva n. 76/308/CEE, circa l'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure, come modif. dalla direttiva n. 2001/44/CE, in relazione all'art. 20 della direttiva n. 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, possa essere interpretato nel senso che, nel giudizio avviato avverso gli atti esecutivi di riscossione, possa costituire oggetto di disamina, ed eventualmente in quali limiti, il presupposto del luogo (di effettiva immissione in consumo) in cui l'irregolarità o l'infrazione sia stata effettivamente commessa qualora la medesima pretesa, fondata sulle stesse ed uniche operazioni di esportazione, venga avanzata, autonomamente, nei confronti del contribuente dallo Stato richiedente e dallo Stato adito, e presso quest'ultimo siano pendenti, contemporaneamente, sia il giudizio sulla pretesa interna sia quello sull'attività di riscossione per l'altro Stato, assumendo un tale accertamento valore ostativo alla richiesta di assistenza e, dunque, a tutti gli atti esecutivi. Orbene, la quinta sezione della Corte del Lussemburgo (CGUE 24 febbraio 2021, C-95/19, *Silcompa*),

in risposta al quesito, ha pregiudizialmente affermato che la suddetta norma comunitaria deve essere interpretata nel senso che, nell'ambito di un'azione di contestazione riguardante i provvedimenti esecutivi adottati nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, l'organo competente di tale Stato membro può rifiutare di accogliere la domanda di recupero dei diritti di accisa, presentata dalle autorità competenti di un altro Stato membro, per quanto riguarda prodotti irregolarmente svincolati da un regime sospensivo, ai sensi dell'art. 6, par. 1, della direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 92/108, qualora tale domanda sia fondata sui fatti riguardanti le medesime operazioni di esportazione che siano già oggetto di un recupero dei diritti di accisa nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita.

10. Interpretazione conforme.

La S.C. anche nel periodo oggetto di rassegna ha fatto costante applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia e del diritto comunitario conformando ad esse l'interpretazione del diritto interno. Ad esempio, la previsione della legge interna, nella specie l'art. 2, comma 6, l. n. 213 del 2000, è stata interpretata da **Sez. T, n. 21053/2023, Triscari, Rv. 668508-01** nel quadro del diritto unionale applicabile *ratione temporis*, nel senso che lo spedizioniere diretto dell'importatore è responsabile, in solido con quest'ultimo, dei dazi non corrisposti in caso di regolare dichiarazione doganale, unicamente nell'ipotesi prevista dall'art. 201, comma 3, CDC e, cioè, quando abbia fornito i dati o i documenti necessari alla stesura della menzionata dichiarazione e sia consapevole, o avrebbe dovuto esserlo, dell'erroneità di quei dati o dell'invalidità di quei documenti.

Un caso particolare, in cui la nullità della notifica di atti processuali è stata fatta derivare dal mancato tempestivo recepimento nell'ordinamento interno di direttiva comunitaria, è quello deciso da Sez. U, n. 00299/2020, Perrino, Rv. 656575-01, posto che nel quadro giuridico novellato dalla direttiva n. 2008/6/CE del Parlamento e del Consiglio del 20 febbraio 2008 è prevista la possibilità per tutti gli operatori postali di notificare atti giudiziari, a meno che lo Stato non evidenzi e dimostri la giustificazione oggettiva ostativa, è nulla e non inesistente la notificazione di atto giudiziario eseguita dall'operatore di posta privata senza relativo titolo abilitativo nel periodo intercorrente fra l'entrata in vigore della suddetta direttiva e il regime introdotto dalla l. n. 124 del 2017, e tale nullità è sanabile per raggiungimento dello scopo per effetto della costituzione della controparte.

10.1. Imposizione locale.

Nell'ambito dei tributi locali si è stabilito (Sez. T, n. 22801/2022, Stalla, Rv. 665285-01) che il diritto annuale di iscrizione in albi e registri delle Camere di Commercio (cd. camerale), di cui all'art. 18 della l. n. 580 del 1993, non si pone in contrasto con la Direttiva 2008/7/CE del 12 febbraio 2008, il cui art. 5, par. 1, lett. c), deve essere interpretato nel senso che esso non vieta un'imposta dovuta annualmente a causa dell'iscrizione di un'impresa presso una camera di commercio e industria, in quanto il fatto generatore di tale tributo non consiste nella registrazione

della società o della persona giuridica, titolare di un'impresa, bensì nella registrazione dell'impresa stessa.

In tema d'imposta di registro, l'art. 50 del d.P.R. n. 131 del 1986, interpretato alla luce della disciplina comunitaria (Direttiva CEE n. 335/69) impone che, qualora siano conferiti in società immobili, diritti reali immobiliari o aziende, sono deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile, le sole passività ed oneri inerenti al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelli che, anche se gravanti sul conferente ed accollati alla società, non sono collegati all'oggetto del trasferimento (Sez. T, n. 06035/2022, Dell'Orfano, Rv. 663960-01).

10.2. Imposizione diretta.

Quanto all'imposizione diretta, oltre ai casi già citati, si evidenzia **Sez. T, n. 21281/2023, Cortesi, Rv. 668534-01** in tema di esenzione dalla ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti da società italiana a società di diritto lussemburghese, di cui alla Direttiva 90/435/CEE (c.d. direttiva madre-figlia). La Corte ha affermato che nella valutazione dei requisiti per ottenere il rimborso *ex* artt. 27-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 38 d.P.R. n. 602 del 1973, occorre accertare l'esistenza di un'attività economica, significativa di un effettivo insediamento; ne consegue che, con riferimento alle *holding* o *sub-holding* di pura partecipazione, è necessario valutare la sussistenza di uno stato di effettiva padronanza ed autonomia della società-madre percipiente, sia nell'adozione delle decisioni di governo ed indirizzo delle partecipazioni detenute, sia nel trattenimento ed impiego dei dividendi percepiti.

Nell'ipotesi in cui un'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di giustizia, il termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte sui redditi, di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, decorre dalla data del versamento dell'imposta e non da quella, successiva, in cui è intervenuta la pronuncia che ha sancito la contrarietà della stessa all'ordinamento comunitario (Sez. T, n. 21419/2021, Pandolfi, Rv. 662046-01).

10.3. Imposizione sul valore aggiunto.

In materia di tributi armonizzati, tra i numerosi casi di interpretazione conforme, si segnala la decisione in tema di IVA (Sez. T, n. 07455/2022, Giudicepietro, Rv. 664132-01), secondo la quale è esente da imposta il servizio di vigilanza svolto da soggetti privati in ambito portuale, riconducibile ai servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9 del d.P.R. n. 633 del 1972, assumendo all'uopo rilievo l'obbligatorietà dello stesso, imposta dalla direttiva n. 2005/65/CE, e la diretta connessione al funzionamento degli impianti, ovvero alle operazioni di transito delle merci e di sbarco e reimbarco dei passeggeri.

Inoltre, la prescrizione, a pena di perdita del diritto, di un termine di scadenza per richiedere la detrazione dell'IVA "a monte" non è incompatibile col regime della direttiva UE n. 112 del 2006, a condizione che si applichi allo stesso modo ai diritti in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione Europea - secondo il cd. principio di equivalenza - e che ciò non renda praticamente

impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla detrazione - secondo il cd. principio di effettività - (**Sez. T, n. 16660/2023, Caradonna, Rv. 668260-01**).

Sempre in tema di IVA, il negozio di cessione di un bene rispondente a causa di finanziamento, indipendentemente dalla sua qualificazione come *sale and lease back*, non costituisce operazione imponibile e non dà luogo pertanto al diritto alla detrazione, in quanto, essendo volto all'aumento delle liquidità del venditore senza che questi perda il possesso del bene, non risponde alla nozione di cessione ai fini IVA secondo la giurisprudenza unionale (CGUE, 27 marzo 2019, causa C-201/18, *Mydibel SA c. Gov. Belgio*); allo stesso modo, non rileva neppure la sua qualificazione come prestazione di servizi, operando quest'ultima in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 1, d.P.R. n. 633 del 1972 (Sez. T, n. 17710/2021, Perrino, Rv. 661778-01).

È stato riaffermato che, con riferimento alle riprese IVA, la nozione di "cessione di bene" quale presupposto impositivo, in forza della interpretazione conforme del diritto interno a quello sovranazionale operata dalla Corte di giustizia, si riferisce non al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto interno, bensì a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale con la quale una parte autorizzi l'altra a disporne di fatto come se ne fosse il proprietario, spettando al giudice di merito determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se una data operazione comporti il trasferimento del detto potere (Sez. T, n. 11023/2021, Antezza, Rv. 661222-01). Un'ulteriore pronuncia riguarda la natura del certificato Co2 oggetto di cessione ai fini IVA, secondo la quale tale certificato, rappresentando quote di emissioni e traducendosi in un'autorizzazione dello Stato o delle autorità pubbliche ad emettere gas ad effetto serra per un periodo determinato - non ha natura di titolo di credito, non conferendo il diritto ad una specifica prestazione collegabile ad un rapporto obbligatorio, né è determinabile il suo valore economico, destinato ad emergere solo nel corso della negoziazione; esso, piuttosto, va qualificato, alla luce della giurisprudenza unionale, come bene immateriale, sicché la relativa cessione è assimilata ad una prestazione di servizi che, di conseguenza, sconta l'aliquota ordinaria dell'IVA. (Sez. T, n. 25492/2019, Perrino, Rv. 655535-01, conforme a CGUE 8 dicembre 2016, C-453/15, *A e B*).

Sempre in materia IVA, da Sez. T, n. 12261/2021, Triscari, Rv. 661199-01, è stata fatta applicazione della decisione della Corte di Giustizia CE 27 ottobre 2011 in causa C 530/09, ai fini della territorialità dell'imposta relativa alla messa a disposizione di "stands" espositivi sul territorio nazionale a favore di soggetto passivo ivi non residente.

Significativa per la sua frequente applicazione è anche la precisazione della nozione di cessione di beni imponibili ai fini IVA, ossia l'applicazione, ad esempio da parte di Sez. T, n. 24471/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650708-01, della giurisprudenza *Equoland* (CGUE 17 luglio 2014, C-272/13) in tema d'IVA, con la statuizione secondo cui la cessione di quantità aggiuntive di beni a titolo di sconto non è imponibile *ex* art. 15, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, purché lo sconto sia stato espressamente concordato tra le parti al momento della conclusione del contratto per l'operazione principale.

10.4. Imposizione sulle accise.

Notevole nel periodo in rassegna è stata l'elaborazione in materia di accise in termini di interpretazione conforme al diritto UE. Con riferimento a quelle sul gasolio per uso commerciale, l'esclusione del regime agevolativo per i veicoli di categoria euro 2 o inferiore non viola l'art. 7, parr. 2 e 3, della Direttiva n. 2003/96/CE, il quale, nell'attribuire agli Stati membri la facoltà di applicare un'aliquota di accisa ridotta, non li vincola ad estendere il beneficio indiscriminatamente a tutti i veicoli, compresi quelli che, senza un supporto quale il filtro antiparticolato, dovrebbero essere interdetti dalla circolazione in forza dei principi fissati in materia antinquinamento dalla stessa normativa europea (**Sez. T, n. 34882/2023, Federici, Rv. 669845-01**).

Ancora con riferimento alle accise, ai fini della inesigibilità dell'imposta non è sufficiente provare la sola sottrazione dei contrassegni fiscali prima della loro apposizione sui prodotti soggetti a tassazione, dovendosi provare altresì, alla luce della decisione della Corte di Giustizia UE, 15 giugno 2006, in causa C-494/2004, l'avvenuta distruzione degli stessi ovvero la loro definitiva inutilizzabilità e quindi l'impossibilità del loro utilizzo (Sez. T, n. 15975/2021, Manzon, Rv. 661428-01). Ancora, Sez. T, n. 24326/2018, Rv. 650524-01, ha affermato che, sempre in tema di accise, il carburante per aeromodellismo rientra nella previsione di chiusura dell'art. 21, comma 5 (ed, a far data dal 1° giugno 2007, comma 4), del d.lgs. n. 504 del 1995, che sottopone a tassazione tutti i prodotti commercializzati o utilizzati come carburanti per motori, in conformità con l'interpretazione data dalla Corte di giustizia (CGUE 18 dicembre 2008, C-517/07, *Afton Chemical Ltd,* § 35) della direttiva n. 92/81/CEE, in un quadro normativo non mutato sul punto per effetto della vigenza della direttiva n. 2003/96/CE. Al contrario, l'imposizione del consumo di oli lubrificanti per fini diversi da combustione e carburazione ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 504 del 1995, che si poneva in contrasto con i principi dettati dalle direttive n. 92/81/CEE e n. 92/82/CEE, in base ai quali era obbligatoriamente esente da imposta, è conforme, come chiarito dalla Corte di Giustizia, alla direttiva n. 2003/96/CE: ne deriva che non sussiste il diritto al rimborso per le imposte versate in periodi successivi alla data del 31 dicembre 2003 (Sez. T, n. 06138/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653038-01).

In tema di accise sul gasolio per autotrazione, l'art. 24-*ter* del d.lgs. n. 504 del 1995, nell'applicare un'aliquota ridotta al gasolio commerciale utilizzato per i soli servizi di trasporto regolare di passeggeri e non per quelli di trasporto occasionale, è compatibile con il diritto dell'Unione, poiché la riduzione del numero dei beneficiari di tale agevolazione può incitare a limitare il consumo di carburante nell'ambito dell'attività di trasporto che non ne beneficia, contribuendo così agli obiettivi di politica ambientale incoraggiati dalla Direttiva 2003/96/CE (**Sez. T, n. 24598/2023, Triscari, Rv. 668832-01**).

L'art. 8 della l. n. 448 del 1998, in consonanza con l'art. 14, par. 1, lett. a, della direttiva 2003/96/CE, ha rideterminato le aliquote relative alle accise sugli oli minerali per ragioni di politica ambientale - e, cioè, allo scopo della riduzione delle emissioni di anidride carbonica da impiego di combustibili fossili - disponendo la

tassazione dei prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità ovvero modulando la tassazione stessa in considerazione del potenziale inquinante specifico di ogni singolo prodotto, al fine di incentivare l'utilizzo di quelli meno inquinanti (**Sez. T, n. 25589/2023, Caradonna, Rv. 669034-01**).

11. Disapplicazione.

Altre volte, il rapporto tra il diritto nazionale e quello eurounitario si è posto in termini di contrasto irriducibile. Ad esempio, In tema di accise sul consumo di gas naturale per la produzione di energia elettrica, l'art. 8, comma 5, l. n. 448 del 1998 ed i suoi d.p.c.m. applicativi, nonché tutta la disciplina interna vigente prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 26 del 2007, con cui è stata tardivamente recepita in Italia la Direttiva 2003/96/CE sul regime di esenzione da tali accise, si pongono in contrasto con quest'ultima e vanno disapplicati (**Sez. T, n. 25595/2023, Federici, Rv. 669035-01**).

In tema di agevolazioni fiscali, la previsione di cui all'art. 35, comma 10-*ter*, del d.l. n. 223 del 2006 (conv. con modif. dalla l. n. 248 del 2006), relativa alla limitazione del beneficio del dimezzamento dell'imposta ipotecaria e catastale per le cessioni di immobili strumentali in favore dei soli fondi di investimento immobiliare chiusi e non anche di quelli aperti, in presenza di situazioni oggettivamente comparabili ai fini in esame, si pone in conflitto con l'art. 65 TFUE e la libertà di circolazione dei capitali, cosicché l'esclusione dei fondi aperti dall'agevolazione non può trovare plausibile giustificazione nell'obiettivo di limitare rischi sistemici sul mercato immobiliare, con conseguente necessità di disapplicazione della norma interna da parte del giudice nazionale (Sez. T, n. 28595/2022, Stalla, Rv. 666046-01). Ancora, è stato stabilito (Sez. T, n. 15198/2019, D'Aquino, Rv. 654134-01) in tema di accise sul consumo di energia elettrica, che le addizionali provinciali debbono rispondere ad una o più finalità specifiche previste dall'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE, come interpretata dalla Corte di giustizia, dovendosi evitare che le imposizioni indirette, aggiuntive rispetto alle accise armonizzate, ostacolino indebitamente gli scambi. Pertanto, va disapplicata, per contrasto col diritto unionale, la disciplina interna di cui all'art. 6, comma 2, del d.l. n. 511 del 1988, conv. in l. n. 20 del 1989, avente come finalità una mera esigenza di bilancio degli enti locali, con conseguente non debenza delle addizionali medesime.

Si è anche chiarito (Sez. T, n. 06423/2020, Triscari, Rv. 657447-01) che in tema di IVA, il disposto dell'art. 74-*ter* d.P.R. n. 633 del 1972 - come interpretato dall'art. 55 d.l. n. 69 del 2013, conv. con modif. dalla l. n. 98 del 2013 - costituisce applicazione dell'art. 310 direttiva 2006/112/CE, nella parte in cui prevede che non è detraibile né rimborsabile l'imposta assolta in Italia dalle agenzie di viaggio stabilite in Stati fuori dell'UE che, nella qualità di *tour operators*, abbiano acquistato beni o servizi, compresi nel pacchetto turistico, erogati da terzi direttamente a vantaggio dei viaggiatori. Tale limitazione è necessaria al fine di assicurare l'attribuzione del gettito dell'imposta a ciascuno degli Stati in cui tali prestazioni sono rese, evitando disparità di trattamento rispetto alle agenzie che, stabilite all'interno dell'Unione, svolgono la medesima attività. Deve conseguentemente essere disapplicato il regime

intertemporale stabilito dall'art. 55 cit. che, in contrasto con il menzionato art. 310 direttiva 2006/112/CE, fa salvi i rimborsi effettuati, e non recuperati, entro la data di entrata in vigore del d.l. n. 69 del 2013, comportando per essi un'ingiustificata rinuncia alla riscossione e una discriminazione tra contribuenti calibrata su un dato meramente casuale.

In tema di imposta regionale sulla benzina per autotrazione, la S.C. ha stabilito che l'art. 1, comma 628, della l. n. 178 del 2020, che ne ha disposto l'abrogazione facendo però salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte, va disapplicato, poiché si pone in contrasto con la sentenza della CGUE del 9 novembre 2021, in causa C-255/20, la quale - nell'affermare la contrarietà della normativa nazionale che istituisce un'imposta regionale sulle vendite di benzina per autotrazione all'art. 1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE - ha efficacia retroattiva, incontrando il solo limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza (**Sez. T, n. 6687/2023, Balsamo, Rv. 667409-01**).

CAPITOLO II

LA DICHIARAZIONE

(di Giovanni Fanticini)

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

1. Premessa.

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

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

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

Ad una particolare tassa - e, segnatamente, al contributo unificato *ex* art. 9 d.P.R. n. 115 del 2002 - fa riferimento **Sez. T, n. 12770/2023, Stalla, Rv. 668082-01**, secondo cui la dichiarazione resa dal difensore a fini fiscali è indirizzata al funzionario di cancelleria, al quale spetta il relativo controllo, e non incide sull'individuazione del valore della domanda.

Mentre per alcune imposte (IRPEF, IRES, IVA e IRAP) le dichiarazioni sono periodiche - in quanto la ricchezza di riferimento (il reddito, il volume d'affari oppure il valore della produzione netta) è commisurata con riferimento all'temporale del cosiddetto "periodo di imposta", altre dichiarazioni sono effettuate *una tantum*, perché riferibili a tributi non periodici (ad esempio, per le imposte straordinarie oppure per l'imposta sulle successioni o donazioni).

Sez. T, n. 25042/2023, Gori, Rv. 668776-01, riguarda la peculiare dichiarazione annuale per l'energia elettrica - che i soggetti del settore

devono obbligatoriamente presentare ai sensi dell'art. 53, commi 8 e 9, del d.lgs. n. 504 del 1995 - e il saldo creditorio dalla stessa emergente.

La presentazione della dichiarazione periodica in tema di accise sul gasolio per autotrazione, prevista dall'art. 3 del d.P.R. n. 277 del 2000, costituisce presupposto per il riconoscimento del beneficio previsto dall'art. 1 del citato d.P.R. e la sua omissione rende illegittima la compensazione, ugualmente operata dal contribuente, di debiti con un presunto credito d'imposta non dichiarato (**Sez. T, n. 26869/2023, Federici, Rv. 669078-01**; analogamente, **Sez. T, n. 36175/2023, La Rocca, Rv. 669879-01**).

2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione.

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

Non necessariamente soggetto passivo e presupposto d'imposta si identificano.

Ad esempio, ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. n. 600 del 1973, «*ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d'imposta*» e tale obbligo grava - pur se non sia stato prodotto reddito nell'anno di imposta - sul legale rappresentante per le persone giuridiche e sul curatore per il fallimento, competendo tale adempimento a colui che sia al governo della persona giuridica al momento della scadenza del termine per adempiere (Sez. T, n. 05623/2021, Fracanzani, Rv. 660764-01); fanno eccezione le esenzioni - per le sole persone fisiche - previste dalla citata disposizione. In particolare, il curatore fallimentare, quale gestore del patrimonio altrui, è tenuto alla redazione, ai sensi dell'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, di due distinte dichiarazioni IVA, aventi ad oggetto le operazioni effettuate dal fallito anteriormente e successivamente al fallimento (**Sez. T, n. 20063/2023, Caradonna, Rv. 668283-01**, in tema di compensazione, *ex* art. 56 l.fall., del credito IVA chiesto a rimborso dal fallito con i debiti erariali, sorti anteriormente alla dichiarazione di fallimento). Invece, nella fase della liquidazione, che non interrompe il periodo d'imposta ai fini dell'IVA e non determina la necessità di presentare un'autonoma dichiarazione, la società continua ad essere un soggetto IVA distinto dai soci ed è il liquidatore (quale rappresentante *ex* art. 2487, comma 1, lett. c), c.c.) a dover presentare la relativa dichiarazione, che, se espone nei termini un credito, è idonea a manifestare la volontà di pretendere la sua soddisfazione (**Sez. T, n. 20806/2023, Salemme, Rv. 668503-01**).

La dichiarazione annuale IVA «*è presentata anche dai contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili*» in forza dell'art. 8 del d.P.R. n. 322 del

1998 e l'inadempimento a detto obbligo espone il contribuente all'accertamento induttivo (dell'ammontare imponibile complessivo come dell'aliquota applicabile), eventualmente sulla base dei dati esposti in altra dichiarazione, relativa allo stesso periodo ed a diverso tributo, o accertati da altro ufficio tributario per i propri fini (Sez. T, n. 06610/2021, Manzon, Rv. 660818-01); tuttavia, di eventuali omissioni nella dichiarazione IVA dell'imprenditore individuale non può essere chiamata a rispondere la società a responsabilità limitata (di nuova costituzione) conferitaria dell'azienda, perché il conferimento del complesso dei beni già destinati all'esercizio dell'impresa individuale dà luogo ad un fenomeno traslativo e non successorio, a cui non si applica la disciplina dell'art. 2498 c.c.., peraltro riguardante soltanto il caso di trasformazione di società da un tipo in un altro (Sez. T, n. 35574/2022, D'Aquino, Rv. 666578-01).

Oltre all'imprenditore, è tenuto alla presentazione di dichiarazioni parziali corrispondenti alla rispettiva porzione d'esercizio anche il custode giudiziario, il quale è chiamato a gestire l'impresa in caso di sequestro preventivo della totalità delle partecipazioni di una società e dell'intero suo compendio aziendale (disposto ai sensi degli artt. 321 c.p.p. e 12-*sexies* d.l. n. 306 del 1992, conv. con modif. dalla l. n. 356 del 1992) sin dal giorno dell'esecuzione della misura e, dunque, all'adempimento dell'obbligo dichiarativo da assolversi nell'anno successivo (**Sez. T, n. 08383/2023, Salemme, Rv. 667098-01**).

Ai fini dell'imposta sulle successioni, in caso di una pretesa impositiva esercitata sulla base della dichiarazione di successione, spetta agli interessati dare la prova di eventuali vicende successive, estintive o modificative della pretesa impositiva, quali la rinuncia all'eredità o al legato oppure dell'accertamento della qualità di legatario, anziché di quella di erede (Sez. T, n. 20935/2022, Russo, Rv. 665065-01).

Se, dopo la presentazione della dichiarazione di successione, emergono attività finanziarie o patrimoniali detenute all'estero dal defunto (risultanti dalla procedura di collaborazione volontaria), si impone la presentazione di una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 28, comma 6, del d.lgs. n. 346 del 1990, configurando un incremento sopravvenuto dell'attivo ereditario che comporta l'applicazione dell'imposta di successione in misura maggiore (**Sez. T, n. 06081/2023, Lo Sardo, Rv. 667260-01**).

Sempre in tema di imposta di successione, **Sez. T, n. 09780/2023, Lo Sardo, Rv. 667715-01**, ha affermato che la dichiarazione prevista dall'art. 56-*bis*, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 346 del 1990 - al fine dell'accertamento e della sottoposizione all'imposta delle liberalità diverse dalle donazioni (e, cioè, di tutti quegli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento del donatario correlato ad un impoverimento del donante senza l'adozione della forma solenne del

contratto di donazione tipizzato dall'art. 769 c.c., e che, in quanto manifestazioni di capacità contributiva, sono accertati e sottoposti ad imposta in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, se di valore superiore alle franchigie esistenti; in tema, **Sez. T, n. 05802/2023, Penta, Rv. 666920-02**) - può provenire, oltre che dal donatario, anche dal donante e può essere rappresentata anche dall'istanza volta ad avvalersi della procedura di collaborazione volontaria ed il rientro dei capitali detenuti all'estero, quando la donazione abbia avuto ad oggetto le attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato; resta ferma, comunque, l'esenzione di cui all'art. 3, comma 4-*ter*, terzo periodo, del d.lgs. n. 346 del 1990 per le partecipazioni in società residenti in altro Stato nell'Unione Europea se col trasferimento è integrato o mantenuto, da parte degli aventi causa, il controllo di diritto sulla società partecipata e se gli stessi - , rendendo apposita dichiarazione contestuale alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione - si impegnano a mantenere il controllo societario per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento (**Sez. T, n. 05674/2023, Mondini, Rv. 666893-01**).

Per le sopravvenienze ereditarie (art. 28, comma 7, del d.lgs. n. 346 del 1990) risultanti da domanda di collaborazione volontaria, quest'ultima segna la data da cui decorre il termine per l'obbligatoria presentazione della dichiarazione integrativa da parte dell'erede e, poiché individua il momento di emersione e piena conoscibilità dei capitali in precedenza occultati, la sua mancata presentazione comporta il prolungamento del termine di decadenza per l'accertamento dell'amministrazione finanziaria. (**Sez. T, n. 06081/2023, Lo Sardo, Rv. 667260-03**).

Dalla presentazione della dichiarazione doganale deriva la responsabilità solidale - con l'importatore e per le obbligazioni doganali d'importazione - dello spedizioniere, quale rappresentante indiretto, che tale dichiarazione ha effettuato (**Sez. T, n. 18627/2023, Luciotti, Rv. 668245-01**), ma, nel quadro del diritto unionale applicabile, dei soli dazi non corrisposti nell'ipotesi prevista dall'art. 201, comma 3, CDC e, cioè, quando abbia fornito i dati o i documenti necessari alla stesura della menzionata dichiarazione e sia consapevole, o avrebbe dovuto esserlo, dell'erroneità di quei dati o dell'invalidità di quei documenti (**Sez. T, n. 21053/2023, Triscari, Rv. 668508-01**).

3. Natura ed emendabilità della dichiarazione.

Si è in passato molto dibattuto, in dottrina e in giurisprudenza, sulla natura della dichiarazione tributaria, questione avente carattere non

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

Secondo la maggioritaria lettura, la dichiarazione tributaria è una dichiarazione di scienza (tra le altre, Sez. 6-T, n. 28316/2021, Crolla, Rv. 662475-01) sui fatti rappresentati (secondo alcuni autori essa contiene, a volte, una dichiarazione di giudizio sulle qualificazioni giuridiche attribuite alle circostanze manifestate), priva di valore negoziale, dato che non è configurabile un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione, o confessorio, in quanto i fatti dichiarati sono noti al contribuente ma non sfavorevoli; il suo precipuo scopo, del resto, è quello di portare a conoscenza dell'amministrazione finanziaria gli elementi essenziali che le consentano di procedere ai successivi controlli circa la sussistenza del presupposto impositivo e la corretta liquidazione dell'imposta.

La prevalente natura di dichiarazione di scienza non esclude che alcune sezioni ("quadri") della scheda dichiarativa siano riservati a vere e proprie manifestazioni di volontà, nei limitati casi in cui al contribuente è concessa la facoltà di optare per l'applicazione di una determinata disciplina tributaria in luogo di un'altra, con significative conseguenze di ordine pratico sul rapporto con l'Amministrazione finanziaria.

Anche nell'anno in rassegna si è ribadito che la dichiarazione fiscale ha, generalmente, natura di dichiarazione di scienza e che, tuttavia, costituisce atto negoziale, che non può essere oggetto di ritrattazione, nella parte in cui è manifestata dal contribuente la facoltà di utilizzare le perdite fiscali pregresse a scomputo dei redditi futuri, opzione attribuitagli dall'art. 84 TUIR (**Sez. T, n. 28064/2023. Macagno, Rv. 669243-01**); analogamente, è riconducibile ad una manifestazione di autonomia negoziale (come tale diretta ad incidere sull'obbligazione tributaria e sul conseguente assoggettamento all'imposta) l'esercizio dell'opzione circa il periodo di liquidazione IVA, sicché, in caso di acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione dei dati fiscali, tale scelta non può essere assimilata ad un mero errore, costituendo esercizio di un potere discrezionale del contribuente, come tale non emendabile (**Sez. T, n. 25575/2023, Triscari, Rv. 669000-01**).

Sez. T, n. 36175/2023, La Rocca, Rv. 669879-01, ha espressamente riconosciuto la natura negoziale - e non di mera dichiarazione di scienza - alla dichiarazione *ex* art. 3 d.P.R. n. 277 del 2000 (riconducibile alla disciplina delle dichiarazioni sostitutive di cui al d.P.R. n. 445 del 2000) in tema di agevolazione d'accise sul gasolio per autotrazione, in quanto diretta a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio, in ragione dei requisiti e condizioni previsti *ex lege*.

Inoltre, **Sez. T, 25612/2023, Caradonna, Rv. 669049-01**, ha statuito che, se nella dichiarazione annuale è formulata un'istanza in

termini di compensazione IVA che non denota l'inequivoca volontà di ottenere il rimborso del credito mediante l'indicazione dello stesso nel quadro "RX4", non si applica - salvo ipotesi eccezionali in cui la compensazione non può più essere effettuata (ad es., per cessazione dell'attività o morte del contribuente) - il termine decennale di prescrizione, bensì quello biennale di decadenza *ex* art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. Peraltro, specularmente, si è anche affermato, sempre in tema di IVA, che il contribuente può modificare l'originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione del credito, ma solo mediante una dichiarazione integrativa, da presentarsi entro l'anno successivo alla maturazione del credito medesimo (Sez. T, n. 01946/2022, Antezza, Rv. 663677-01).

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

Più specificamente, secondo la disciplina vigente prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 193 del 2016, conv. dalla l. n. 225 del 2016, il contribuente, per porre rimedio a errori o dimenticanze a proprio sfavore riferite a dichiarazioni presentate, poteva, alternativamente, integrare, entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, la dichiarazione originaria facendo emergere quindi un minor debito (o un maggior credito) da utilizzare in compensazione oppure presentare un'istanza di rimborso entro 48 mesi dal versamento del saldo della dichiarazione; l'emendabilità della dichiarazione non esclude, comunque, l'applicazione delle sanzioni (Sez. T, n. 25554/2022, Gori, Rv. 665618-01, che fa salvo l'eventuale ravvedimento *ex* art. 13 d.lgs. n. 472 del 1997, norma già richiamata da Sez. T, n. 12389/2021, Armone, Rv. 661203-01, secondo cui è consentita, entro certi limiti, al contribuente la regolarizzazione di violazioni, errori e omissioni in danno dell'Amministrazione attraverso il cosiddetto ravvedimento e a condizione che «*la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza*»).

Prima del d.l. n. 193 del 2016, dunque, in caso di impugnazione di una cartella di pagamento emessa per mancato pagamento di tributi risultanti dalla dichiarazione, il contribuente che deduca di avere presentato dichiarazione integrativa - ma non anche l'insussistenza del

debito di imposta per essere la dichiarazione originaria affetta da errori - deve presentare la dichiarazione integrativa entro il succitato termine, prescritto dall'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 322 del 1998, senza poter beneficiare della proroga del termine di cui al comma 7 del medesimo articolo, a mente del quale sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del suddetto termine (Sez. T, n. 36704/2022, D'Aquino, Rv. 666509-01).

Al contrario, in base al precedente di Sez. 6-T, n. 34712/2022, La Torre, Rv. 666360-01, l'errore di fatto o di diritto contenuto nella dichiarazione dei redditi, pur se non direttamente rilevabile dalla dichiarazione medesima, può essere emendato anche con una dichiarazione integrativa presentata oltre il termine previsto dall'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1988, perché il dichiarante non va assoggettato ad oneri diversi e più gravosi di quelli posti dalla legge a suo carico, in conformità ai principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).

In definitiva, come statuito da **Sez. T, n. 15211/2023, Lume, Rv. 667888-01**, la dichiarazione integrativa per la correzione di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, se commessi in danno del contribuente, va presentata non oltre il termine di presentazione di quella riguardante il periodo di imposta successivo, ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis*, d.P.R. n. 322 del 1998, anche con compensazione del credito eventualmente risultante; indipendentemente dal rispetto di tale termine, in caso di avvenuto pagamento di somme maggiori rispetto a quelle dovute, il contribuente può in ogni caso opporsi, in sede contenziosa, alla maggior pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, senza però poter opporre in compensazione tali somme, e può chiederne il rimborso entro il termine di quarantotto mesi dal versamento, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973.

In ogni caso, se il contribuente modifica - con una dichiarazione integrativa - le indicazioni inserite nella dichiarazione dei redditi, il termine di decadenza per l'accertamento da parte dell'Ufficio decorre, con riguardo alle modifiche apportate, dall'ultima dichiarazione e non da quella originaria (**Sez. T, n. 02922/2023, Fuochi Tinarelli, Rv. 666626-01**).

Il generale principio di emendabilità della dichiarazione si riferisce al caso e alle parti in cui l'atto riveste la natura di mera dichiarazione di scienza, mentre, nelle parti in cui esso ha carattere negoziale il contribuente è ammesso soltanto a dimostrare il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore in cui è incorso, ai sensi degli artt. 1427 e ss. c.c. (**Sez. T, n. 25575/2023, Triscari, Rv. 669000-01**, ha statuito che l'esercizio dell'opzione circa il periodo di liquidazione IVA non è

emendabile, in quanto riconducibile ad una manifestazione di autonomia negoziale; Sez. T, n. 35133/2022, Nonno, Rv. 666409-01, secondo cui, nel caso di credito d'imposta concesso al datore di lavoro per anticipi dell'imposizione sul TFR a norma dell'art. 3, commi 211-213, della l. n. 662 del 1996, l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero l'omessa compilazione dei relativi quadri non consente di beneficiare della compensazione per l'anno a cui la dichiarazione si riferisce; all'art. 1428 c.c. si riferisce anche **Sez. T, n. 11993/2023, Crivelli, Rv. 667872-01**, secondo cui la scelta di avvalersi del ravvedimento operoso *ex* art. 13 d.lgs. n. 472 del 1997 è di carattere negoziale, costituendo dichiarazione di volontà suscettibile di annullamento per errore determinante, essenziale e riconoscibile).

In riferimento alla tassazione di gruppo, si è affermato che, benché la disciplina normativa nulla preveda sul punto, la dichiarazione fiscale della società consolidata, pur non comportando la liquidazione del tributo, è comunque rettificabile e deve ritenersi implicitamente esistente l'obbligo, per la società consolidante, di correggere la dichiarazione del consolidato nel caso di sopravvenuta dichiarazione correttiva o integrativa avente ad oggetto l'imponibile dichiarato dalla consolidata, dovendosi tenere conto di modifiche che abbiano interessato i redditi delle controllate (Sez. T, n. 40048/2021, D'Orazio, Rv. 663213-01); ad ogni buon conto, in tema di rettifica ai fini IRES ed IRAP delle dichiarazioni presentate da società aderenti al cd. consolidato nazionale e mondiale - nel regime anteriore all'art. 35, comma 4, del d.l. n. 78 del 2010, conv. con modif. dalla l. n. 122 del 2010, il quale ha introdotto nel d.P.R. n. 600 del 1973 la "*Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale*" - è legittima l'emissione di una cartella di pagamento nei confronti della società consolidante conseguente alla mancata impugnazione nei termini di legge dell'avviso di accertamento "di secondo livello" ad essa notificato (Sez. T, n. 05691/2022, Gori, Rv. 663982-01).

4. Termini e modalità di presentazione.

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

Dalla citata normativa si evince che la dichiarazione tributaria è un atto recettizio, come tale efficace se e quando esso giunge nella sfera di conoscibilità dell'ufficio tributario destinatario attraverso l'attività strumentale diretta a procurarne la conoscenza legale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Spetta al contribuente, che assuma di avere regolarmente spedito all'Ufficio la propria dichiarazione dei redditi, l'onere di produrre in giudizio la copia del modello sottoscritto, corredato della prova del suo inoltro, ovvero quantomeno di esibire la ricevuta di cui all'art. 12 del d.P.R. n. 600 del 1973; solo in esito a tale produzione, compete all'Amministrazione l'onere di provare la mancata ricezione (Sez. T, n. 01876/2021, Pandolfi, Rv. 660245-01).

La dichiarazione deve essere presentata nel termine prescritto e il ritardo superiore a novanta giorni è equiparato all'omessa presentazione ai sensi dell'art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998 (in proposito, Sez. T, n. 27621/2018, D'Orazio, Rv. 650969-01).

La mancata presentazione della dichiarazione consente all'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973, di determinare induttivamente il reddito, anche ricorrendo a presunzioni "supersemplici" (prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza), che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma è comunque tenuta a considerare le componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, a determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati (Sez. T, n. 02581/2021, Fracanzani, Rv. 660477-01).

In un caso riguardante avvisi di accertamento emessi nei confronti dei soci, con metodo induttivo puro *ex* art. 39, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973 (avendo la società presentato la dichiarazione dei redditi oltre 90 giorni dopo la scadenza), la S.C. ha statuito che l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, solo in presenza dello specifico presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza (Sez. T, n. 03770/2022, D'Orazio, non massimata; sulla richiamata preclusione *ex* art. 52, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, anche Sez. T, n. 21798/2022, Pirari, Rv. 665152-01).

Analoghe conseguenze per l'omessa presentazione della dichiarazione sono previste da altre disposizioni: con riguardo all'IVA, dall'art. 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui l'inottemperanza del contribuente all'obbligo della dichiarazione annuale rende legittimo l'accertamento induttivo da parte dell'Ufficio «*sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio*» (Sez. T, n. 06610/2021, Manzon, Rv. 660818-01) e, quindi, pure di quelli esposti dal contribuente, che è onerato di provare i fatti modificativi della pretesa esercitata dall'amministrazione finanziaria mediante l'allegazione degli elementi

reddituali idonei a incidere negativamente sulla stessa, senza possibilità di supplenza attraverso un apprezzamento discrezionale operato dal giudice tributario *ex officio* (Sez. T, n. 37260/2021, Succio, Rv. 663063-01) e, per l'imposta sulle successioni, dall'art. 34 d.P.R. n. 637 del 1972, il quale consente all'Amministrazione, in caso di omessa dichiarazione, di procedere alla liquidazione d'ufficio nel termine di cinque anni dall'apertura della successione.

L'obbligatorietà della dichiarazione tributaria ne segna inequivocabilmente il carattere di atto dovuto, come si evince, peraltro, dalla previsione di sanzioni - aventi natura amministrativa e non penale (Sez. T, n. 37366/2021, D'Aquino, Rv. 663144-01) - conseguenti all'omessa presentazione o alla dichiarazione di dati inesatti.

Ad esempio, riguardo alle sanzioni per omessa dichiarazione tributaria, Sez. T, n. 11270/2022, Triscari, Rv. 664340-02, ha affermato che, in tema di IVA, la dichiarazione di cui all'art. 8, comma 3, del d.P.R. n. 542 del 1999, contenente i dati richiesti per l'istanza di rimborso, fin dal momento della sua introduzione e prima ancora della previsione di uno specifico termine per il suo espletamento, integra un presupposto della compensazione, sicché, pur non escludendo, in presenza delle altre condizioni, l'esistenza di un credito d'IVA suscettibile comunque di rimborso e non determinando conseguentemente il suo recupero da parte dell'amministrazione finanziaria, la sua omissione giustifica l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, in quanto strumentale a controlli di tipo sostanziale.

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

Così, la richiesta, in assenza dei presupposti, di rimborso IVA avanzata con la dichiarazione è sanzionata dall'art. 5, comma 5, d.lgs. n. 471 del 1997 anche dopo la modifica normativa apportata dall'art. 15, comma 1, lett. e), n. 3, del d.lgs. n. 158 del 2015, norma che realizza un fenomeno di continuità normativa ai fini dell'applicazione del principio del *favor rei*, stante la persistente illiceità del fatto tipico, integrato dall'identica condotta di richiesta di un rimborso in tutto o in parte indebito per difetto dei requisiti; infatti, le discipline, previgente e attuale, differiscono perché oggi la richiesta è contenuta in dichiarazione, mentre in passato era formulata direttamente all'agente della riscossione a prescindere dalla dichiarazione (**Sez. T, n. 20563/2023, Salemme, Rv. 668499-01**).

Così, la violazione consistente nel trattare l'operazione in inversione contabile (o *reverse charge*) come se fosse fuori campo IVA, con omissione dell'autofattura e delle conseguenti registrazioni e dichiarazioni, non

costituisce una violazione meramente formale, perché determina un *vulnus* all'azione di controllo, impedisce all'amministrazione finanziaria di verificare l'applicazione del regime fiscale dell'inversione contabile, esclude il tempestivo assolvimento dell'imposta ed incide sui tempi di esercizio del diritto alla detrazione (Sez. T, n. 01690/2022, Perrino, Rv. 663659-01).

In base alla decisione di Sez. T, n. 37051/2022, Billi, Rv. 666589-01, è irrilevante - ai fini del pagamento dell'ICI - che un terreno qualificato come edificatorio da uno strumento urbanistico comunale (PRG o PGT) venga successivamente considerato come agricolo da un piano territoriale provinciale di coordinamento (PCTP), perché esso mantiene la natura edificatoria fino a quando lo strumento comunale non abbia adottato le prescrizioni sovracomunali di carattere precettivo, sicché si devono considerare legittime le sanzioni irrogate per infedele dichiarazione.

Peraltro, in presenza di seri indizi del reato di dichiarazione infedele (con conseguente obbligo di denuncia penale ed a prescindere dalla sua effettiva comunicazione), i termini dell'accertamento tributario sono raddoppiati *ex* artt. 43, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, mentre è irrilevante che la condotta del contribuente, inizialmente violativa dei soli obblighi fiscali, nelle more del termine ordinario di decadenza del potere accertativo abbia assunto anche rilevanza penale (Sez. T, n. 29988/2022, Federici, Rv. 666028-01, ha cassato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto valido l'avviso di accertamento notificato oltre il termine di decadenza quadriennale, sebbene la condotta evasiva del contribuente fosse divenuta penalmente rilevante solo dopo la presentazione della dichiarazione, per effetto del d.l. n. 138 del 2011, che aveva abbassato la soglia dell'imposta evasa ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione infedele).

5. Controllo formale e liquidazione.

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

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

Mentre il controllo formale *ex* art. 36-*ter*, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973 consente all'Ufficio di escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti e, quindi di svolgere una, sia pur ridotta, attività istruttoria (non limitata ai dati e agli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni o già in possesso dell'anagrafe tributaria) seguita, a pena di nullità, dalla comunicazione dell'esito motivato del controllo (in funzione di garanzia e contraddittorio prima dell'iscrizione al ruolo), il cosiddetto "controllo automatizzato" *ex* art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di provvedere sulla base dei dati già in suo possesso, senza la possibilità di una diversa ricostruzione sostanziale degli elementi esposti dal contribuente (Sez. 6-T, n. 24813/2021, Cataldi, Rv. 662159-01) e con un'adeguata motivazione sugli interessi pretesi (Sez. U, n. 22281/2022, Conti, Rv. 665273-01).

In altri termini, la liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi dovuti e dei rimborsi spettanti *ex* art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 consiste in un controllo formale che viene effettuato, mediante procedure automatizzate (e, cioè, attraverso un software funzionale al rilevamento degli errori e delle omissioni), «*sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria*» - analogamente a quanto stabilito, in ambito IVA, dall'omologa disposizione dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 - e proprio tali caratteristiche segnano la principale differenza rispetto all'attività accertativa o di rettifica, in quanto il controllo automatizzato prescinde da valutazioni dell'Amministrazione, come nel caso in cui la contestazione di detrazioni e crediti (IVA) indicati dal contribuente nasca da una verifica dei dati indicati da quest'ultimo e dalle incongruenze dagli stessi risultanti (Sez. 6-T, n. 39331/2021, La Torre, Rv. 663095-01).

Se il contribuente ha modificato - con una dichiarazione integrativa - le indicazioni inserite nella dichiarazione dei redditi, il termine di decadenza per l'accertamento da parte dell'Ufficio decorre, con riguardo alle modifiche apportate, dall'ultima dichiarazione e non da quella originaria (**Sez. T, n. 02922/2023, Fuochi Tinarelli, Rv. 666626-01**); ad ogni modo, i termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento, costituiscono un obbligo della stessa P.A., ma, non ponendo un limite all'esercizio dei diritti del contribuente, non incidono sul decorso del termine di prescrizione del diritto al rimborso del credito relativo a imposte dirette ed esposto in dichiarazione (**Sez. T, n. 30768/2023, Cataldi, Rv. 669717-01**).

È principio comunemente affermato quello per cui, in tema di controllo "cartolare" della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria possa emettere la cartella di pagamento *ex* art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del

1973 - senza necessità, quindi, di instaurare il contraddittorio col contribuente - qualora la pretesa emerga dal mancato pagamento di quanto risultante dalla dichiarazione dei redditi del contribuente stesso (Sez. T, n. 18405/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661776-01).

In base a quanto statuito da **Sez. T, n. 10086/2023, Salemme, Rv. 667717-01**, qualora la dichiarazione dei redditi sia presentata per il tramite di una banca convenzionata o di un ufficio di Poste Italiane S.p.A., il termine per la notificazione della cartella di pagamento decorre dalla data della materiale consegna all'ufficio bancario o postale, momento che coincide con la presentazione, restando irrilevante l'eventuale ritardo nella trasmissione della dichiarazione all'amministrazione.

CAPITOLO III

L'ACCERTAMENTO

(di Roberto Succio)

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Accertamento con adesione - 3. Avviso di accertamento emesso o notificato "ante tempus" - 4. Accertamento e scudo fiscale - 5. Accertamento e potere di autotutela - 6. Accertamento, riassunzione della controversia e decorso del termine di prescrizione - 7. Legittimazione all'impugnazione dell'avviso di accertamento in capo all'amministratore giudiziario nel caso dell'applicazione di misure di prevenzione - 8. Legittimazione all'impugnazione del fallito - 9. Accertamento e autorizzazione all'esecuzione e utilizzazione delle informazioni derivate dalle c.d. indagini finanziarie - 10. Avviso di accertamento e obbligo di motivazione - 11. Natura di atto amministrativo dell'avviso di accertamento - 12. Notifica dell'avviso di accertamento nei confronti dell'amministratore di fatto di società e nel caso di comunione di azienda - 13. Identificazione del destinatario dell'avviso di accertamento nel caso di trasformazione societaria - 14. Notifica dell'avviso di accertamento tra vizio di tempestività dell'azione di controllo e sanatoria per raggiungimento dello scopo - 15. In generale, in ordine alla prova della notifica dell'avviso di accertamento - 16. Utilizzabilità processuale dei documenti prodotti dal contribuente nella fase di accertamento nel caso di proroga del termine per la consegna all'Ufficio - 17. Il c.d. "raddoppio dei termini" per l'accertamento - 18. Responsabilità del liquidatore a seguito dell'accertamento di debiti tributari in capo alla società - 19. Divieto di compensazione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti e termine per l'esercizio dell'attività di accertamento.

1. Premessa.

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

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

Il secondo riferimento è ad un atto, vale a dire un provvedimento amministrativo emesso e notificato dall'Amministrazione finanziaria,

suscettibile di diventare definitivo, quindi non più modificabile, nel caso in cui non sia oggetto di impugnazione giudiziale o in via alternativa di revisione a seguito di positivo esito di uno dei sub procedimenti amministrativi previsti *ex lege*, a seguito di iniziativa da parte del contribuente.

2. Accertamento con adesione.

L'accertamento con adesione trova disciplina positiva nel d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Si tratta di un istituto deflattivo del contenzioso, il quale ha come finalità quella di evitare il ricorso al processo, addivenendo a una composizione che ne scongiuri l'inizio.

L'art. 1 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 al comma 1, afferma che possono essere definiti con adesione gli avvisi di accertamento concernenti le imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Il successivo art. 6 del medesimo atto normativo prevede, poi, che il contribuente al quale sia stato notificato un atto di accertamento o di rettifica può proporre istanza di accertamento con adesione unitamente all'impugnazione (comma 2), con la conseguente sospensione per novanta giorni del termine di decadenza previsto per l'impugnazione medesima (comma 3). Si è esaminato il caso in cui tale procedura abbia riguardo a un avviso di accertamento con il quale l'Ufficio ritiene responsabile il socio liquidatore per i debiti della società, prevista dall'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; in tale caso è necessaria l'emanazione, da parte dell'Ufficio, di un vero e proprio atto accertativo, da notificare ai soggetti ritenuti responsabili, con l'indicazione delle ragioni della pretesa vantata nei loro confronti e degli elementi comprovanti l'incasso di somme o l'attribuzione di beni della società (Sez. T, n. 14570/2021, D'Orazio, Rv. 661523-01), in quanto la responsabilità per i debiti sociali è qualcosa di distinto e diverso dalla legittimazione attiva o passiva dei soci che succedono alla società estinta (Sez. T, n. 22014/2020, Castorina, Rv. 659077-01). In tale caso si è enunciato il seguente principio di diritto: «l'istituto della definizione agevolata di cui al d.lgs. n. 218 del 1997 e la conseguente sospensione dei termini di impugnazione prevista dall'art. 6 del predetto decreto legislativo trovano applicazione anche nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti al socio e/o al liquidatore di una società di capitali estinta la loro responsabilità *ex* art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 per i debiti tributari della stessa. Invero l'atto impositivo, indipendentemente dalla definitività dell'avviso di accertamento eventualmente notificato alla società e non impugnato, ha natura accertativa della menzionata responsabilità» **(Sez. T, n. 02923/2023, Nonno, Rv 666627-01).**

Con riguardo alla procedura da seguire e alla responsabilità del garante del contribuente che accede alla procedura di accertamento con

adesione, l'art. 8, comma 1 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nella formulazione in vigore dal 17 luglio 2011 al 22 ottobre 2015 disponeva che «il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto». Il successivo comma 2 consente il versamento rateale delle somme dovute e prevede, in tal caso, che l'importo della prima rata vada versato entro il termine indicato nel comma 1, e che il contribuente è tenuto a prestare garanzia per il versamento di tali somme, e a far pervenire, entro dieci giorni dal versamento, la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima rata e la documentazione relativa alla prestazione della garanzia all'ufficio, che «rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione» (comma 3).

Inoltre, il successivo art. 9 disponeva, a sua volta, che «la definizione si perfeziona con il versamento di cui all'art. 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia previsti dall'art. 8, comma 2».

In base al chiaro tenore letterale della norma, l'esecuzione di entrambi i previsti adempimenti - pagamento della prima rata e prestazione della garanzia - rappresentava in allora il presupposto fondamentale ed imprescindibile per l'efficacia della procedura, e non una mera modalità esecutiva, sicché, quando sia stata omessa la prestazione della garanzia prevista dalla legge, la procedura del concordato con adesione non può dirsi perfezionata, e dunque permane, nella sua integrità, l'originaria pretesa tributaria.

Sul punto, si è precisato di recente che in caso di mancato pagamento, da parte del contribuente, anche di una sola delle rate successive alla prima, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate può provvedere all'iscrizione a ruolo delle somme dovute a carico del contribuente, oltreché del garante, solo se quest'ultimo, invitato ad adempiere, non versa l'importo garantito entro trenta giorni, con conseguente illegittimità della cartella di pagamento emessa nei confronti del contribuente senza previa escussione del garante, a nulla rilevando, in contrario, la possibilità, riconosciuta dall'art. 1944 c.c. nei rapporti tra privati, di prevedere il beneficio della preventiva escussione del debitore principale (**Sez. T, n. 08384/2023, Salemme, Rv. 667338-01)**.

Necessariamente, il perfezionamento con esito positivo della procedura di accertamento con adesione rende allora del tutto intoccabile il rapporto tributario nel quale interviene, come prevede l'art. 3 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, secondo il cui ultimo comma l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio. Tale completa irretrattabilità di quanto

ivi accertato tra Ufficio e contribuente rende quindi parimenti irripetibili le somme versate a titolo di tale definizione.

Confermando la propria pregressa giurisprudenza, la Corte di Legittimità ha ribadito come ove il contribuente abbia aderito alla definizione dell'accertamento con adesione *ex* artt. 2 e ss. del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, la preclusione del diritto al rimborso delle somme versate a tale titolo è questione di ordine pubblico, rilevabile d'ufficio dal giudice, in ogni stato e grado del processo, senza che occorra una specifica deduzione della parte interessata a farla valere.

3. Avviso di accertamento emesso o notificato "ante tempus".

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

La funzione della disposizione è quella di consentire ai soggetti che abbiano subito tali attività di controllo in forma così evidentemente invasiva di disporre di ulteriore tempo ai fini di presentare memorie e produrre documenti all'Amministrazione finanziaria, così rispondendo ai rilievi formulati dai verificatori in tempo utile, prima che abbia luogo dell'emissione dell'avviso di accertamento con il quale viene manifestata la pretesa dell'Ufficio e in forza del quale è consentita, salvo sospensiva giudiziale, l'esecuzione provvisoria.

Con riguardo ai contribuenti destinatari di tale particolare tutela, la Corte ha chiarito che (**Sez. 6-T, n. 03300/2023, Luciotti, Rv. 666942-01)** in tema di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il termine dilatorio, di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, si applica anche alle società di fatto, essendo equiparate, ai fini delle imposte dirette, alle società in nome collettivo o alle società semplici, a seconda che esercitino o meno attività commerciali.

Evidentemente, di particolare interesse per la giurisprudenza si è rivelata quella relativa alla definizione concreta delle ragioni di urgenza che legittimano l'emissione dell'avviso di accertamento in deroga al termine di cui trattasi. La giurisprudenza ha espresso una interpretazione prudente e restrittiva dei casi in cui ciò consentito, e ha ritenuto **(Sez. 6-T, n. 03045/2023, Chiesi, Rv. 666955-01)** che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'emissione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine dilatorio, di cui all'art. 12,

comma 7, della l. n. 212 del 2000, non è giustificata dalla messa in liquidazione della società, che, non comportandone l'estinzione, non preclude l'attività di accertamento, né la soddisfazione delle eventuali ragioni creditorie dell'Ufficio.

Quanto alla natura del termine di sessanta giorni, si è affermato **(Sez. T, n. 03903/2023, Federici, Rv. 667059-01)** che il termine dilatorio previsto dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, essendo posto a garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, non è soggetto alla sospensione dei termini nel periodo feriale, prevista dall'art. 1 della l. n. 742 del 1969, che è applicabile ai soli termini processuali e non a quelli che regolamentano il procedimento amministrativo. Infatti, esso termine si colloca in un momento in cui neppure ancora esiste l'atto amministrativo suscettibile di impugnazione di fronte al giudice. Inoltre, il termine ha riguardo in concreto all'esercizio dell'attività della sola Amministrazione, al governo della quale si dirige in via esclusiva, prescrivendo un divieto di agire, la prescrizione normativa. Essa viene quindi a collocarsi nella fase anteriore a quella - eventuale - giudiziaria che ha il suo inizio tipicamente con la proposizione del ricorso da parte del contribuente.

Con riguardo alla tipologia concreta di attività di controllo il cui compiersi fa sorgere l'obbligo di concedere il termine in argomento al contribuente, la Corte ha sottolineato la concreta vis invasiva che deve avere l'attività ispettiva, in quanto avente per destinatario il contribuente che ne è effettivamente attinto **(Sez. T, n. 04726/2023, Cataldi, Rv. 666827 -01)** poiché si è ritenuto che in materia di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 decorre da tutte le possibili tipologie di verbali di accesso, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, purché le operazioni concluse costituiscano esercizio di attività ispettiva svolta dall'Amministrazione nei confronti del contribuente sottoposto a verifica e destinatario dell'accertamento, non applicandosi il medesimo termine con riferimento ad un p.v.c. redatto a conclusione dell'accesso presso una terza società che integri, rispetto al contribuente, un atto istruttorio "esterno" rispetto al procedimento accertativo che l'ha attinto direttamente.

L'importanza della tutela del contraddittorio tra Ufficio e contribuente nella fase anteriore all'emanazione dell'avviso di accertamento è stata poi sottolineata dalla pronuncia in forza della quale **(Sez. T, n. 21517/2023, Di Marzio P., Rv. 668515-01)** in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni o verifiche fiscali, l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, previsto *ex* art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000 per l'emanazione dell'avviso di

accertamento, a meno che l'Amministrazione finanziaria non provi la ricorrenza di ragioni d'urgenza, determina di per sé la nullità insanabile dell'atto impositivo, indipendentemente dalla natura del tributo accertato, sia esso armonizzato o non armonizzato.

4. Accertamento e scudo fiscale.

L'art. 13-*bis* del d.l. n. 78 del 2009, convertito dalla l. n. 102 del 2009, e l'art. 14 del d.l. n. 350 del 2001 garantiscono, in sintesi, effetti sostanzialmente premiali in termini di quantificazione dei tributi e delle sanzioni dovuti a fronte di mancata osservanza degli obblighi di legge a chi ha provveduto alla presentazione l'apposita dichiarazione riservata delle attività rimpatriate e al pagamento dell'imposta straordinaria.

Secondo una prospettazione difensiva, allora, la mera emersione di attività detenute all'estero alla data del 31/12/2008, avrebbe dovuto automaticamente garantire la messa al riparto in capo al contribuente da ogni accertamento tributario, entro i limiti delle somme scudate, purché tali attività siano state create per mezzo di redditi non dichiarati.

Di difforme avviso è invece la giurisprudenza di Legittimità **(Sez. T, n. 30776/2023, Cataldi, Rv. 669735-01)** secondo la quale l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento spettante all' Amministrazione finanziaria, come regolato dall'art. 14, comma 1, lett. a), del d.l. n. 350 del 2001, conv. con modif. dalla l. n. 409 del 2001, esclude una limitazione oggettiva - la quale si esaurisca nella mera corrispondenza quantitativa tra le somme rimpatriate e qualsiasi imponibile oggetto di possibile accertamento, come se l'importo di cui alla dichiarazione riservata possa rappresentare una sorta di franchigia opponibile, sino a concorrenza, dal contribuente all'amministrazione finanziaria, rispetto a qualunque tipologia di reddito successivamente accertato - poiché la limitazione normativa agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio richiede la dimostrazione di una concreta correlazione oggettiva tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati e, pertanto, il reddito non dichiarato, oggetto di accertamento, deve essere collegato alle somme o ai beni emersi a seguito del rimpatrio, attraverso la dimostrazione dell'astratta riconducibilità delle somme rientrate proprio al reddito contestato, il cui onere è posto a carico del contribuente.

Si ritiene, quindi, che l'art. 14, comma 1, lett. a), d.l. n. 350 del 2001 abbia natura di eccezionale misura di agevolazione per il contribuente, il quale pertanto, a fronte della specifica contestazione dell'Ufficio in ordine al verificarsi di tutti i presupposti della sua operatività, ed alla conseguente allegazione della persistenza del potere accertativo esercitato con l'avviso

controverso, ha l'onere di fornire la relativa prova. Grava allora sul contribuente, a fronte del diritto di credito dell'Amministrazione al tributo, fondato sull'allegazione di un maggior imponibile, l'onere di dimostrare che la situazione o la pendenza tributaria siano state definite con l'adempimento di tutte le prescrizioni previste dalla legge sul condono.

Sul piano sostanziale, la preclusione all'accesso a tale procedura di condono rende - per causa sopravvenuta - indebito il versamento delle somme dovute in forza di detta procedura, per titolo e ragione derivanti da essa.

Così, la Corte ha chiarito come **(Sez. T, n. 06035/2023, Angarano, Rv. 667090-01)** il contribuente che abbia pagato l'imposta straordinaria per il rimpatrio o la regolarizzazione di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato *ex* art. 13-*bis* del d.l. n. 78 del 2009, ove non abbia beneficiato degli effetti di cui all'art. 14, comma 1, del d.l. n. 350 del 2001, essendo stato già raggiunto, prima della dichiarazione di emersione, da uno degli atti contemplati dall'art. 14, comma 7, del medesimo decreto-legge ed abbia corrisposto quanto dovuto in ragione del successivo avviso di accertamento e dell'atto di irrogazione delle sanzioni, ha diritto di ripetere quanto versato a titolo di imposta straordinaria.

5. Accertamento e potere di autotutela.

L'istituto dell'autotutela è stato introdotto nel diritto tributario, in origine, dall'art. 68 del d.P.R. 27 marzo 1992, n. 287 (poi abrogato, a partire dal 25 aprile 2001, dall'art. 23 del d.P.R. 26 marzo 2001, n. 107) e poi disciplinato dall'art. 2-*quater* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla l. 30 novembre 1994, n. 656, ed infine, in attuazione di quest'ultima disposizione, codificato dal relativo Regolamento procedurale approvato con d.m. Finanze 11 febbraio 1997, n. 37.

L'Amministrazione finanziaria, a norma dell'art. 2 del Regolamento può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, nelle ipotesi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, la cui tipologia è individuata, in modo non tassativo, dallo stesso art. 2, comma 1, del d.m. n. 37 del 1997.

Sul punto, la Corte ritiene con giurisprudenza costante, recentemente ribadita (**Sez. T, n. 25659/2023, Federici, Rv. 669038-01)** che il contribuente il quale richieda all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo o un provvedimento sanzionatorio, divenuti definitivi, non può limitarsi alla deduzione, ormai preclusa, di eventuali vizi dell'atto, ma è tenuto a prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione

dello stesso; ne consegue che, contro il diniego opposto dall'Amministrazione all'esercizio del potere di autotutela, può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria.

6. Accertamento, riassunzione della controversia e decorso del termine di prescrizione.

Si è posta la questione interpretativa riguardante l'estinzione del giudizio sull'avviso di accertamento per mancata riassunzione, con riguardo all'esercizio dell'azione di riscossione oltre il termine di decadenza di cui all'art. 25, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 602 del 1973.

La Corte ha quindi chiarito che ove la definitività dell'avviso di accertamento derivi dall'estinzione del processo per mancata riassunzione e non si formi, dunque, alcun giudicato sulla pretesa impositiva, si applicano i termini di prescrizione e decadenza, decorrenti dall'estinzione del giudizio, propri dell'attività di riscossione, e non già quello decennale *ex* art. 2953 c.c. **(Sez. T, n. 35907/2023, Picardi, Rv. 669886-01).** Tale pronuncia si pone in continuità con la considerazione già espressa dalla Corte di Legittimità riguardante l'*actio iudicati* di cui all'art. 2953 c.c., che si riferisce esclusivamente alle sentenze di condanna o alle pronunce che comunque riconoscano la legittimità dell'atto impositivo contestato (Sez. U, n. 25790/2009, Merone, Rv. 610561-01)) secondo la quale il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c., che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta *actio iudicati*, mentre, se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dall'art. 20 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario.

7. Legittimazione all'impugnazione dell'avviso di accertamento in capo all'amministratore giudiziario nel caso dell'applicazione di misure di prevenzione.

In caso di soggezione a sequestro di prevenzione del patrimonio del contribuente, la cognizione del giudice ordinario nel procedimento previsto dagli artt. 57 ss. del d.lgs. 6 settembre 2011 n. 159 per l'accertamento e la soddisfazione in ambito concorsuale dei creditori

anteriori non esclude la cognizione del giudice tributario sulla legittimità formale e sostanziale dell'atto impositivo, i cui presupposti siano maturati in data anteriore all'adozione della misura di prevenzione.

La Suprema Corte ha evidenziato, altresì, che in questo specifico ambito, l'esigenza di una pronunzia definitiva del giudice tributario sul fondamento e/o sulla entità della pretesa impositiva è ancor più accentuata dalla previsione dell'art. 56, comma 4, del d.lgs. 6 settembre 2011 n. 159, a tenore del quale la domanda di ammissione al passivo concorsuale per i crediti risultanti da atti aventi data certa anteriore al sequestro preventivo non interrompe la prescrizione, né impedisce la maturazione di termini di decadenza nei rapporti tra il creditore e l'indiziato o il terzo intestatario dei beni. Pertanto, l'adozione di una misura di prevenzione non inibisce l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'ente impositore e, per conseguenza, non esonera l'amministratore giudiziario della società prevenuta dall'impugnazione dell'atto impositivo dinanzi al giudice tributario.

Alla luce di tali considerazioni la Corte ha di conseguenza ritenuto **(Sez. T, n. 27215/2023, Billi, Rv. 669043-01)** che l'adozione di una misura di prevenzione non inibisce l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'ente impositore e, conseguentemente, non esonera l'amministratore giudiziario della società prevenuta dall'impugnazione dell'atto impositivo dinanzi al giudice tributario, al fine di contestare l'*an* e/o il *quantum* della pretesa fiscale, i cui presupposti siano insorti in epoca antecedente alla misura di prevenzione; infatti, la cognizione in materia del giudice della prevenzione è pur sempre limitata - come per il giudice del fallimento - all'accertamento dell'idoneità del titolo e della collocazione del credito tributario nell'ambito del passivo concorsuale.

8. Legittimazione all'impugnazione del fallito.

Con un autentico *révirement* di sensibile importanza, le Sezioni Unite della Corte **(Sez. U, n. 11287/2023, Stalla, Rv. 667457-01)** hanno sancito che qualora i presupposti di un rapporto tributario si siano formati prima della dichiarazione di fallimento, il contribuente dichiarato fallito a cui sia stato notificato l'atto impositivo può impugnarlo, *ex* art. 43 l.fall., a condizione che il curatore si sia astenuto dall'impugnazione, assumendo un comportamento oggettivo di pura e semplice inerzia, indipendentemente dalla consapevolezza e volontà che l'abbiano determinato; l'insussistenza di detto stato di inerzia comporta, per il fallito, il difetto della capacità processuale di impugnare l'atto impositivo, vizio suscettibile di essere rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo.

La pronuncia in oggetto ha sottolineato tra l'altro il carattere pubblicistico dell'obbligazione tributaria, in forza del quale il rapporto giuridico d'imposta basato su presupposti antecedenti alla sentenza dichiarativa - fermi gli obblighi formali e dichiarativi gravanti sul curatore - permane in capo al debitore anche in costanza della procedura fallimentare e pur dopo la sua chiusura, potendo esso condizionare (a seconda dell'esistenza ed entità dell'esposizione debitoria tributaria e di tutte le circostanze che la caratterizzano) il futuro rapporto con l'Amministrazione Finanziaria quanto, ad esempio, a valutazione della personalità del contribuente ed a sua affidabilità fiscale complessiva *ex* art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997, così come ad *an* e *quantum* delle sanzioni pecuniarie amministrative applicabili.

L'orientamento in argomento è stato confermato e seguito dalla Sezione Tributaria, secondo la quale, specularmente rispetto al principio sopra detto - quindi a conferma del medesimo **(Sez. T, n. 36241/2023, Angarano, Rv. 669881-01)** - in caso di rapporto d'imposta i cui presupposti si siano formati prima della dichiarazione di fallimento, ove il curatore si sia attivato in sede giurisdizionale avverso l'avviso di accertamento, il fallito non è legittimato ad impugnare la sentenza sfavorevole, ancorché il curatore non abbia proposto gravame, non sussistendo il presupposto dell'inerzia assoluta.

A ulteriore precisazione, con riguardo alla puntuale identificazione del soggetto legittimato alla proposizione del ricorso, si è chiarito che **(Sez. T, n. 20913/2023, Salemme, Rv. 668611-01)** qualora una società in liquidazione sia stata dichiarata fallita, l'avviso di accertamento notificato nella fase di liquidazione antecedente alla declaratoria di fallimento, in ipotesi di inerzia da parte del curatore, è impugnabile (in base al principio affermato proprio da **Sez. U, n. 11287/2023, Stalla, Rv. 667457-01)** dalla società in persona del liquidatore e non del suo precedente legale rappresentante.

9. Accertamento e autorizzazione all'esecuzione e utilizzazione delle informazioni derivate dalle c.d. indagini finanziarie.

Gli artt. 32, comma 1, n. 7, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 51, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 attribuiscono agli Uffici finanziari il potere di chiedere alle banche, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento o del direttore regionale dell'Agenzia delle entrate, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, del comandante regionale, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata.

L'autorizzazione *de qua*, nonostante il *nomen iuris* adottato, esplica una funzione organizzativa, incidente esclusivamente nei rapporti tra uffici

e non richiede motivazione sicché la sua mancata allegazione ed esibizione all'interessato non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite, che può derivare solo dalla sua materiale assenza e sempre che ne sia derivato un concreto pregiudizio per il contribuente e che tale pregiudizio sia certo ed effettivo, tale da inficiare il risultato finale del procedimento.

Venendo più specificamente all'esame delle conseguenze in caso di irregolarità della stessa, la Corte ha ritenuto **(Sez. T, n. 01306/2023, De Rosa, Rv. 666723-01)** che in tema di accertamento dell'IVA, l'autorizzazione prescritta dall'art. 51, comma 2, n. 7 del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo, applicabile "ratione temporis", risultante dalle modifiche introdotte dall'art. 18, comma 2, lett. c e d, della l. 30 dicembre 1991, n. 413) ai fini dell'espletamento delle indagini bancarie, risponde a finalità di mero controllo delle dichiarazioni e dei versamenti d'imposta e non richiede alcuna motivazione; pertanto, la mancata esibizione della stessa all'interessato non comporta né l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite dall'Ufficio o dalla Guardia di Finanza, né implica, in assenza di previsioni specifiche, l'inutilizzabilità dei dati acquisiti, potendo l'illegittimità essere dichiarata soltanto nel caso in cui dette movimentazioni siano state acquisite in materiale mancanza dell'autorizzazione, e sempre che tale mancanza abbia prodotto un concreto pregiudizio per il contribuente.

10. Avviso di accertamento e obbligo di motivazione.

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento è sancito dall' art. 56 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo il quale l'atto amministrativo deve includere gli elementi essenziali della pretesa tributaria, in modo da risultare idoneo a mettere il contribuente nelle condizioni di contestarne efficacemente l' '*an*' ed il '*quantum debeatur*'.

L'art. 7 della l. n. 212 del 2000, anche dopo le modiche di cui al d.lgs. n. 219 del 2023, prevede comunque da tempo e in via generale per tutti gli atti tributari, che gli atti impositivi dell'Agenzia delle Entrate che siano autonomamente impugnabili devono essere motivati e, se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto del contribuente, questo deve essere allegato, a meno che non ne venga riportato il contenuto essenziale e la motivazione indichi espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

Con particolare riferimento agli interessi richiesti nell'avviso di accertamento, va ricordata la chiarezza dei criteri fissati *ex lege*, alla luce dei quali tali accessori sono facilmente determinabili *ex post* - con una semplice operazione aritmetica - sulla base del mero ammontare delle maggiori

imposte liquidate. La Corte, sul punto, ha ritenuto (**Sez. T, n. 28742/2023, Lo Sardo, Rv. 669249-01)** che in tema di avviso di accertamento o di liquidazione di maggiori imposte dovute dal contribuente, l'obbligo di motivazione relativo alla pretesa per interessi è assolto attraverso l'indicazione dell'importo monetario richiesto, della relativa base normativa - che può anche essere desunta implicitamente dalla specifica individuazione della tipologia e della natura degli accessori reclamati ovvero dal tipo di tributo cui accedono - e della decorrenza dalla quale sono dovuti, senza necessità di indicare i singoli saggi periodicamente applicati o le modalità di calcolo.

11. Natura di atto amministrativo dell'avviso di accertamento.

Si è posta la questione in ordine alla possibile rilevanza della data di notifica dell'avviso di accertamento ai fini della determinazione della pendenza del giudizio, onde determinare l'applicazione dell'art. 327 c.p.c. nella sua formulazione vigente anteriormente alle modifiche introdotte dalla l. n. 69 del 2009 che ha ridotto (per i giudizi instaurati prima del 4 luglio 2009) la riduzione del termine per l'impugnazione della sentenza non notificata da un anno a sei mesi dal deposito della stessa.

La soluzione dipende invero, secondo la Corte, dalla natura giuridica dell'atto in argomento, **(Sez. T, n. 04824/2023, Di Marzio P., Rv. 666763-01)** che va identificata in quella di atto amministrativo, in quanto espressione della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, e non di atto processuale o comunque funzionale al processo, poiché l'instaurazione del procedimento giurisdizionale non si correla all'emissione di un atto impositivo o alla sua notificazione al contribuente, bensì alla proposizione del ricorso innanzi alla Corte di giustizia tributaria.

12. Notifica dell'avviso di accertamento nei confronti dell'amministratore di fatto di società e nel caso di comunione di azienda.

La giurisprudenza di Legittimità conferma il suo orientamento rigoroso, vale a dire rispettoso dei requisiti formali e conoscibili dai terzi secondo le forme di pubblicità previste alla legge, nella identificazione dei notificatari dell'avviso di accertamento la cui rilevanza resta centrale e dirimente.

In argomento, infatti, si è sancito **(Sez. T, n. 04823/2023, Di Marzio P., Rv. 666762-01)** che proprio l'amministratore di fatto di una società di persone non è legittimato a ricevere la notificazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, perché l'atto impositivo deve essere consegnato alla persona che rappresenta l'ente

secondo la legge, ai sensi dell'art. 145, comma 1, c.p.c.; peraltro, l'amministratore di fatto non può lamentare la lesione del proprio diritto di difesa per non aver ricevuto personalmente, da parte dell'ente impositore, la notificazione di un atto idoneo all'istaurazione del contraddittorio preventivo, in quanto si deve ritenere che fosse comunque a conoscenza di ogni vicenda riguardante la società.

Con argomentare logico coerente e specularmente logico, la Corte ha anche chiarito che **(Sez. T, n. 25008/2023, D' Aquino, Rv. 669072-01)** l'amministratore di una s.r.l. trasformata in comunione di azienda è legittimato a ricevere la notificazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società sino al momento di decadenza dalla carica, da individuarsi alla scadenza del termine di sessanta giorni dall'iscrizione nel Registro delle imprese della cancellazione della società trasformanda, poiché nel periodo antecedente, nonostante l'iscrizione della delibera di trasformazione eterogenea, l'operazione è un fatto puramente interno, che non produce effetti nei confronti dei terzi.

13. Identificazione del destinatario dell'avviso di accertamento nel caso di trasformazione societaria.

L'art. 2498 c.c. dispone che con la trasformazione, l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti anche processuali dell'ente che ha effettuato la trasformazione.

La notificazione di un avviso che contesti fatti gestionali verificatisi *ante* trasformazione deve necessariamente e correttamente essere intestato e notificato al soggetto risultante dalla trasformazione, in quanto soggetto subentrato in tutti i diritti e obblighi anteriori alla trasformazione.

In tale senso si è pronunciata la giurisprudenza della Corte **(Sez. T, n. 29119/2023, Giudicepietro, Rv. 669271-01)** secondo la quale l'avviso di accertamento emesso e notificato nei confronti della società contribuente, nella forma risultante successivamente ad un'operazione di trasformazione societaria, è valido anche ove la verifica fiscale si riferisca a periodi ad essa antecedenti, poiché la trasformazione non comporta l'estinzione di un soggetto e la creazione di un altro, ma solo la modifica della struttura e dell'organizzazione dell'ente, lasciandone immutata l'identità soggettiva.

Ne è discesa in questo caso la cassazione la sentenza impugnata, che aveva ritenuto invalidi gli avvisi di accertamento emessi e notificati nei confronti di una s.r.l., sebbene la verifica fiscale fosse riferita ad un periodo di imposta in cui l'ente, prima di un'operazione di trasformazione, aveva la forma di s.a.s.

14. Notifica dell'avviso di accertamento tra vizio di tempestività dell'azione di controllo e sanatoria per raggiungimento dello scopo.

È ormai *ius receptum*, in forza della a suo tempo intervenuta pronuncia massimamente nomofilattica sul punto (Sez. U, n. 40543/2021, Crucitti, Rv. 663252-01) l'affermazione secondo la quale in materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e degli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi d'imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, trova sempre applicazione, a ciò non ostando né la peculiare natura recettizia di tali atti, né la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli elementi necessari ai fini della notifica dell'atto e non quella, eventualmente successiva, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente.

Precisando i contorni di tale affermazione, con riguardo a una particolare fattispecie, la Corte ha ora puntualizzato ulteriormente che **(Sez. T, n. 26385/2023, Hmeljak, Rv. 668896-01)** l'impugnazione di un avviso notificato regolarmente, ma oltre il termine di decadenza previsto, in materia doganale, dagli artt. 84 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (c.d. testo unico delle leggi doganali o TULD) e 221 del Reg. CEE n. 2913 del 1992, non è idonea a sanare le irregolarità relative ad un precedente avviso di identico contenuto, notificato entro tale termine ma invalidamente, e non determina la reviviscenza del potere accertativo dell'amministrazione, poiché, non avendo il contribuente impugnato l'atto invalidamente notificato, non può operare la sanatoria per raggiungimento dello scopo.

15. In generale, in ordine alla prova della notifica dell'avviso di accertamento.

Come è noto, la prova del perfezionamento del procedimento della notificazione a mezzo posta è assolta dal notificante mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, poiché, una volta pervenuto all'indirizzo del destinatario, l'atto deve ritenersi a lui ritualmente consegnato. Opera infatti la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., fondata sulle univoche e concludenti circostanze, integranti i requisiti di cui all'art. 2729 c.c., della spedizione e dell'ordinaria regolarità del servizio postale, e superabile solo ove il destinatario medesimo dimostri di essersi trovato, senza colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione, come nel caso in cui sia fornita la prova che il plico in realtà non conteneva

alcun atto al suo interno ovvero conteneva un atto diverso da quello che si assume spedito (in argomento Sez. T, n.16528/2018, Condello, Rv. 649227-02, in tema di notifica a mezzo posta della cartella esattoriale).

Applicando tale principio alla analoga fattispecie che riguarda la notifica dell'avviso di accertamento, la Corte ha ritenuto **(Sez. T, n. 34765/2023, Giudicepietro, Rv. 669847-01)** che anche in tema di notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo, la prova del perfezionamento è assolta mediante la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata, salvo che il destinatario dimostri di essersi trovato, senza colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione, non essendo invece necessario il deposito dell'originale o della copia autentica dell'avviso di accertamento.

16. Utilizzabilità processuale dei documenti prodotti dal contribuente nella fase di accertamento nel caso di proroga del termine per la consegna all'Ufficio.

L'invito da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, a fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare - in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria - un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, sì da evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, rimanendo legittimamente sanzionata l'omessa o intempestiva risposta con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa.

Il contribuente può conseguire una deroga all'inutilizzabilità solo ove ricorrano le condizioni di cui all'art. 32, comma 5, del medesimo d.P.R.

In fattispecie peculiare, ma tutt'altro che infrequente, in cui l'Ufficio aveva concordato con la contribuente un nuovo termine per completare la documentazione documentale, lo stesso ha da un lato negato l'utilizzabilità dei documenti tempestivamente prodotti entro tale data; dall'altro li ha menzionati negli avvisi di accertamento emessi nei confronti della contribuente, sia pure svilendone il contenuto effettivo, con una condotta intrinsecamente contraddittoria.

La Corte ha rilevato la plateale violazione dei princìpi di lealtà e di buona fede, oltre che di piena e leale collaborazione tra contribuente e Fisco, presidiati dall'art. 10 della l. n. 212 del 2000, statuendo che **(Sez. T, n. 00957/2023, Guida, Rv. 666612-01)** se il termine concesso al contribuente per la produzione documentale, di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 (*ratione temporis* vigente), viene prorogato su accordo delle parti, i documenti prodotti entro tale nuovo termine sono pienamente

utilizzabili nel processo tributario, senza alcuna necessità del rispetto delle indicazioni procedurali di cui al quinto comma dell'art. 32 citato (allegazione dei documenti al ricorso introduttivo e contestuale dichiarazione di mancato adempimento per causa non imputabile); e ciò a maggior ragione nell'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia inserito la documentazione all'interno della motivazione degli avvisi di accertamento, sia pure solo per svilirne il contenuto.

17. Il c.d. "raddoppio dei termini" per l'accertamento.

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

Va ricordato che in seguito l'art. 2, commi 1 e 2, del d.lgs. 3 agosto 2015, n. 128, ha limitato il raddoppio dei termini di accertamento per violazioni penali solo ai casi in cui la denuncia è effettivamente presentata e trasmessa all'autorità giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento, e, in seguito, dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. 28 dicembre 2015, n. 208, che hanno, tra le altre disposizioni, eliminato la fattispecie del raddoppio dei termini ordinari; la prima modifica, infatti, in virtù dell'apposita norma di salvaguardia prevista dall'art. 2, d.lgs. n. 128 del 2015, non si applica alle violazioni punibili constatate in processi verbali notificati prima del 2 settembre 2015 e seguite dalla notifica di atti impositivi entro il 31 dicembre 2015.

Quanto alla seconda modifica, invece, il regime transitorio previsto dal d.lgs. n. 208 del 2015, per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 - secondo cui il raddoppio dei termini di accertamento, quali stabiliti dal secondo periodo del comma 132, opera, nel caso delle indicate violazioni penali, solo a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'Amministrazione finanziaria entro il termine stabilito nel primo periodo del medesimo comma 132 - riguarda solo le fattispecie non regolate dal precedente regime transitorio, cioè i casi in cui non sia stato notificato un atto impositivo (o di irrogazione di sanzioni) entro il 2 settembre 2015, in quanto, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 128 del 2015, sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi

di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore di tale decreto.

Confermando la consolidata giurisprudenza della Corte sul punto, si è ulteriormente ribadito **(Sez. T, n. 20409/2023, La Rocca, Rv. 668286-01)** che per il raddoppio dei termini *ex* artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nel sistema normativo vigente ante modifiche del 2015, è sufficiente l'emersione di elementi da cui derivi l'obbligo di presentazione di denuncia penale e non rilevano i successivi esiti dell'accertamento né il fatto che gli atti impositivi siano fondati su elementi privi di rilevanza penale, salvo che non emerga un uso pretestuoso o strumentale della disposizione, al solo fine di fruire, ingiustificatamente, di un più ampio termine.

18. Responsabilità del liquidatore a seguito dell'accertamento di debiti tributari in capo alla società.

In argomento, con sentenza resa a Sezioni Unite **(Sez. U, n. 32790/2023, Crucitti, Rv. 669631-01)**, la Corte ha stabilito che, in materia di responsabilità del liquidatore *ex* art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, «la preventiva iscrizione a ruolo del credito tributario societario non costituisce condizione necessaria per la legittimità dell'atto di accertamento emesso, ai sensi del quinto comma dello stesso art. 36, nei confronti del liquidatore, il quale, in sede di ricorso avverso tale avviso, potrà contestare, innanzi agli organi della giustizia tributaria, la sussistenza dei presupposti dell'azione intrapresa nei suoi confronti ivi compresa la debenza di imposte a carico della società».

Si è così affermata e ribadita l'assoluta autonomia dell'obbligazione del liquidatore, *ex* art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, rispetto al debito tributario della società. Essa fonda il suo su fatto proprio, *ex lege*, di natura civilistica e non tributaria, in quanto il debito tributario della società costituisce solo mero presupposto fattuale di tale responsabilità. Le Sezioni Unite richiamate, in particolare, ritenendo che i profili di incertezza concettuale e di incoerenza sistematica evidenziati dall'ordinanza remittente potevano trovare una soluzione attraverso una parziale rimeditazione dell'orientamento tradizionale e l'eliminazione della contraddittorietà rinveniente dalla posizione intermedia tra le due teorie opposte, quella autonoma e quella dipendente, assunta dalla giurisprudenza di questa Corte, hanno ribadito l'assoluta autonomia dell'obbligazione del liquidatore, *ex* art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, rispetto al debito tributario della società, il quale costituisce solo mero presupposto fattuale di tale responsabilità. Il liquidatore è allora chiamato

a rispondere di una sua specifica condotta se da essa derivi l'inadempimento dell'obbligo proprio del liquidatore di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute sia per il periodo della liquidazione, sia per quelli anteriori.

Inoltre, la specifica condotta che fa sorgere la responsabilità si articola in due fattispecie di negligenza tipizzate normativamente: la prima è costituita dal mancato rispetto dell'ordine di graduazione nella destinazione dell'attivo, se da ciò derivi danno all'Erario che non riceve il dovuto in base al detto ordine e all'attivo disponibile; la seconda è costituita dal fatto che il mancato pagamento delle imposte è causato dall'assegnazione di beni sociali ai soci o agli associati prima di aver soddisfatto il creditore erariale, beni che vengono così indebitamente sottratti all'attività della liquidazione.

Dette condotte, da cui sorge la responsabilità del liquidatore, non hanno natura tributaria perché sono estranee alla realizzazione di fatti indice di capacità contributiva e riguardano l'adempimento degli obblighi propri del liquidatore di società, che appartengono alla sfera del diritto civile, sicché si tratta di responsabilità di natura civilistica e fa riferimento alla responsabilità risarcitoria verso il creditore che l'art. 1218 c.c. pone in capo al debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta, e rinvia al parametro della normale diligenza di cui all'art. 1176 c.c. in base al quale valutare la responsabilità del liquidatore. In sintesi, nel momento in cui sorge la debenza dell'imposta, ancorché non riscuotibile, il liquidatore è chiamato, con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico, a compiere quanto necessario per avere l'attivo occorrente per pagare l'imposta; sul piano giuridico, la sua responsabilità rispetto all'obbligo del diligente versamento delle imposte non nasce per i fatti per cui sorge l'obbligazione tributaria.

Va allora esclusa ogni ipotesi di sussidiarietà di tale tipo di responsabilità, in quanto la stessa non implica coobbligazione con i debiti tributari, né una forma di responsabilità per successione a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese *ex* art. 2495 c.c.

Ne deriva che anche che i presupposti della responsabilità, ivi necessariamente compresa l'esistenza a carico della società di imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori, debbono essere accertati dall'Amministrazione con atto motivato e tale atto è quindi impugnabile anche sotto detto profilo di fronte al giudice tributario: è in tale sede, pertanto, e non al di fuori di essa, che la certezza del debito della società dovrà essere acquisita nei confronti del liquidatore, il quale potrà ivi esercitare pienamente il proprio diritto di difesa, contestando la sussistenza dei presupposti della propria responsabilità invocata dall'Erario.

19. Divieto di compensazione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti e termine per l'esercizio dell'attività di accertamento.

Ci si è chiesti se le due nozioni (credito inesistente e credito non spettante) abbiano, effettivamente, un oggetto differente e, in tal caso, quali siano i caratteri distintivi. Infatti, con riguardo alla condotta di indebito utilizzo in compensazione da parte del contribuente di un "credito inesistente" ovvero "non spettante", è ravvisabile un regime giuridico differente a seconda dell'una o dell'altra fattispecie, derivandone differenti conseguenze sotto svariati profili riferiti all'azione di controllo e alla procedura di accertamento.

Quanto alla prima questione, va premesso che l'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dall'art. 15, d.lgs. 24/09/2015 n. 158, ha fornito, per la prima volta, una esplicita definizione positiva di credito inesistente stabilendo che «Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

Accanto a tale definizione, il legislatore, al comma 4 dell'art. 13 cit., parimenti modificato dalla novella del 2015 di cui si è appena detto sopra, ha fornito una autonoma definizione della nozione di credito non spettante, individuato con la locuzione «utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti».

Nell'esercizio della propria attività interpretativa, la Corte ha ritenuto che le condotte rilevanti, ai fini della sussistenza di un "credito inesistente", sono quelle caratterizzate da profili abusivi, occulti o fraudolenti, che, in quanto tali, sono rilevabili solamente attraverso riscontri di coerenza contabile del modello di versamento e non meramente cartolari poiché non emergenti dalle dichiarazioni presentate (o da esse falsamente emergenti) o dal mero raffronto con i relativi modelli di versamento. Questa conclusione è coerente con la ratio dell'intervento legislativo del 2008, volto a perseguire, a fronte di una condotta particolarmente insidiosa, riscontrabile solo in sede di verifica e non con meri riscontri formali (in ipotesi, anzi, forieri di esiti errati), il duplice convergente scopo di fornire all'Amministrazione finanziaria un maggior tempo per gli accertamenti (perché di maggiore complessità) e, al contempo, di differenziare il trattamento sanzionatorio (tributario) rispetto a condotte di particolare offensività.

La novella di cui al d.lgs. n. 158 del 2015 con riguardo ai crediti inesistenti - pur in concreto volta a definire la fattispecie sanzionatoria -

non ha dunque innovato ma, più congruamente, si è limitata a fornire chiarezza, anche formale, al dato normativo rispetto ai contenuti già esistenti con riguardo all'azione di accertamento dell'Ufficio, precisando i requisiti per l'applicazione del regime più rigoroso.

Al termine di un percorso argomentativo e motivazionale analitico e complesso, la Corte nella massima composizione nomofilattica ha quindi definitivamente chiarito **(Sez. U, n. 34419/2023, Fuochi Tinarelli, Rv. 669633-01)** che in tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di otto anni, di cui all'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 - allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972. Ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento.

Pertanto, anche anteriormente all'intervento operato con il d.lgs. n. 158 del 2015, solamente a fronte della ricorrenza di entrambe le suddette condizioni il credito doveva - nella fattispecie - essere considerato inesistente e poteva trovare applicazione, per l'accertamento della condotta di indebita compensazione di crediti inesistenti, il più lungo termine di otto anni di cui all'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008 e la sanzione prevista dal successivo comma 18.

CAPITOLO IV

L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

(di Annachiara Massafra)

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

1. Premessa.

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

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

Medesima *ratio* deflattiva ha l'istituto dell'acquiescenza, anch'esso disciplinato dal d.lgs. n. 218 del 1997 (art. 15), come ribadito da Sez. T, n. 11497/2018, Delli Priscoli, Rv. 648024-01, per la quale esso può operare, proprio in ragione della detta finalità, anche in relazione ad addebiti dotati di autonoma rilevanza, ancorché ricompresi in un unico avviso di accertamento. La scelta discrezionale dell'Amministrazione finanziaria circa la pluralità di addebiti in unico atto di accertamento non può difatti precludere al contribuente la possibilità di agire dinanzi al giudice tributario per contestarne alcuni ed al tempo stesso di accedere, per altri, all'istituto di carattere premiale di cui al citato art. 15.

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

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

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

Dal 2002 al 2008 seguirono ulteriori modifiche ed integrazioni.

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

All'interno del d.lgs. n. 218 del 1997 fu poi inserito, dal citato d.l. n. 112 del 2008, l'art. 5-*bis*, in tema di accertamento con adesione al processo verbale di constatazione, successivamente abrogato, dall'art. 1, comma 637, lett. c), n. 2), della l. 23 dicembre 2014, n. 190, pur continuando ad applicarsi la relativa disciplina per i verbali di constatazione consegnati entro il 31 dicembre 2015.

Ulteriori interventi normativi si sono susseguiti sino al 2017.

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

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

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

Nel 2019, con l'art. 4-*octies*, introdotto nel d.l. 30 aprile 2019, n. 34, in sede di conversione (ad opera della l. 28 giugno 2019, n. 58), è stato disciplinato l'«obbligo di invito al contraddittorio», con disposizioni che trovano applicazione con riferimento agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020. È stato in particolare aggiunto nell'art. 5 del d.lgs. n. 218 del 1997 il comma 3-*bis*, in forza del quale, in deroga al termine

ordinario, qualora tra la data di comparizione (di cui al comma 1, lett. b, dello stesso art. 5) e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni. Oltre alla modifica del successivo art. 6, comma 2 (nel quale il riferimento non è più al precedente art. 5 bensì ai precedenti artt. 5 e 5-*ter*), l'art. 4-*octies* del d.l. n. 34 del 2019 ha poi introdotto nel d.lgs. n. 218 del 1997 l'art. 5-*ter*, disciplinante proprio l'«invito obbligatorio» (al contraddittorio).

3. Ambito di applicazione.

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

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

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

Relativamente alle «altre imposte indirette», cioè quelle diverse dall'IVA, la definizione mediante accertamento con adesione ha normativamente effetto relativamente ai beni ed ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia, o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione, con esclusione di adesioni parziali riguardanti singoli beni o diritti contenuti nello stesso atto, denuncia o dichiarazione ed il valore definitivo vincola l'Ufficio, limitatamente ai detti tributi, ad ogni ulteriore effetto. Nel caso in cui un atto contenga più disposizioni non derivanti necessariamente le une dalle altre, per loro intrinseca natura, ciascuna costituisce comunque oggetto di definizione come se fosse un atto distinto, nel caso di soggezione ad autonoma imposizione (art. 3, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 218 del 1997).

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

Il procedimento per irrogazione delle sanzioni è invece del tutto autonomo rispetto al procedimento di accertamento dei tributi ed è soggetto unicamente all'applicazione degli artt. 16-18 del d.lgs. n. 472 del 1997. Ne consegue, per Sez. T, n. 20864/2020, Nonno, Rv. 659048-01, che l'istituto dell'accertamento con adesione di cui al d.lgs. n. 218 del 1997 non trova applicazione nel caso di atto di contestazione delle sanzioni, anche se emesso contestualmente ad un avviso di accertamento relativo ai tributi cui le sanzioni si riferiscano, sicché l'eventuale proposizione dell'istanza non sospende il termine per la sua impugnazione.

La disciplina in esame, e quindi anche la sospensione del termine di impugnazione *ex* art. 6, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, opera solo ove l'istanza di accertamento con adesione sia presentata nei confronti di un atto accertativo e non anche a seguito di liquidazione *ex* art. 36-*bis*, d.P.R. n. 600 del 1973, non essendo questa fondata su una ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione, ma su un mero controllo formale effettuato con procedure automatizzate (Sez. T, n. 18397/2020, Nicastro, Rv. 658869-01).

La predetta sospensione è poi applicabile anche se l'istanza di accertamento con adesione è presentata dal socio (e/o dal liquidatore) di una società di capitali estinta, al quale l'amministrazione finanziaria contesti la responsabilità per i debiti tributari sociali *ex* art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto l'atto impositivo, indipendentemente dalla definitività dell'avviso di accertamento eventualmente notificato alla società e non impugnato, ha natura accertativa della menzionata responsabilità (**Sez. T, n. 02923/2023, Nonno, Rv. 666627-01**).

Con riferimento al reddito d'impresa, ha chiarito Sez. T, n. 20200/2020, Di Marzio P., Rv. 658933-01, l'accertamento con adesione concluso nei confronti di una società di persone, diversamente dall'accertamento tributario sottoposto al vaglio giurisdizionale, non si estende automaticamente all'accertamento consequenziale nei confronti dei soci (nella specie, divenuto inoppugnabile quanto al maggior reddito conseguito personalmente dal contribuente), in difetto di un'espressa previsione legislativa e stante la finalità della procedura stragiudiziale, volta ad evitare il contenzioso mediante strumenti equitativi che importano una riduzione degli importi altrimenti dovuti.

In caso di accertamento nei confronti dei soci che non hanno partecipato all'accertamento con adesione coinvolgente una società di

persone, l'Erario deve però procedere al recupero per trasparenza ai sensi dell'art. 5, comma 1, T.U.I.R. sulla base di detto accertamento.

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

Ai fini dell'individuazione dell'ambito di applicazione dell'istituto rileva la sua differenza coni la cd. *voluntary disclosure*. Quest'ultima, introdotta dall'art. 1 della l. n. 186 del 2014 mediante l'inserimento, nel testo del d.l. n. 167 del 1990, conv. con mod. dalla l. n. 227 del 1990, degli artt. 5-*quater* e 5-*septies*, quantunque si perfezioni nelle forme dell'accertamento con adesione mediante versamento delle somme dovute in base all'invito di cui all'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 218 del 1997, costituisce istituto autonomo e diversamente conformato dal primo, in quanto non presuppone una contestazione dell'Amministrazione; non ha scopo deflattivo; si concretizza nell'esposizione volontaria al Fisco, da parte del contribuente, della propria situazione debitoria, con instaurazione del contraddittorio soltanto eventuale; presenta peculiari modalità di versamento delle somme dovute (**Sez. T, n. 02964/2023, Cortesi, Rv. 667069-01**).

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

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

La definizione dell'accertamento con adesione su istanza del contribuente determina quindi l'intangibilità della pretesa erariale oggetto del "concordato" intervenuto tra le parti, sicché, ha chiarito Sez. 6-T, n. 20577/2019, Luciotti, Rv. 654970-01, risulta normativamente esclusa per il contribuente la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della "transazione", il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato.

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

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

In merito Sez. T, n. 29036/2021, Triscari, Rv. 662596-01, ha ulteriormente precisato che qualora il verbale di constatazione presenti dei contenuti eterogenei, indicando sia contestazioni di carattere sostanziale sia profili che attengono ad un'eventuale attività istruttoria di accertamento, l'adesione del contribuente al contenuto integrale del verbale va riferita solo alla parte di esso che può dare luogo ad un accertamento parziale e, dunque, alla richiesta di una maggiore imposta. Sicché, con l'impugnazione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale può essere fatta valere solo la mancata corrispondenza tra la maggiore imposta dovuta, secondo quanto emerge nel processo verbale di constatazione, e l'importo indicato nell'atto di definizione.

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

A riguardo, Sez. T, n. 26109/2020, Guida, Rv. 659876-02, confermando un orientamento già affermato in sede di legittimità, ha fornito risposta negativa, non essendo l'accertamento con adesione soggetto ad impugnazione, in forza dei citati artt. 2 e 3. Il fatto che sia

preclusa ogni impugnazione, per ogni causa, necessariamente comporta l'ovvia conseguenza dell'improponibilità di istanze di rimborso di quanto versato a perfezionamento dell'accordo, le quali non costituirebbero altro che una surrettizia forma di impugnazione di quest'ultimo, che deve ritenersi intangibile, in conformità alla ratio dell'istituto, connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico all'immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo. Con detta istanza si finirebbe infatti col mettere in discussione la sussistenza o la misura dell'obbligazione fiscale interessata dall'intervenuta adesione, laddove le relative somme, una volta versate, non possono più essere messe in discussione attraverso richieste di rimborso, con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso (conforme, *ex plurimis*, Sez. T, n. 13129/2018, De Masi, Rv. 648473-01; Sez. T, n. 20732/2010, Virgilio, Rv. 614691-01).

Sez. T, n. 23224/2022, De Rosa, Rv. 665487-01**,** ha ulteriormente specificato che l'accertamento definito con adesione non è suscettibile di impugnazione, né risulta integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, in considerazione della *ratio legis* sottesa all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, volta a pervenire alla intangibilità dell'accordo, conformemente alla finalità dell'istituto connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico all'immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo; ne deriva che, una volta che dette somme siano state versate, esse non possono più essere messe in discussione, con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso.

Sempre in quest'ottica si colloca Sez. T, n. 25497/2022, Salemme, Rv. 665744-01, la quale ha osserva che in materia tributaria, una volta che sia stato definito l'accertamento con adesione, ai sensi del d.lgs. n. 218 del 1997, con fissazione anche del "*quantum debeatur*", al contribuente non resta che eseguire l'accordo, mediante il versamento di quanto da esso previsto, risultando normativamente esclusa la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato. È, quindi, inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento proposto dopo la firma del concordato fiscale. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza che aveva accolto l'appello dell'amministrazione finanziaria in ragione dell'avvenuta conclusione del concordato fiscale, con conseguente declaratoria di inammissibilità dell'impugnazione proposta dalla società contribuente avverso l'avviso di accertamento).

Circa i rapporti tra l'istituto in esame, in relazione agli effetti del suo perfezionamento, e i principi ispiratori dei rapporti tra Amministrazione e

contribuente, Sez. T, n. 12372/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661196-02, ha ritenuto lesiva del principio di collaborazione e buona fede la condotta dell'Ufficio che, dopo aver emesso, in base alla proposta accettata dal contribuente, gli atti di accertamento con adesione per alcune annualità di imposta, proceda, repentinamente, senza motivazione e nonostante il tempestivo e regolare adempimento degli atti già emanati, all'emissione per le restanti annualità, pure oggetto della proposta, di avviso di accertamento per l'originaria pretesa, sicché, in relazione al legittimo affidamento sulla regolare definizione della procedura di accertamento con adesione, è inesigibile la maggiore pretesa costituita dalla differenza tra gli importi concordati e quelli richiesti.

Sotto il profilo processuale, infine, **Sez. T, n. 35879/2023, Angarano, Rv. 669937-01,** ha affermato che, se il contribuente ha aderito alla definizione dell'accertamento con adesione *ex* artt. 2 e ss. d.lgs. n. 218 del 1997, la preclusione del diritto al rimborso delle somme versate a tale titolo è questione di ordine pubblico, rilevabile d'ufficio dal giudice, in ogni stato e grado del processo, senza che occorra una specifica deduzione della parte interessata a farla valere.

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

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

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

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

L'istanza di accertamento con adesione spedita a mezzo posta, in busta chiusa e senza avviso di ricevimento, è tempestiva, anche ai fini della decorrenza del termine di sospensione di cui innanzi, purché l'invio avvenga entro il sessantesimo giorno dalla notifica dell'atto impositivo. Tuttavia, ha continuato Sez. T, n. 18426/2021, Perrino, Rv. 661801-01, qualora la notificazione dell'istanza non vada a buon fine per ragioni non imputabili al notificante, quest'ultimo, appreso dell'esito negativo, per conservare gli effetti collegati alla spedizione, deve riattivare il processo notificatorio con immediatezza e svolgere con tempestività gli atti necessari al suo completamento, in difetto, alcun effetto potendosi riconoscere alla originaria spedizione.

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

Sempre sotto il profilo procedurale Sez. T, n. 15430/2022, D'Angiolella, Rv. 664605-01, ha osservato che qualora il termine di sospensione di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, cada in un giorno festivo, non si applica il principio della proroga di diritto al successivo giorno non festivo di cui all'art. 155, comma 4, c.p.c., atteso che il decorso di detto termine non comporta l'acquisto o la perdita di un diritto o la decadenza dall'esercizio di una facoltà, essendo volto solo a garantire al contribuente uno *spatium deliberandi* finalizzato a valutare l'opportunità di proporre la relativa istanza.

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

Ne consegue, per Sez. 6-5, n. 14227/2020, Conti, Rv. 658526-01, che la proposizione tempestiva dell'istanza di adesione da parte del singolo socio, al quale sia stato notificato l'accertamento riguardante la società, non è idonea a rimettere in termini quest'ultima rispetto all'istanza di adesione dalla stessa non tempestivamente formulata, determinando la definitività dell'accertamento, diversamente da quanto accade invece in caso di tempestiva istanza di adesione proposta dal socio con riguardo al reddito di partecipazione allo stesso imputato per trasparenza, avendo egli,

in tal caso, autonomo interesse ad attivare tale modalità alternativa di possibile definizione del contenzioso tributario, ancorché la società non si sia avvalsa della medesima opzione quanto al reddito ad essa contestato.

In merito ai peculiari rapporti tra l'istituto in esame ed il sequestro è invece intervenuta Sez. T, n. 29487/2021, D'Orazio, Rv. 662598-01.

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

6. La produzione degli effetti.

Entro venti giorni dalla redazione dell'accordo di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 218 del 1997, deve essere eseguito, ai fini del perfezionamento della procedura di definizione, il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione ovvero, in caso di versamento rateale, il versamento della prima rata (art. 8, commi 1 e 2, d.lgs. cit.). Entro i successivi dieci giorni il contribuente è tenuto a far pervenire la quietanza dell'avvenuto pagamento all'Ufficio, il quale gli rilascia quietanza dell'avvenuto pagamento oltre che copia dell'atto di accertamento con adesione (comma 3 dell'art. 8 cit.).

Circa il perfezionamento della procedura de qua, Sez. T, n. 25115/2020, Triscari, Rv. 659500-01, ha ribadito il consolidato orientamento per il quale il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia (fino a quando normativamente richiesta) non costituiscono una semplice modalità di esecuzione della procedura ma un presupposto fondamentale e imprescindibile di efficacia della stessa, completandosi in tal modo la fattispecie del concordato; conseguentemente, quando essi difettino, la procedura del concordato con adesione non si perfeziona e la pretesa tributaria permane nella sua integrità (in senso conforme anche Sez. T, n. 02161/2019, Dell'Orfano, Rv. 652270-01, e Sez. T, n. 26681/2009, Carleo, Rv. 610861-01).

Sez. T, 08384/2023, Salemme, Rv. 667338-01, ha statuito che in caso di mancato pagamento, da parte del contribuente, anche di una sola delle rate successive alla prima, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate può provvedere all'iscrizione a ruolo delle somme dovute a carico del contribuente, oltreché del garante, solo se quest'ultimo, invitato ad adempiere, non versa l'importo garantito entro trenta giorni, con conseguente illegittimità della cartella di pagamento emessa nei confronti del contribuente senza previa escussione del garante, a nulla rilevando, in contrario, la possibilità, riconosciuta dall'art. 1944 c.c. nei rapporti tra privati, di prevedere il beneficio della preventiva escussione del debitore principale.

Proprio con riferimento alla rateizzazione, Sez. T, n. 02420/2021, Maisano, Rv. 660483-01, ha applicato alla materia in esame il principio per cui, in tema di tributi, l'istanza di rimborso prevista dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 deve essere presentata nel termine di decadenza di due anni dal giorno in cui la pretesa dell'amministrazione finanziaria si è resa definitiva, termine che, nell'ipotesi di adempimento rateale, decorre da ciascuno dei pagamenti e non dalla data dell'ultima quota del pagamento frazionato. Nella fattispecie, difatti, il termine di decadenza decorreva dalla definizione dell'accertamento, perfezionatasi con il versamento della prima rata.

L'art. 23, commi 17 e 18, del d.l. n. 98 del 2011, conv. con modif., dalla l. n. 111 del 2011, però, nel modificare la disciplina di cui agli artt. 8 e 9 del d.lgs. n. 218 del 1997, ha eliminato l'obbligo di prestare la garanzia fideiussoria, nel caso di somme dovute, per effetto dell'accertamento con adesione, con versamento rateale e per importi superiori a cinquantamila euro, solo dalla data della sua entrata in vigore. Ne consegue, per Sez. T, n. 16646/2020, Triscari, Rv. 658668-01, che, per il periodo anteriore, ove non sia stata versata, nei termini previsti, la prima rata e sia stata omessa la richiesta fideiussione, la procedura adesiva, in difetto di detti presupposti imprescindibili, non può dirsi perfezionata, con conseguente legittima iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto permanendo, nella sua integrità, l'originaria pretesa tributaria.

Proprio con riferimento ai rapporti tra l'istituto in esame e la polizza fideiussoria è intervenuta Sez. T, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-01.

Essa, in particolare, ha ribadito che la controversia tra la società assicuratrice che abbia rilasciato al contribuente una polizza fideiussoria *ex* art. 38-*bis*, d.P.R. n. 633 del 1972 a garanzia dell'adempimento delle obbligazioni assunte in seno ad accertamento con adesione in ambito IVA, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997 (nel testo originario vigente *ratione temporis*), e l'Amministrazione finanziaria che intenda escutere la garanzia, allegando l'inadempimento del contribuente, è

devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario, avendo ad oggetto un rapporto di diritto privato. Tuttavia, ove il giudizio sia stato introdotto dinanzi al giudice tributario, e si sia formato il giudicato interno sulla giurisdizione di questi, l'efficacia vincolante di tale giudicato non si estende al merito della lite, sicché esso non impedisce alla S.C. di qualificare come rapporto privatistico quello intercorrente tra l'assicuratore e l'erario, e sottoporlo alla relativa disciplina.

Quanto agli effetti, l'accertamento con adesione da parte dell'ex socio e liquidatore di società di capitali già estinta e cancellata dal registro delle imprese in epoca anteriore all'emanazione dell'atto impositivo è valido ed efficace e determina l'intangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato tra le parti, risultando conseguentemente esclusa per il contribuente la possibilità di impugnare tale accordo o l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia ma solo a garanzia del Fisco, fino all'integrale pagamento dell'obbligazione scaturente dal concordato (Sez. T, n. 26109/2020, Mondini, Rv. 669876-01).

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

L'accertamento con adesione, in particolare, avendo natura di concordato tra l'amministrazione ed il contribuente, ed essendo pertanto caratterizzato dal carattere volontario dell'adesione, non può che avere efficacia che nei confronti del solo soggetto che tale adesione ha prestato, dovendo escludersi che possa acquisire valore, anche indiretto, nei confronti di chi abbia impugnato l'atto impositivo fondato sul valore accertato con adesione in relazione ad un diverso soggetto. A ciò consegue, ha proseguito, Sez. T, n. 18351/2021, Di Marzio P., Rv. 661771-01, che l'estensione degli effetti dell'accertamento con adesione relativo ad altri coobbligati può ammettersi solo *in bonam partem* ed in assenza di una espressa volontà contraria del contribuente.

Secondo Sez. T, n. 14568/2021, Giudicepietro, Rv. 661466-01, infine, l'accertamento con adesione, pur essendo il risultato di un accordo tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, costituisce una forma di esercizio del potere impositivo, non assimilabile, in quanto tale, ad un atto di diritto privato. Ne consegue che esso non ha natura di atto amministrativo unilaterale, né di contratto di transazione, stante la disparità delle parti e l'assenza di discrezionalità in ordine alla pretesa tributaria, ma configura un accordo di diritto pubblico, il quale, in ragione di ciò, non è soggetto alle disposizioni del codice civile in tema di transazione, ma alla speciale disciplina pubblicistica contenuta nel d.lgs. n. 218 del 1997, avente carattere cogente siccome afferente all'obbligazione tributaria, ai suoi presupposti e alla base imponibile.

Deve infine evidenziarsi in merito al valore del verbale redatto nell'ambito del procedimento di accertamento per adesione e sottoscritto sia dall'Amministrazione finanziaria, sia dal contribuente, Sez. T, n. 06391/ 2022, Catallozzi, Rv. 663986-01, ha chiarito che esso costituisce un documento utilizzabile a fini probatori nel giudizio tributario anche in caso di mancato perfezionamento del procedimento, atteso che tale circostanza non fa venir meno la valenza dell'atto quale documento e la sua riconducibilità, in assenza di contestazioni sul punto, alla volontà delle parti che lo hanno sottoscritto, ferma restando la libertà del giudice di valutare la rilevanza e attendibilità delle circostanze ivi rappresentate.

CAPITOLO V

LA RISCOSSIONE

(a cura di Stefano Pepe)

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

1. Premessa.

La riscossione è la fase finalizzata a consentire all'Erario di incassare i tributi e soggiace al principio di tipicità, in quanto gli obblighi di versamento in capo ai contribuenti ed i poteri di riscossione da parte dell'Amministrazione finanziaria, seguono procedure stabilite dalla legge.

Ciò si correla all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria che, pertanto, non può estinguersi, ad esempio, per novazione o per remissione di debito, mentre l'estinzione per compensazione è contemplata dalla legge solo in fattispecie di carattere eccezionale.

Fatte tali necessarie premesse, in materia di riscossione, la fonte normativa principale è costituita dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), che prevede vari tipi di riscossione.

Il primo è la riscossione spontanea, che si realizza mediante versamento diretto di quanto dovuto da parte del contribuente. Nell'ambito di tale forma di riscossione rientra, in primo luogo, la ritenuta diretta, prevista dall'art. 2 del d.P.R. cit., ossia quella effettuata alla fonte, a titolo di acconto o di imposta, dalla P.A. quando corrisponde compensi ad un contribuente (ad esempio, a titolo di stipendio).

Il secondo tipo di riscossione è la ritenuta ordinaria, che si ricollega al fenomeno della «sostituzione» di cui all'art. 64 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: in questo caso il sostituto d'imposta non coincide con il soggetto creditore dell'imposta (lo Stato) sicché, una volta effettuata la ritenuta sulla somma versata al sostituito, egli è tenuto a versare la ritenuta stessa all'Erario.

Il terzo tipo di riscossione è il versamento diretto, consistente nel pagamento dell'imposta, da parte del contribuente o del sostituto,

all'Agente della riscossione o alla Tesoreria provinciale dello Stato in ragione di un obbligo di legge. Tale forma di riscossione trova applicazione, tra l'altro, per i versamenti degli acconti e dei saldi delle imposte sui redditi indicate nella dichiarazione, delle relative addizionali e dell'IRAP, per i versamenti periodici e a saldo dell'IVA e per le ritenute, cosiddette ordinarie, operate dai sostituti d'imposta.

Distinta forma di riscossione è quella che avviene sulla base di atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, ovvero la cd. riscossione mediante ruoli (cfr. artt. 10 e seguenti d.pr. n. 602 del 1973). Le iscrizioni a ruolo presuppongono un titolo che le giustifichi, quali: l'avviso di accertamento (nelle ipotesi diverse da quelle di seguito indicate in cui esso non è esecutivo), la dichiarazione del contribuente, il provvedimento sanzionatorio.

Le ipotesi di iscrizione a ruolo sono: il mancato versamento da parte del contribuente delle somme dovute in conseguenza della notifica dell'atto impositivo; a seguito di controlli formali dai quali risulta una somma maggiore da pagare; quando ci sono imposte da riscuotere su redditi soggetti a tassazione separata.

Con riferimento a tale forma di riscossione, occorre considerare che l'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122, ai fini della concentrazione della riscossione nell'accertamento, ha previsto che l'avviso di accertamento in materia di imposte dirette, IVA e IRAP ed il connesso provvedimento di irrogazione di sanzioni costituiscono titoli per l'esecuzione forzata in luogo della cartella di pagamento, con il risultato del venir meno, in tali ipotesi, del ruolo. Nello stesso senso ha disposto l'art. 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 in tema di tributi locali.

Consegue da ciò che l'avviso di accertamento, prima solo impositivo, diventa, pertanto, titolo esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica al contribuente, con conseguente esclusione della necessità dell'emissione di una successiva cartella di pagamento, dovendo l'agente della riscossione procedere ad espropriazione forzata sulla base dell'avviso di accertamento esecutivo o impo-esattivo, «con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo» (art. 29, comma 1, lett. e)).

Con riferimento a tale procedimento Sez. T, n. 01321/2022, D'Angiolella, Rv. 663747-02 ha affermato che «In tema di riscossione coattiva, alla luce della particolare struttura dell'atto "impoesattivo" di cui all'art. 29, del d.l. n. 78 del 2010, conv. dalla l. n. 122 del 2010, per cui l'avviso di accertamento, prima solo impositivo, diventa titolo esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica al contribuente, senza necessità dell'emissione di una successiva cartella di pagamento, e considerando che

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

Il riportato quadro normativo dovrà tenere conto dell'art. 18 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111 di riforma fiscale.

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

In ragione di quanto sopra, l'art. 18, nell'ambito della revisione del sistema nazionale della riscossione, prevede, tra l'altro, di:

- incrementarne l'efficienza e di semplificarlo, anche attraverso l'individuazione di un nuovo modello organizzativo, con trasferimento all'Agenzia delle entrate delle funzioni e delle attività ora svolte dall'AdeR;

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

- modificare le condizioni di accesso ai piani di rateizzazione, con l'obiettivo di stabilizzare a 120 rate mensili (pari a dieci anni) il numero

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Attività di riscossione mediante ruolo.

Nell'ipotesi in cui l'adempimento del credito impositivo non avvenga in modo spontaneo, l'Amministrazione finanziaria può portare ad esecuzione lo stesso mediante:

- le forme della esecuzione forzata nei casi in cui l'avviso di accertamento costituisce titolo esecutivo;
- l'iscrizione a ruolo del credito tributario (conseguente da dichiarazione o avviso di accertamento non esecutivo) e successiva notifica della cartella esattoriale (che costituisce titolo esecutivo).

Il documento che viene prodotto dall'Amministrazione finanziaria, per il tramite del concessionario di riscossione, a supporto dell'istanza di riscossione viene definito ruolo. Il ruolo è oggi lo strumento principale per la riscossione coattiva delle entrate dello Stato e degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici.

La normativa di riferimento si rinviene nel (d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dal d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della l. 28 settembre 1998, n. 337).

In particolare, con il termine «*ruolo*» ed «*estratto di ruolo*» si indicano due documenti tra loro differenti da un punto di vista sostanziale.

Il ruolo è espressamente previsto dall'art. 10, lett. b), del d.P.R. n. 602 del 1973: esso è «l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario», laddove il successivo art. 11 sancisce che «nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi», precisando l'art. 12, che l'ufficio competente «forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi l'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce».

Nel ruolo devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione; «il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato» e «con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo», cioè costituisce titolo esecutivo.

Dai riprodotti dati normativi discende che il "ruolo" è un atto amministrativo impositivo (fiscale, contributivo o di riscossione di altre entrate allorché sia previsto come strumento di riscossione coattiva delle stesse) proprio ed esclusivo dell'"ufficio competente" (cioè dell'ente

creditore impositore), quindi "atto" che, siccome espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi tipico sia quanto alla forma che quanto al contenuto sostanziale (cfr. le norme sopra richiamate laddove si precisa che esso deve indicare le "somme dovute" in "riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento" o, "in mancanza" di questo, la "motivazione" del debito).

In quanto titolo esecutivo, il ruolo sottoscritto dal capo dell'ufficio o da un suo delegato, *ex* art. 24 d.P.R. n. 602 del 1973, viene consegnato «al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce», esso pertanto non solo è atto proprio ed esclusivo dell'ente impositore (mai del concessionario della riscossione), ma, nella progressione dell'iter amministrativo di imposizione e riscossione, precede ogni attività del concessionario, della quale costituisce presupposto indefettibile.

Il concessionario della riscossione, a sua volta, in forza del ruolo ricevuto, redige «in conformità al modello approvato» (oggi dall'Agenzia delle Entrate) «la cartella di pagamento» (che, per il secondo comma dell'art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973, «contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata») e provvede (ai sensi del successivo art. 26) alla «notificazione della cartella di pagamento» al debitore.

Sez. U, n. 34981/2023, Federici, Rv. 669660-05, si sono occupate della questione afferente alla procedura di recupero transfrontaliero di crediti tributari mediante assistenza tra Stati membri dell'Unione europea ed hanno affermato che essa non è soggetta a termini di decadenza. In particolare, il Collegio ha affermato il principio secondo cui «In tema di recupero del credito tributario di altro stato dell'Unione europea, la disciplina sulla mutua assistenza prevista dal d.lgs. n. 149 del 2012 - attuativo della Direttiva 2010/24/UE - comporta che, una volta formatosi il titolo uniforme per l'esecuzione in un altro Stato membro, il decorso di un quinquennio dalla data di esigibilità del credito nello Stato richiedente non determina alcuna decadenza o prescrizione, verificandosi unicamente il venir meno dell'obbligo dello Stato italiano di prestare assistenza in favore del diverso Stato membro richiedente». Ed invero, nell'ambito dell'Unione europea, il recupero dei crediti risultanti da dazi e imposte è assicurato dalla mutua assistenza, ora disciplinata dalla Direttiva 2010/24/UE del Consiglio, attuata in Italia con d.lgs. 14 agosto 2012, n. 149. Ai fini del recupero di crediti tributari, la direttiva prevede lo strumento del cd. titolo uniforme per l'esecuzione in un altro Stato membro, idoneo al recupero coattivo di crediti già accertato dall'autorità dello Stato richiedente. Il titolo uniforme è automaticamente efficace nello Stato membro adito, senza necessità di alcun atto di riconoscimento (art.

12, par. 1, della Direttiva). Il credito oggetto della domanda di recupero deve pertanto essere trattato come un credito dello Stato membro adito, che procederà al recupero in forza delle procedure contemplate dalla normativa interna (art. 13 della Direttiva e art. 8 del d.lgs. n. 149 del 2012). La richiesta di recupero richiede come unica condizione che il credito o il titolo non siano contestati nello Stato membro in cui l'autorità richiedente ha sede. Nel caso affrontato dalla Corte, il ricorrente aveva assunto che fosse intervenuta la decadenza dall'anzidetta procedura di recupero transfrontaliero del credito tributario, in quanto inutilmente decorsi i cinque anni dall'esecutività del titolo, ovvero dall'acquisizione del cd. titolo uniforme, come prescritto dall'art. 12 del d.lgs. n. 149 del 2012. Diversamente, le Sezioni unite hanno osservato che, anche se l'art. 12 c. 2 prescrive che «L'assistenza per le richieste di informazioni, di notifica, per il recupero dei crediti […] non ha luogo se il periodo intercorrente […] è superiore a cinque anni», tale termine non è affatto un termine di decadenza, ostando a ciò l'assenza di una specifica previsione in tal senso. Peraltro, l'art. 18 c. 2 della Direttiva, per la cui attuazione è stato emanato il d.lgs. n. 149 del 2012, depone per un diverso significato di tale termine, poiché afferma che l'inutile decorso del quinquennio non comporta affatto la decadenza, ma, più semplicemente, il venir meno dell'"obbligo" di cooperazione al recupero transfrontaliero del credito tributario. Pertanto, resta nella mera discrezione dello Stato membro adito procedere ugualmente nell'assistenza in favore dello Stato membro richiedente: ove a ciò si determini, nessuna decadenza potrà essere eccepita. Trattasi, quindi, non già di un termine procedimentale, previsto a pena di invalidità del processo di recupero coattivo del credito in uno Stato diverso da quello titolare del credito tributario, ma un limite oltre il quale gli Stati UE possono ritenersi svincolati dall'obbligo di esecuzione, nel proprio territorio, di titoli formati in un altro Stato oltre cinque anni prima.

Tornando all'esame delle norme che prendono in considerazione il ruolo e la cartella di pagamento, assume rilievo l'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale elenca espressamente tra gli "atti impugnabili" (quindi da impugnare necessariamente per evitare la cristallizzazione irreversibile di quel determinato momento del complessivo iter di imposizione e/o riscossione), alla lett. d) del primo comma, «il ruolo e la cartella di pagamento», mentre la seconda parte del primo comma dell'art. 21 del medesimo d.lgs. n. 546 dispone espressamente che «la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo».

Da tali disposizioni si evince pertanto che: il ruolo è atto che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della cartella di pagamento; è atto impugnabile; il termine iniziale per calcolare i sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato (fissati

espressamente a "pena di inammissibilità" dalla prima parte del medesimo art. 21 per l'impugnazione di qualsiasi atto impugnabile) coincide con quello della notificazione della cartella di pagamento; entro il suddetto termine pertanto il debitore, giusta i principi generali, a seconda del suo interesse, può impugnare entrambi gli atti ("ruolo" e "cartella di pagamento") contemporaneamente ovvero anche solo uno dei due che ritenga viziato, con l'ovvio corollario che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti e quindi che la nullità della cartella di pagamento non comporta necessariamente quella del ruolo mentre la nullità del ruolo determina necessariamente la nullità anche della cartella, questa essendo giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, "dipendente" dallo stesso.

Per quanto attiene all'ambito di operatività della riscossione mediante ruolo, l'art. 17 del d.lgs. n. 46 del 1999 dispone che «1. Salvo quanto previsto dal comma 2, si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici. 2. Può essere effettuata mediante ruolo affidato ai concessionari la riscossione coattiva delle entrate delle regioni, delle province, anche autonome, dei comuni e degli altri enti locali, nonché quella della tariffa di cui all'articolo 156 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152. 3. Continua, comunque, ad effettuarsi mediante ruolo la riscossione delle entrate già riscosse con tale sistema in base alle disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto. 3-*bis*. Il Ministro dell'economia e delle finanze può autorizzare la riscossione coattiva mediante ruolo di specifiche tipologie di crediti delle società per azioni a partecipazione pubblica, previa valutazione della rilevanza pubblica di tali crediti. 3-*ter*. In caso di emanazione dell'autorizzazione di cui al comma 3-*bis*, la società interessata procede all'iscrizione a ruolo dopo aver emesso, vidimato e reso esecutiva un'ingiunzione conforme all'articolo 2, primo comma, del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639». un'ingiunzione conforme all'articolo 2, primo comma, del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639».

Nell'ambito della riscossione mediante ruolo, vanno distinti ruoli provvisori e definitivi. Con i primi viene iscritta parte delle somme dovute dal contribuente con i secondi la totalità delle imposte, sanzioni ed interessi dovuti. I ruoli provvisori si fondano su atti aventi natura precaria destinati ad essere confermati o annullati in tutto o in parte. Diversamente, i ruoli definitivi vengono formati nei casi in cui vi sia una sostanziale certezza in ordine alla sussistenza del credito dell'Amministrazione, come accade qualora il debito d'imposta risulti direttamente dalla dichiarazione

del contribuente (dichiarazione dei redditi, sostituti d'imposta, IVA, ecc.) o da un avviso di accertamento divenuto definitivo, in quanto non impugnato entro i termini da parte del contribuente.

I ruoli provvisori, invece, sono formati, nelle ipotesi nelle quali il credito non possa ragionevolmente ritenersi consolidato, in presenza di avvisi di accertamento impugnati dal contribuente e non ancora definiti con sentenza passata in giudicato.

In virtù dell'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973, i tributi corrispondenti agli imponibili accertati ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi (ma non le sanzioni), sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli importi corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati. L'art. 15, dunque, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione a ruolo in base ad accertamenti non definitivi, consente la riscossione del tributo - nella misura di un terzo della sorte capitale - nella c.d. fase amministrativa, mentre l'art. 68 d.lgs. n. 546 del 1992 regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario.

Va precisato che, per effetto dell'art. 19 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, l'art. 15 si applica alle sole imposte sui redditi e che **Sez. T, n. 36278/2023, Penta, Rv. 669882-01** ha affermato che «In tema di contenzioso tributario, la disposizione di cui all'art. 68, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 (relativa al pagamento dei tributi in pendenza del processo), facendo riferimento ai soli "casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo", non si applica all'imposta comunale sugli immobili (ICI), dal momento che per tale tributo non opera l'istituto della riscossione frazionata (previsto dall'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973, abrogato dall'art. 37 del d.lgs. n. 46 del 1999), con conseguente legittimità dell'emissione della cartella di pagamento per l'intero, anche nel corso del giudizio d'impugnazione del relativo avviso di accertamento».

È, comunque, evidente la natura cautelare di tali disposizioni volte a garantire l'Erario, nel caso di pericolo di mancata riscossione delle imposte, di poter azionare il relativo potere anche in pendenza di un contenzioso circa la loro effettiva debenza.

Il legislatore ha, poi, previsto i "ruoli straordinari" formati dall'Amministrazione finanziaria ogni qual volta sussista fondato pericolo per la riscossione. L'art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 dispone che in deroga all'art. 15 (iscrizione a titolo provvisorio), nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo. Ai sensi dell'art. 11, comma 3, dello stesso decreto, l'iscrizione nei ruoli straordinari avviene quando vi è fondato pericolo per la riscossione. L'iscrizione nei ruoli straordinari è, dunque, un'attività finalizzata a tutelare il credito

erariale e si pone quale attività di tipo eccezionale rispetto alla normale iscrizione a titolo provvisorio (articolo 15) delle somme in base ad accertamenti non definitivi.

2.1 Ruolo ed estratto del ruolo e tutela giurisdizionale del contribuente.

Il "documento" denominato "estratto di ruolo", tale indicato dallo stesso concessionario che lo rilascia, non è, diversamente dal ruolo, previsto da nessuna disposizione normativa. Esso - che viene formato (quindi consegnato) soltanto su richiesta del debitore - costituisce un elaborato informatico formato dell'esattore sostanzialmente contenente gli elementi della cartella, quindi ,anche gli elementi del ruolo afferente quella cartella (resta sempre) solo un "documento" (un "elaborato informatico contenente gli elementi della cartella, quindi unicamente gli elementi di un atto impositivo formato dal concessionario della riscossione, che non contiene (né, per sua natura, può contenere) nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta (per tale distinzione v. Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01).

L'art. 3-*bis* (Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo) del d.l. 21 ottobre 2021 n. 146 inserito dalla legge di conversione 17 dicembre 2021 n. 215 ha previsto che «1. All'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente: «4-*bis*. L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalida-mente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-*bis* del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione». Per effetto di tale disposizione l'estratto di ruolo non è impugnabile, se no a specifiche condizioni: pregiudizio per la partecipazione a procedura di appalto; blocco di pagamenti da parte della pubblica amministrazione; perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

La S.C. (Sez. U, n. 26283/2022, Perrino, Rv. 665660-01), chiamata ad interpretate il suindicato disposto normativo, ha affermato che la

contestazione del ruolo e/o delle cartelle tramite l'impugnazione dell'estratto di ruolo - per la differenza tra il ruolo e l'estratto del ruolo vedi Sez. U, n. 19704/2015, De Iasi, Rv. 636309-01 - è una azione di accertamento negativo, cioè volta a richiedere al Giudice di accertare che il debito a ruolo è decaduto. Il processo tributario, invece, ha in sé una azione impugnatoria (precisamente è una azione costitutiva, estintiva o modificativa), pertanto quella di accertamento è improponibile in tale sede. In buona sostanza, il modello del giudizio tributario si fonda sull'esistenza di un atto del fisco da impugnare, l'estratto di ruolo non è un atto impugnabile ("elaborato informatico", Sez. U, n. 19704/2015, cit.) e il ruolo, in esso contenuto, non ha una sua realtà materiale se non nella cartella. Da questo ragionamento discende che nel caso di impugnazione dell'estratto del ruolo difetta l'interesse ad agire (inteso come il vantaggio concreto ed attuale che vuole conseguire il contribuente). È ammissibile tale interesse ad agire solo se vi sia un pregiudizio, come una notifica di una intimazione ad agire oppure un pignoramento in corso (oppure, per i processi non tributari, che sia maturata la prescrizione dopo la notifica della cartella). In questo caso, però, già vi è la tutela postuma: impugnare l'atto successivo alla notifica della cartella per contestare la non notifica della cartella stessa.

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

2.2 Le diverse forme di riscossione coattiva, questioni processuali.

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

Con riferimento al tema della sospensione giudiziale dell'esecuzione *ex* art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, **Sez. T, n. 21824/2023, Succio, Rv. 668517-01** ha affermato che «In tema di esecuzione esattoriale, la sospensione giudiziale *ex* art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 arresta temporaneamente la possibilità per il creditore di agire *"in executivis"* e

preclude all'amministrazione finanziaria e all'agente della riscossione la notificazione della cartella di pagamento e il compimento di ogni ulteriore atto diretto a far proseguire l'esecuzione, la quale deve "medio tempore" arrestarsi; ne deriva che, qualora l'iscrizione a ruolo sia avvenuta anteriormente a detta sospensione, non va dato corso agli atti successivi, inclusa la notifica della cartella che veicola il ruolo o la presa in carico, dovendo l'amministrazione viceversa adottare tutti i provvedimenti interni di segno e direzione contrari alla prosecuzione dell'esecuzione, in attesa della pronuncia sul merito della lite o della revoca della sospensione giudiziale». Nella specie, alla società contribuente, ricorrente in cassazione dopo duplice soccombenza nei gradi di merito, era stata contestata la fittizietà del rapporto, documentato al solo fine di poter fruire di un credito d'imposta, poi revocato. Prima che fosse disposta, ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 la sospensione giudiziale dell'atto impugnato, l'Ufficio aveva effettuato l'iscrizione a ruolo a titolo straordinario, ai sensi degli artt. 11 e 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973. La notifica della cartella di pagamento era avvenuta successivamente al provvedimento cautelare.

La Corte ha affermato l'illegittimità della cartella, notificata nonostante la concessione della sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, anche se l'iscrizione a ruolo è stata effettuata in un momento precedente. In ragione di ciò la concessione della sospensione giudiziale relativa all'avviso di accertamento non incide solo sull'esecuzione, ma anche sulla possibilità di iscrivere a ruolo e quindi notificare la cartella. La Corte afferma che l'iscrizione nei ruoli straordinari a seguito di accertamento non definitivo, prevista in caso di fondato pericolo per la riscossione, ha natura di misura cautelare e non può sopravvivere alla pronuncia di merito di annullamento dell'avviso di accertamento, anche se non ancora passata in giudicato. Viene in tal modo sancito l'obbligo, per l'Amministrazione finanziaria, di rispettare il comando giudiziale; ciò indipendentemente dall'esito della lite in quanto, l'Ufficio, venuto a conoscenza dell'ordinanza cautelare di sospensione, avrebbe dovuto adottare senza indugio il provvedimento di sgravio.

Sotto il profilo della giurisdizione del giudice tributario Sez. U, n. 16986/2022, Conti, Rv. 664756-01 investita del regolamento preventivo di giurisdizione proposto dal contribuente-ricorrente in sede di giudizio avverso l'estratto del ruolo; giudizio nel quale aveva eccepito l'omessa notifica delle cartelle con conseguente decadenza dalla pretesa impositiva, la Corte ha affermato che «in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, l'eccezione di prescrizione della pretesa impositiva maturata successivamente alla notificazione della cartella, rientra nella giurisdizione del giudice tributario, anche in caso di ritenuta validità della notifica della cartella, in quanto, restando escluse

dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione tributaria successivi alla sua notificazione, ove il contribuente sottoponga all'esame del giudice la definitività o meno della cartella di pagamento, la relativa controversia non è qualificabile come meramente esecutiva». Tale principio ha quale presupposto l'affermazione secondo cui in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici; alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione.

In tema di capacità a stare in giudizio Sez. T, n. 31563/2022, Balsamo, Rv. 666104-01, ha negato che essa sussista in capo all'interdetto legale, il quale subisce una diminuzione della propria capacità di agire limitatamente agli atti di natura patrimoniale che concernono la disponibilità e l'amministrazione dei beni, ai sensi dell'art. 32, comma 4, c.p., cosicché tali atti dovranno essere compiuti - al pari che per un minore o un interdetto giudiziale - a mezzo di un tutore, nominato dal giudice tutelare. In assenza di tale nomina, l'interdetto legale, difettando di capacità di agire, per gli stessi atti non ha nemmeno la capacità di agire o difendersi in giudizio ovvero di nominare un legale, e la notificazione di atti impositivi effettuata allo stesso personalmente è affetta da nullità, alla stregua di quanto previsto dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, che estende a tali notificazioni l'applicabilità delle norme dettate per il processo civile.

In tema di violazione del violazione del *beneficium excussionis,* Sez. T, n. 00998/2022, Catallozzi, Rv. 663611-01 ha affermato che «In tema di riscossione delle imposte nei confronti delle società di persone, a fronte della notifica della cartella di pagamento al socio illimitatamente responsabile per debito della società, l'ammissione della società debitrice del tributo alla procedura di concordato preventivo non costituisce, di per

sé, prova dell'insufficienza del patrimonio sociale, tale da giustificare l'esecuzione nei confronti del socio che ha eccepito il *"beneficium excussionis"*, essendo necessario che sia offerta la prova dell'impossibilità del soddisfacimento sul patrimonio sociale mediante la procedura concorsuale».

Con riferimento al fenomeno della cessione di azienda, Sez. T, n. 10648/2022, Triscari, Rv. 664281-01 ha scrutinato il ricorso proposto da una società contribuente che, in qualità di cessionaria, aveva ricevuto la notifica, a titolo di responsabilità solidale, di una cartella emessa nei confronti della società cedente, poi cancellata dal registro delle imprese. La Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva rigettato l'appello in quanto, dalla successione logico-cronologica delle fasi principali della vicenda in esame poteva ritenersi sussistente la prova che l'unitaria operazione posta in essere con la cessione dell'azienda alla contribuente era stata attuata in frode ai creditori, con conseguente legittima emissione della cartella di pagamento a titolo di responsabilità solidale nei confronti della contribuente. Le cartelle, poi, non potevano dichiararsi nulle in quanto notificate a soggetto estinto. La Corte ha rigettato il ricorso sul rilievo che, in tema di responsabilità solidale del cessionario di azienda, l'iscrizione a ruolo del debito tributario della società cedente deve essere eseguita nei confronti di quest'ultima, in quanto soggetto passivo del tributo, anche se cancellata dal registro delle imprese e conseguentemente estinta, non trovando applicazione la disciplina della successione dei soci alla società estinta con riferimento alla formazione del ruolo, che, ai sensi dell'art. 12, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, va operata al nome del contribuente indipendentemente dalla sua esistenza al momento dell'iscrizione. Il fondamento di tale pronuncia trova ragione nell'individuazione del soggetto passivo di imposta e trova conferma nel principio affermato da Sez. T, n. 10377/2022, Triscari, Rv. 664279-01 secondo cui «In tema di responsabilità solidale, di cui all'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, per i debiti pregressi relativi all'azienda ceduta, soggetto passivo dell'imposta, nei cui confronti deve essere svolta l'attività accertativa, è esclusivamente il cedente, nei cui soli confronti si è realizzato il presupposto impositivo, laddove, correttamente, l'amministrazione finanziaria provvede, nei confronti del cessionario, alla mera iscrizione a ruolo dell'importo non versato dal cedente, in forza della citata responsabilità solidale, senza che sia necessario che la cartella sia preceduta anche da un preventivo atto di accertamento nei suoi confronti».

Infine, **Sez. 1, n. 18310/2023, Perrino, Rv. 668300-01** ha affermato che «In tema di cancellazione della società dal registro delle imprese, il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione previsto dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014, con disposizione avente

natura sostanziale e operante nei confronti dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione ivi indicati, con riguardo a tributi o contributi, implica che in detto ambito il liquidatore conservi tutti i poteri di rappresentanza della società sul piano sostanziale e processuale, tra i quali rientra anche quello di aderire alla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione».

3. La cartella di pagamento.

La cartella di pagamento, quale stampa del ruolo in unico originale notificata alle parti, va redatta in conformità al relativo modello ministeriale e deve recare l'indicazione dei medesimi elementi identificativi della pretesa risultanti dal ruolo, come innanzi specificato; l'estratto di ruolo è l'equipollente della matrice: la fedele riproduzione della parte del ruolo relativa alla o alle pretese creditorie azionate verso il debitore con la cartella esattoriale. Contiene tutti gli elementi essenziali per identificare la persona del debitore, la causa e l'ammontare della pretesa creditoria (Sez. T, n. 20769/2021, Mondini, Rv. 661896-01), sicché esso costituisce prova idonea dell'entità e della natura del credito portato dalla cartella esattoriale, anche ai fini della verifica della natura tributaria o meno del credito azionato e, quindi, della verifica della giurisdizione del giudice adito. (Sez. T, n. 11028/2018, Rubino, Rv. 648806-01).

La cartella deve, in ossequio al diritto di difesa del contribuente, contenere adeguata motivazione circa i presupposti in base ai quali l'Amministrazione finanziaria richiede il pagamento delle imposte dovute. Discende da ciò che la cartella, quando essa non sia stata preceduta da un avviso di accertamento, deve essere motivata in modo congruo, sufficiente ed intellegibile, tale obbligo derivando dai principi di carattere generale indicati, per ogni provvedimento amministrativo, dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990, e recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000 (Sez. T, n. 09799/2017, Zoso, Rv. 643628-01).

In caso di impugnazione per vizio di motivazione, essendo la cartella esattoriale riproduttiva del ruolo, legittimato passivo non è il concessionario ma l'ente impositore, cui solamente è imputabile tale vizio. (Sez. T, n. 08329/2020, Grasso, Rv. 657590-01); comunque, nel processo tributario, quando venga contestata la stessa pretesa tributaria il fatto che il contribuente abbia individuato nel concessionario, in quanto mero destinatario del pagamento, piuttosto che nel titolare del credito tributario, il legittimato passivo, nei cui confronti dirigere l'impugnazione, non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore, onere che, tuttavia, grava sul

convenuto, senza che il giudice debba ordinare l'integrazione del contraddittorio. (Sez. T, n. 14991/2020, Manzon, Rv. 658358-01).

Va rilevato che nel procedimento di riscossione mediante ruolo, la notifica della cartella di pagamento assolve, ad un tempo, quello della notifica del titolo esecutivo (costituito proprio dal ruolo, d.P.R. n. 602 del 1973, *ex* art. 49) e del precetto (Sez. T, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-02); trattasi di una situazione analoga a quella dell'esecuzione forzata fondata su titoli di credito, in cui non è prevista notificazione del titolo esecutivo anteriormente a quella del precetto, che deve peraltro contenere la trascrizione - in tal caso integrale - del titolo stesso; altre ipotesi in cui non è prevista la notificazione del titolo esecutivo anteriormente a quella del precetto, che ne riporta gli estremi e/o il contenuto, ricorrono nell'esecuzione per credito fondiario ed in quella fondata su decreto ingiuntivo non opposto (Sez. 3, n. 36649/2021, Scrima, Rv. 663299-01).

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

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

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

Si è così affermato che la cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 49 del d.P.R. n. 602 del 1973, va equiparata all'atto di precetto rispetto al titolo esecutivo costituito dal ruolo e che la stessa non è di per sé illegittima in caso di duplicazione dei ruoli, mancando una previsione normativa in tal senso per i titoli esecutivi, salvo il potere del debitore di proporre opposizione ove ciò si traduca in una duplicazione della medesima pretesa creditoria (Sez. T, n. 06526/2018, Mondini, Rv. 647490-01).

Individuata nei termini sopra riportata la natura della cartella di pagamento, **Sez. T, n. 10739/2023, Salemme, Rv. 667675-01** ha affermato che l'invalidità della sua notifica esclude la sua idoneità a fungere da precetto prodromico alla riscossione coattiva, ma non la sua attitudine, per contenuto e forma, a integrare (sotto il profilo sostanziale) un'intimazione di pagamento, che, se pervenuta in un luogo configurabile come indirizzo del destinatario, è idonea a determinare l'applicazione degli

artt. 1334 e 1335 c.c. e, quindi, a produrre l'effetto interruttivo della prescrizione, ferma restando la possibilità di fornire la prova contraria alla presunzione di conoscenza *ex* art. 1335 c.c. In applicazione del principio, la Corte ha cassato la decisione di merito, la quale aveva escluso che la notifica della cartella, invalida perché eseguita per tramite di un'agenzia privata, fosse idonea a interrompere la prescrizione.

La cartella di pagamento va ricompresa nell'ambito di un processo di natura amministrativa, dotato di una disciplina sua propria, con la conseguenza che, stante la specialità del rapporto tributario e delle regole che presiedono alla realizzazione della pretesa impositiva, non vi può essere totale coincidenza con le prescrizioni generali dettate per l'atto di precetto, di cui, pure, la cartella mutua la sostanza, né è applicabile alla cartella di pagamento la disposizione di cui all'art. 12, comma 4, del d.P.R. n. 602 del 1973, che prevede la sottoscrizione del ruolo ed è riferibile solo ed esclusivamente a tale atto. Si è affermato che il difetto di sottoscrizione del ruolo da parte del capo dell'ufficio non incide in alcun modo sulla validità dell'iscrizione a ruolo del tributo, poiché si tratta di atto interno e privo di autonomo rilievo esterno, trasfuso nella cartella da notificare al contribuente, per la quale ultima neppure è prescritta la sottoscrizione del titolare dell'ufficio, costituendo *ius receptum* il principio per cui la mancata sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto "quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge (Sez. T, n. 27561/2018, Chiesi, Rv. 651066-01).

Tale soluzione è in linea con il d.P.R. n. 602 del 1973, art. 12 che non prevede alcuna sanzione per l'ipotesi di mancata sottoscrizione del ruolo; sicché non può che operare la presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui promana, con onere della prova dell'insussistenza del potere e/o della provenienza a carico del contribuente: il quale ultimo, peraltro, non può limitarsi ad una generica contestazione della insussistenza del potere e/o della provenienza dell'atto, ma deve allegare elementi specifici e concreti, tenuto conto anche della "natura vincolata" degli atti meramente esecutivi, quali il ruolo e la cartella di pagamento, che non presentano in fase di formazione e redazione margini di discrezionalità amministrativa, con conseguente applicazione, nei loro confronti, del generale principio di irrilevanza dei vizi di invalidità del provvedimento, ai sensi della l. n. 241 del 1990, art. 21-octies, (che impedisce l'annullamento del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per

la natura vincolata del provvedimento, il suo contenuto dispositivo non avrebbe comunque potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Va, in ultimo rilevato che la procedura di riscossione coattiva dei tributi è stata oggetto di modifiche sostanziali, dapprima per effetto dell'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122 che, ai fini della concentrazione della riscossione nell'accertamento, ha previsto che l'avviso di accertamento in materia di imposte dirette, IVA e IRAP ed il connesso provvedimento di irrogazione di sanzioni costituiscono titoli per l'esecuzione forzata in luogo della cartella di pagamento, con il risultato del venir meno, in tali ipotesi, del ruolo. Nello stesso senso ha disposto l'art. 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 in tema di tributi locali.

3.1. Contenuto.

La cartella esattoriale, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo il modello approvato con d.m. che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, essendo sufficiente la sua intestazione per verificarne la provenienza nonché l'indicazione, oltre che della somma da pagare, della causale tramite apposito numero di codice.

L'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente, come sopra visto, non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo. L'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, infatti, sancisce che la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo l'apposito modello, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge (Sez. T, n. 31605/2019, Manzon, Rv. 656366-01; Sez. T, n. 21844/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650680-01; Sez. T, n. 21290/2018, Cinque, Rv. 650058-01).

Tale principio corrisponde ad un pacifico insegnamento del diritto vivente, autorevolmente confermato tra l'altro da Corte cost. n. 117 del 2000, che, attinta proprio sullo specifico rilievo della legittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevedeva che la cartella di pagamento fosse provvista di sottoscrizione autografa ha avuto modo di chiarire che «l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia

espressamente prevista dalla legge, ed è regola sufficiente che dai dati contenuti nel documento sia possibile individuare con certezza l'Autorità da cui l'atto proviene».

Sulla questione dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento risulta ormai consolidato l'orientamento secondo cui non è affetta da nullità la cartella esattoriale, priva di tale indicazione, se riferita a ruoli consegnati agli agenti della riscossione in data anteriore al 1° giugno 2008, atteso che l'art. 36, comma 4-*ter*, del d.l. n. 248 del 2007, conv. dalla l. n. 31 del 2008, ha previsto tale sanzione solo in relazione alle cartelle di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 riferite ai ruoli consegnati a decorrere dalla predetta data, norma ritenuta legittima da Corte cost. n. 58 del 2009 (Sez. T, n. 21290/2018, Cinque, Rv. 650058-02; Sez. T, n. 27856/2018, Balsamo, Rv. 651091-01), e non anche per gli atti dell'Amministrazione finanziaria. (Sez. U, n. 11722/2010, Botta, Rv. 613232-01: conf. Sez. T, n. 11856/2017, Zoso, Rv. 644115-01); ad ulteriore chiarimento Sez. T, n. 29652/2019, Fanticini, Rv. 655747-01, ha precisato che l'indicazione del responsabile del procedimento deve intendersi riferita alla persona responsabile del procedimento a prescindere dalla funzione apicale o meno dalla stessa effettivamente esercitata, essendo tale indicazione sufficiente ad assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino nonché la garanzia del diritto di difesa.

Il contenuto essenziale della cartella di pagamento va modulato a seconda che la stessa costituisca o meno il primo o unico atto con cui viene esercitata la pretesa tributaria; sicuramente la cartella di pagamento, in quanto atto impositivo, deve essere motivata in relazione ai presupposti di fatto e di diritto che hanno originato la pretesa, dovendo tuttavia differenziarsi la portata precettiva di tale obbligo a seconda del contenuto prescritto dalle norme per ciascun atto impositivo.

La cartella esattoriale che non sia stata preceduta da un avviso di accertamento deve essere motivata in modo congruo, sufficiente ed intellegibile, derivando tale obbligo dai principi di carattere generale indicati, per ogni provvedimento amministrativo, dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990, e recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 st.contr. (Sez. T, n. 09799/2017, Zoso, Rv. 643628-01).

Anche con riguardo alla cartella che costituisca il primo atto va però distinto tra l'atto di liquidazione dell'imposta e l'atto accertativo della pretesa fiscale; per cui l'obbligo di motivazione, in funzione delle finalità conoscitive e di difesa del contribuente, risulta ineludibile allorché a mezzo della cartella si rettifichino i risultati della dichiarazione ed essa divenga perciò estrinsecazione di una pretesa ulteriore, in tal caso configurandosi l'esercizio di una vera e propria potestà impositiva riconducibile

all'ordinaria attività accertatrice e dovendo la cartella essere debitamente motivata in adesione a quanto più specificamente prescritto dall'art. 42, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, e dall'art. 56, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

L'obbligo di motivazione si atteggia diversamente laddove la cartella, nel quadro delle attività di controllo che hanno rilievo solo cartolare (v. artt. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972), si sovrapponga alla dichiarazione del contribuente e si proceda perciò alla liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente o rinvenibili negli archivi dell'anagrafe tributaria, in tal caso essendosi ripetutamente affermato che il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante il mero richiamo alla dichiarazione medesima (Sez. T, n. 21804/2017, Nicastro, Rv. 645620-01; Sez. T, n. 19498/2020, Chiesi, Rv. 658873-01)).

Sez. T, n. 30791/2018, Fanticini, Rv. 651619-01 ha quindi escluso che in tema di controllo cd. cartolare della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria possa emettere la cartella di pagamento *ex* art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 ove venga in rilievo non già un errore materiale o di calcolo bensì l'interpretazione di una disposizione normativa (nella specie, quella dell'art. 43-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973), e coerentemente confermato la sentenza di merito che aveva annullato una cartella avente tale contenuto perché priva di adeguata motivazione; di contro, la notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima, anche se non preceduta dalla comunicazione del cd. "avviso bonario", nel caso in cui non vengano riscontrate irregolarità nella dichiarazione; né il contraddittorio endoprocedimentale è invariabilmente imposto dall'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000, il quale lo prevede soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti al citato art. 36-*bis*, che implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo (Sez. T, n. 33344/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 656408-01).

Ancora diversa è l'ipotesi in cui la cartella esattoriale di pagamento faccia seguito ad un avviso di accertamento divenuto definitivo, ed in cui esaurendosi in un'intimazione di pagamento della somma dovuta in base all'avviso, non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo; essendo stata preceduta dalla notifica di altro atto propriamente impositivo, non potrà dunque essere annullata per vizio di motivazione, anche qualora non

contenga l'indicazione del contenuto essenziale dell'atto presupposto, conosciuto ed autonomamente impugnato dal contribuente.

Il difetto di motivazione della cartella esattoriale, che faccia rinvio ad altro atto costituente il presupposto dell'imposizione senza indicarne i relativi estremi in modo esatto, non potrà condurre alla dichiarazione di nullità allorché la cartella sia stata impugnata dal contribuente, il quale abbia dimostrato, in tal modo, di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati; inoltre non potrà ravvisarsi un difetto di motivazione nell'atto impositivo vincolato, che espressamente indichi gli anteriori avvisi di accertamento già notificati all'intimato ed in relazione ai quali sia pendente contenzioso, mentre invece erroneamente l'accertamento era stato indicato come definitivo anziché provvisorio, non sussistendo un'effettiva limitazione del diritto di difesa, che ricorre unicamente qualora il contribuente non sia stato posto in grado di conoscere le ragioni dell'intimazione di pagamento ricevuta e alleghi il pregiudizio patito effettivamente (Sez. 6 - 5, n. 18224/2018, Conti, Rv. 649805-01).

Nel caso in cui il titolo da cui deriva la pretesa tributaria provenga da uno Stato estero, al fine di assicurare il diritto di difesa del contribuente, ed ai sensi della Convenzione di reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra Stati membri del Consiglio d'Europa e Paesi membri dell'OCSE, ratificata con l. n. 19 del 2005, la cartella di pagamento deve contenere elementi sufficienti a consentire al destinatario di valutare se contestarla, dovendosi commisurare la congruità di tale contenuto all'ambito, ristretto, delle questioni che egli possa sottoporre alla giurisdizione italiana; detti requisiti sono soddisfatti quando l'Amministrazione finanziaria italiana dichiari di procedere, in adempimento della menzionata Convenzione, nell'interesse e per conto del collaterale ufficio straniero, alla riscossione di un debito tributario dall'importo determinato che l'Amministrazione fiscale estera vanta in forza di un titolo esecutivo ed in relazione ad imposte dovute per un anno specifico. In applicazione di tale principio, Sez. T, n. 20189/2020, Cataldi, Rv. 659045-02 ha ritenuto che i dati riportati nella cartella fossero sufficienti a consentire una "ragionevole verifica" al destinatario, risolvendosi eventuali ulteriori informazioni sull'*an* e sul *quantum* della pretesa tributaria in dati che il contribuente non avrebbe comunque potuto far valere innanzi al giudice tributario italiano.

Anche con riguardo alla responsabilità solidale del socio per le obbligazioni tributarie della società in nome collettivo, nel caso in cui il socio abbia receduto dalla società in epoca antecedente alla notifica alla stessa dell'avviso di accertamento (o, comunque, del primo atto impositivo), l'amministrazione finanziaria è tenuta a notificare tale atto

anche al socio, e in difetto di notifica, la cartella di pagamento successivamente emessa e notificata al socio non può limitarsi a rinviare all'avviso di accertamento precedentemente notificato alla società, ma deve contenere l'illustrazione degli elementi di fatto e delle ragioni di diritto posti a fondamento della pretesa, atteso che - diversamente dall'ipotesi in cui il recesso abbia luogo in epoca successiva alla notifica dell'avviso di accertamento alla società - non avendo qui il socio il potere di consultare i documenti relativi alla stessa, a norma dell'art. 2261 c.c., si determinerebbe un'inaccettabile compressione del suo diritto di difesa. (Sez. T, n. 01281/2020, Catallozzi, Rv. 656740-01).

Peraltro, in tema di imposte sui redditi, l'obbligo di motivazione degli atti tributari, come disciplinato dalla l. n. 212 del 2000, art. 7 e dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, è soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii *per relationem* a quello riguardante i redditi della società, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, *ex* art. 2261 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (Sez. 6-T, n. 14275/2018, Conti, Rv. 648869-01, esprimendosi, in materia di società di persone; Sez. T, n. 24095/2020, Di Marzio P., non massimata, ha esteso tale principio, per identità di *ratio*, anche alle società a responsabilità limitata, sul rilievo che il socio non partecipante all'amministrazione, ai sensi dell'art. 2476 c.c., comma 2, ha il diritto di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi, incluso il processo verbale di costatazione redatto nei confronti della società).

Sempre a tutela del diritto di difesa del contribuente, Sez. T, n. 22306/2021, Nonno, Rv. 661959-01 ha affermato che la cartella di pagamento emessa a seguito di iscrizione a ruolo straordinaria da parte dell'Amministrazione finanziaria deve essere motivata, sia pure succintamente, con specifico riferimento al fondato pericolo che ha giustificato la formazione del ruolo straordinario ai sensi dell'art. 11, comma 3, d.P.R. n. 602 del 1973, al fine di consentire il controllo giudiziale sul legittimo esercizio del potere e l'impugnazione delle parti interessate. Tale principio tiene conto del fatto che: *a*) il contribuente viene per la prima volta a conoscenza della emissione del ruolo straordinario solo con la notificazione della cartella di pagamento; *b*) il ruolo straordinario è idoneo ad incidere in maniera significativa sulla posizione del contribuente, consentendo, in deroga dalla previsione generale del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 68 la riscossione dei tributi oggetto di contestazione anche in pendenza del giudizio di primo grado; *c*) in assenza della indicazione dei presupposti per la formazione del ruolo straordinario, il

contribuente sarebbe impossibilitato a contestarne la legittimità, dovendo impugnare sostanzialmente "al buio" la cartella di pagamento ed attendere che l'Amministrazione chiarisca e giustifichi, solo in sede contenziosa, l'esercizio del proprio potere. La necessità di indicare, già in sede di emissione della cartella di pagamento, le ragioni che hanno legittimato l'Amministrazione finanziaria alla formazione del ruolo straordinario risponde, del resto, al principio generale codificato alla l. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, per il quale gli atti dell'Amministrazione finanziaria (e, quindi, anche l'emissione del ruolo straordinario) devono essere motivati con riferimento ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione; e ciò appunto al fine di consentire il controllo giudiziale sul legittimo esercizio del potere e l'impugnazione delle parti interessate.

Nell'ipotesi in cui il concessionario della riscossione emetta una nuova cartella di pagamento, che sostituisca quella precedentemente notificata affetta da vizi che ne determinano la nullità, sempre che non sia decorso il relativo termine di decadenza e non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato sul ricorso contro la prima cartella, non sarà invece necessaria una motivazione dell'atto, in quanto il secondo avrà il medesimo contenuto di quello precedente poiché emanato allo scopo di reiterare la stessa pretesa impositiva (Sez. T, n. 08292/2018, Zoso, Rv. 647703-01).

Per Sez. T, n. 22221/2019, Fasano, Rv. 654829-01, l'Agenzia delle entrate, al fine di recuperare di somme erroneamente oggetto di sgravio, ha facoltà di emettere una nuova cartella di pagamento nel rispetto, per l'anno di imposta di riferimento, dei termini di decadenza stabiliti dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, sempreché sulla prima cartella impugnata, notificata in relazione all'originaria iscrizione a ruolo, non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, e fermo restando l'onere per l'Ufficio, prima di procedere alla reiscrizione a ruolo ed al successivo invio della cartella esattoriale, di provvedere ad una comunicazione preventiva in favore del contribuente. Ed invero, l'art. 43 d.P.R. n. 602 del 1973, consente all'ufficio di recuperare le somme erroneamente rimborsate e gli interessi eventualmente corrisposti, tramite diretta iscrizione a ruolo, entro i termini correnti dall'esecuzione del rimborso; il dato letterale è chiaro nell'esclusivo riferimento al rimborso, senza alcuna menzione dello sgravio. Sgravio e rimborso possono sovrapporsi, ma restano eterogenei; la diretta reiscrizione a ruolo senza previo avviso di accertamento è autorizzata dal legislatore per il recupero del rimborso indebito, non implicante gli aspetti connaturati allo sgravio, mentre la declaratoria di erroneità di uno sgravio ha da seguire la via ordinaria dell'accertamento, trattandosi di rimuovere un provvedimento di secondo grado.

In caso di transazione fiscale conclusa nell'ambito della procedura di concordato preventivo ai sensi dell'art. 182-*ter*, comma 5, l.f., che comporta la cessazione della materia del contendere e deve essere dichiarata dal giudice di legittimità anche d'ufficio, con conseguente inefficacia sopravvenuta della sentenza impugnata, non vertendosi in una delle tipologie decisorie di cui agli artt. 382, comma 3, c.p.c., 383 e 384 c.p.c., l'intervenuto accordo negoziale consente di escludere che l'Amministrazione finanziaria possa emettere una cartella esattoriale volta al recupero delle somme oggetto della transazione stessa, riespandendosi il potere impositivo solo ove essa venga meno in conseguenza dell'inadempimento del contribuente poiché, anche prima delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 159 del 2015, l'esistenza di una transazione perfezionatasi e puntualmente eseguita esclude un qualsiasi pregiudizio per l'erario. (Sez. T, n. 16755/2020, Condello, Rv. 658653-01)

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

Quanto al profilo motivazionale concernente il calcolo delle sanzioni e degli interessi, va osservato che, poiché il criterio di liquidazione degli interessi in materia tributaria è predeterminato *ex lege* (art. 20 d.P.R. n. 602 del 1973), risolvendosi calcolo in una mera operazione matematica, è sufficiente il riferimento contenuto in cartella alle dichiarazioni da cui scaturisce il debito di imposta (Sez. T, n. 06812/2019, Bernazzani, Rv. 653315-01; Sez. T, n. 08508/2019, Bernazzani, Rv. 653345-01). Secondo questo orientamento, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 602 del 1973 decorso inutilmente il termine previsto dall'articolo 25, comma 2, sulle somme iscritte a ruolo, escluse le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi. Tali interessi non sono calcolati nella cartella di pagamento proprio perché la loro applicazione inizia a decorrere solo una volta trascorsi infruttuosamente 60 giorni dalla notifica della medesima stessa. Peraltro, il tasso di interesse vigente di anno in anno è determinato anch'esso

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

Secondo altro orientamento di legittimità, con riferimento alla cartella di pagamento emessa per un debito riconosciuto in una sentenza passata in giudicato, il richiamo alla pronuncia giudiziale e all'atto impositivo su cui la stessa è intervenuta, risulta idoneo ad assolvere all'onere motivazionale solo limitatamente alla parte del credito erariale fatto valere interessato dall'accertamento, divenuto definitivo, compiuto dal giudice, ma non anche alle altre ulteriori voci di credito che non sono state in precedenza richieste. Infatti, relativamente a tali voci, è con la cartella di pagamento che, per la prima volta, viene esercitata la pretesa impositiva, con la conseguenza che il criterio utilizzato per la loro individuazione e quantificazione deve essere ivi esplicitato e posto a conoscenza del contribuente. In questi casi il contribuente dev'essere messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi, tanto più che alle cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore della legge n. 212 del 2002 dev'essere allegata la sentenza (Sez. T, n. 21851/2018, Catallozzi, Rv. 650331-01). In applicazione di tali principi, deve concludersi che la cartella di pagamento emessa per un debito riconosciuto in una sentenza passata in giudicato deve essere motivata in ordine al criterio utilizzato per la quantificazione degli interessi richiesti per la prima volta con tale atto, dal momento che il contribuente dev'essere messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi medesimi.

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

In particolare, la cartella di pagamento, allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il "quantum" del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, è congruamente motivata - con riguardo al calcolo degli interessi nel frattempo maturati - attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'importo per gli ulteriori accessori, indicazione che soddisfa l'obbligo di motivazione prescritto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990; se, invece, la cartella costituisce il primo atto riguardante

la pretesa per interessi, al fine di soddisfare l'obbligo di motivazione essa deve indicare, oltre all'importo monetario richiesto, la base normativa relativa agli interessi reclamati - la quale può anche essere implicitamente desunta dall'individuazione specifica della tipologia e della natura degli interessi oggetto della pretesa ovvero del tipo di tributo a cui questi accedono - e la decorrenza dalla quale gli accessori sono dovuti, senza che sia necessaria la specificazione dei singoli saggi periodicamente applicati o delle modalità di calcolo.

In caso di accoglimento solo parziale del ricorso del contribuente e di conferma della legittimità del titolo impugnato, l'intervenuta sospensione giudiziale della riscossione di cartelle di pagamento non determina poi la necessità di una nuova iscrizione a ruolo per gli interessi legali intanto maturati sull'imposta dovuta, la cui misura è quella stabilita dall'art. 30 del d.P.R. n. 602 del 1973, fondandosi tale pretesa sul principio generale di cui all'art. 1282, comma 1, c.c. secondo cui i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto in misura del tasso legale, salvo che la legge o il titolo dispongano diversamente.

Né la conclusione muta a seguito dell'introduzione, nell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, del comma 8-*bis*, ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. r, n. 4, del d.lgs. n. 156 del 2015, secondo cui durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa, giacché l'innovazione introdotta da tale norma non consiste nell'aver previsto l'applicazione, durante il periodo di sospensione cautelare, di interessi che prima, in mancanza di espressa previsione, andavano esclusi, ma solo nell'aver parificato il tasso di interesse applicabile in detto periodo a quello che sarebbe stato da applicare laddove, anziché di sospensione giudiziale, si fosse trattato di sospensione amministrativa disposta *ex* art. 39 del d.P.R. n. 602 del 1973. (Sez. 6-T, n. 20361/2020, Conti, Rv. 658890-02 e Sez. T, n. 23548/2020, Giudicepietro, Rv. 659475-01)

Sempre in tema di interessi di riscossione, Sez. T, n. 16778/2020, Nonno, Rv. 658696-01, premesso che la mancata emissione del decreto ministeriale che, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 602 del 1973, determina annualmente la misura degli interessi di mora computabili dalla data di notifica della cartella fino alla data del pagamento, implica l'applicazione non già del tasso legale codicistico bensì del tasso fissato dall'ultimo decreto (o provvedimento dell'Agenzia delle entrate), che resta efficace fino alla deliberazione del nuovo provvedimento, ha ritenuto, per il periodo 2001-2008, in difetto del d.m. relativo a tali annualità, fosse valido il saggio previsto nell'ultimo decreto emesso per l'anno 2000.

Nel processo tributario, la cartella di pagamento può essere impugnata solo per vizi suoi propri e non per quelli che attengono

l'accertamento fiscale, salvo che il contribuente non sia venuto a conoscenza della pretesa impositiva solo con la notificazione della cartella predetta (Sez. T, n. 11610/2017, Diotallevi, Rv. 644102-01); ne consegue che, in sede di impugnazione, non può essere dedotta la violazione del termine di decadenza di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, trattandosi di un vizio dell'avviso di accertamento presupposto che deve essere fatto valere mediante la proposizione di tempestivo ricorso contro tale atto, ove regolarmente notificato, potendo, in detta ipotesi, la cartella di pagamento essere contestata soltanto per vizi propri (Sez. T, n. 12759/2018, Giudicepietro, Rv. 648512-01).

Sez. 6-T, n. 05062/2022, Lo Sardo, Rv. 663884-01, ha evidenziato che il contribuente, qualora impugni una cartella esattoriale emessa dall'agente della riscossione deducendo la mancata notifica dei prodromici atti impositivi, può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo ed essendo rimessa all'agente della riscossione la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore. Non diversamente, deve escludersi la configurabilità di un litisconsorzio necessario qualora il giudizio sia stato promosso nei confronti del concessionario, non assumendo alcun rilievo, a tal fine, la circostanza che la domanda abbia ad oggetto l'esistenza del credito, anziché la regolarità o la validità degli atti esecutivi, dal momento che l'eventuale difetto del potere di agire o resistere in ordine all'accertamento del credito non determina la necessità di procedere all'integrazione del contraddittorio nei confronti del soggetto che ne risulti effettivamente titolare, ma comporta esclusivamente l'insorgenza di una questione di legittimazione, per la cui soluzione non è indispensabile la partecipazione al giudizio dell'ente impositore. Da ciò consegue che qualora il contribuente abbia impugnato una cartella esattoriale, emessa dal concessionario per la riscossione, per motivi che non attengono a vizi della cartella medesima, il ricorso deve essere notificato all'ente impositore, quale titolare del credito oggetto di contestazione nel giudizio, essendo il concessionario un mero destinatario del pagamento, o più precisamente, mutuando lo schema civilistico dell'art. 1188 c.c., il soggetto incaricato dal creditore ed autorizzato a ricevere il pagamento.

La tardività della notificazione della cartella, rispetto ad eventuali termini di decadenza o prescrizione, non costituisce poi un vizio proprio di questa, tale da legittimare in via esclusiva il concessionario a contraddire nel relativo giudizio: la legittimazione passiva spetta, pertanto, all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, al quale, se è fatto destinatario dell'impugnazione, incombe l'onere di chiamare in giudizio

l'ente predetto, se non vuole rispondere all'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario (Sez. T, n. 10019/2018, Nonno, Rv. 647963-01).

Nell'ipotesi in cui la cartella di pagamento sia emessa a seguito di controllo automatizzato e, in assenza di previo avviso di accertamento, rappresenti il primo ed unico atto con il quale la pretesa fiscale viene comunicata, il contribuente, pur in presenza di un atto della riscossione, può avere ancora accesso alla definizione della lite pendente, ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011; istanza che non è invece ammissibile se la controversia attiene all'impugnazione di una cartella successiva ad un avviso di accertamento del quale costituisce mero atto esecutivo di una pretesa impositiva ormai definitiva (Sez. T, n. 03759/2019, Saija, Rv. 652343-01).

3.2. Notificazione.

La notifica della cartella di pagamento costituisce un momento centrale dell'esecuzione esattoriale.

L'omessa impugnazione della cartella di pagamento ovvero degli altri titoli che legittimano la riscossione coattiva dei crediti dell'Erario, una volta che siano stati ritualmente notificati al contribuente, determina la decadenza di quest'ultimo dal potere di ricorrere avverso gli stessi, anche per motivi attinenti al merito della pretesa, producendo l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito fiscale, seppur già prescritto prima della notifica della cartella ovvero di altro titolo impugnato. (Sez. T, n. 29978/2018, Conti, Rv. 651839-01), ma non anche la cd. conversione del termine di prescrizione breve - eventualmente previsto per il tributo - in quello ordinario decennale, di cui all'art. 2953 c.c. (Sez. 6-T, n. 11760/2019, Conti, Rv. 654144-01).

Sul punto merita di essere riportata **Sez. T, n. 10086/2023, Salemme, Rv. 667717-01** che ha affermato che il termine entro il quale deve essere notificata la cartella di pagamento è volto a garantire l'insopprimibile interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni, a fronte dell'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari.

La notifica della cartella non può avvenire nel caso di sospensione giudiziale, *ex* art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto sede di esecuzione esattoriale, la sospensione giudiziale arresta temporaneamente la possibilità per il creditore di agire *in executivis* e preclude all'amministrazione finanziaria e all'agente della riscossione la

notificazione della cartella di pagamento e il compimento di ogni ulteriore atto diretto a far proseguire l'esecuzione, la quale deve *medio tempore* arrestarsi. Consegue da ciò, secondo **Sez. T, n. 21824/2023, Succio, Rv. 668517-01,** che qualora l'iscrizione a ruolo sia avvenuta anteriormente a detta sospensione, non va dato corso agli atti successivi, inclusa la notifica della cartella che veicola il ruolo o la presa in carico, dovendo l'amministrazione viceversa adottare tutti i provvedimenti interni di segno e direzione contrari alla prosecuzione dell'esecuzione, in attesa della pronuncia sul merito della lite o della revoca della sospensione giudiziale.

Peraltro, in tema di cartella di pagamento, Sez. T, n. 21623/2022, D'Angiolella, Rv. 665145-01, ha ritenuto legittima una duplice notifica, ed il termine di impugnazione decorre dalla seconda notificazione, sempre che il primo atto sia viziato da irregolarità del procedimento notificatorio, atteso che, mentre il rinnovo dell'atto comporta un nuovo esercizio del potere impositivo (cd. autotutela sostitutiva), viceversa, rinnovare la notifica di un atto impositivo significa unicamente rinnovare la procedura diretta a portare a conoscenza legale del destinatario tale atto, a garanzia dei diritti costituzionali di difesa e di tutela giurisdizionale, di cui agli artt. 24 e 113 Cost.; il vizio della notificazione di un atto tributario determina, pertanto, solo la preclusione dell'efficacia del provvedimento ma non incide, in modo alcuno, sull'esistenza dello stesso. (Nella specie, la S.C., nel cassare senza rinvio la sentenza d'appello, ha rilevato la tardività dell'originario ricorso della contribuente, in quanto proposto entro il termine di sessanta giorni dalla seconda notificazione della cartella di pagamento, nonostante la prima non presentasse alcun profilo di invalidità).

Tuttavia, in tema di riscossione a mezzo ruolo di somme dovute all'Amministrazione finanziaria in forza di rapporti di diritto privato, la mancata impugnazione della cartella di pagamento da parte dell'obbligato non determina alcuna preclusione, ben potendo il debitore proporre le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi, a norma del d.lgs. n. 46 del 1999, art. 29, nelle forme ordinarie, ossia ai sensi degli artt. 615 e 617 c.p.c. Pertanto, ove alla notifica della cartella non segua, entro un anno, l'avvio dell'azione esecutiva, il debitore può sempre opporsi all'intimazione di pagamento successivamente notificata ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, per contestare il diritto di procedere ad esecuzione forzata, trattandosi di opposizione "pre-esecutiva" *ex* art. 615 c.p.c., comma 1 (Sez. T, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-03).

Costituisce principio generale che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e

specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria. Sul punto Sez. U, n. 10012/2021, Manzon, Rv. 660953-01, ha ribadito il principio generale in materia di atti tributari secondo il quale la nullità della notifica di un atto presupposto inficia gli atti successivi determinando la nullità degli stessi. Il contribuente potrà, dunque, impugnare un atto consequenziale qualsiasi, impugnando con esso anche gli atti presupposti.

Difatti, è pacifico che, in materia di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione (o l'invalidità) della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poiché tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli, facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria spetterà al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che, nel primo caso, dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi), nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o meno, di tale pretesa

Posto che la riscossione coattiva si realizza mediante una sequenza di atti che, pur se autonomamente impugnabili per vizi propri, trovano il loro presupposto nel medesimo atto impositivo, la cassazione della pronuncia di annullamento della pretesa impositiva determina un effetto

espansivo cd. esterno, *ex* art. 336, comma 2, c.p.c., nel giudizio di impugnazione del correlato atto di riscossione costituito dalla cartella di pagamento (Sez. T, n. 21801/2019, Fanticini, Rv. 654827-01).

L'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 consente, tuttavia, al contribuente di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria; spetterà quindi al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta, con la conseguenza che nel primo caso dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale, con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda della decorrenza dei termini di decadenza, mentre nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza o meno di tale pretesa (Sez. U, n. 05791/2008, Botta, Rv. 602254-01; conf. Sez. T, n. 01144/2018, Tricomi L., Rv. 646699-01).

Qualora il contribuente intenda contestare l'effettuazione della notifica della cartella di pagamento o la sua regolarità, e il primo atto di manifestazione esterna della pretesa tributaria iscritta a ruolo sia un successivo atto esecutivo (come ad es. un preavviso di fermo amministrativo, un'iscrizione ipotecaria, un pignoramento presso terzi), per il principio del recupero del diritto alla difesa, l'oggetto sostanziale della controversia sarà costituito dalla nullità della notifica della cartella di pagamento mediante la quale l'ente creditore ha esercitato la pretesa tributaria, e la eventuale nullità degli atti esecutivi successivi sarà soltanto la conseguenza della nullità della notifica per la presenza di un vizio della sequela procedimentale dettata dalla legge.

Nel caso in cui l'atto successivo sia costituito da un pignoramento, la controversia rientrerà comunque nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, atteso che il controllo delle cartelle esattoriali e degli atti ad esse prodromici, spetta sempre a questo giudice quando il merito della pretesa abbia ad oggetto tributi (Sez. U, n. 14667/2011, Botta, Rv. 618199-01); in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è infatti ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un

ben individuato credito tributario (Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, Rv. 644556-01; conf. Sez. T, n. 11481/2018, Castorina, Rv. 648078-01).

Con riferimento al tema relativo a se, anche per gli atti impositivi, valga il principio della scissione degli effetti della notifica, Sez. U, n. 40543/2021, Crucitti, Rv. 663252-01, ha affermato che in materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e agli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi di imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, trova sempre applicazione, a ciò non ostando né la peculiare natura recettizia di tali atti né la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente.

Nell'ipotesi in cui il destinatario della cartella esattoriale ne contesti la notifica, l'agente della riscossione può dimostrarla producendo copia della stessa, senza che abbia l'onere di depositarne né l'originale (e ciò anche in caso di disconoscimento, in quanto lo stesso non produce gli effetti di cui all'art. 215, comma 2, c.p.c. e potendo quindi il giudice avvalersi di altri mezzi di prova, comprese le presunzioni), né la copia integrale, non essendovi alcuna norma che lo imponga o che ne sanzioni l'omissione con la nullità della stessa o della sua notifica. (Sez. 6-T, n. 25292/2018, Luciotti, Rv. 650980-01).

In ogni caso, analogamente a quanto avviene per l'avviso di accertamento (Sez. T, n. 21071/2018, Succio, Rv. 650056-01), la proposizione del ricorso del contribuente avverso una cartella esattoriale produce l'effetto di sanare le nullità della notificazione della cartella esattoriale per raggiungimento dello scopo dell'atto, *ex* art. 156 c.p.c.; la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta, infatti, all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria, sicché il rinvio disposto dall'art. 26, comma 5, del d.P.R. n. 602 del 1973 (in tema di notifica della cartella di pagamento) all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di nullità della notificazione della cartella di pagamento, l'applicazione dell'istituto della sanatoria (Sez. T, n. 27561/2018, Chiesi, Rv. 651066-02; conf. Sez. 6-T, n. 06417/2019, Delli Priscoli, Rv. 653074-01, in riferimento ad una irritualità della notificazione

a mezzo PEC imputabile all'avvenuta trasmissione di un file con estensione "pdf" anziché ".p7m").

Si è anche precisato che la nullità della notifica dell'atto prodromico a quello oggetto di successiva impugnazione da parte del contribuente non è suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156, comma 3, c.p.c., ove il vizio sia costituito dall'effettuazione della stessa nei confronti di un soggetto non legittimato a ricevere l'atto; Sez. T, n. 24433/2018, Nonno, Rv. 650397-01, ha così ritenuto che la nullità della notifica della cartella di pagamento al legale rappresentante delle società incorporate non poteva ritenersi sanata dall'impugnazione, ad opera del legale rappresentante della società incorporante, destinataria rituale della notifica, del successivo atto di intimazione.

Analogamente è affetta da nullità insanabile, con conseguente inoperatività dell'art. 156, comma 3, c.p.c., la notifica degli atti impositivi o della riscossione che, nell'ipotesi di decesso del contribuente noto all'Ufficio, non sia compiuta nei confronti degli eredi, con la precisazione che qualora gli stessi non abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973, tale notifica va effettuata presso l'ultimo domicilio del *de cuius* collettivamente ed impersonalmente, mentre, nell'ipotesi in cui abbiano effettuato tale incombente, personalmente e nominativamente nel domicilio fiscale di ciascuno di essi (Sez. T, n. 13760/2019, Fasano, Rv. 653949-01). Sez. T, n. 05020/2022, Triscari, Rv. 663893-01, ha precisato che ai fini della validità della notifica dell'atto impositivo eseguita collettivamente ed impersonalmente agli eredi del contribuente presso l'ultimo domicilio del *"de cuius"*, il momento con riferimento al quale occorre accertare se gli eredi abbiano o meno provveduto alla comunicazione del loro domicilio fiscale ai sensi dell'art. 65, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 è quello della notifica dell'atto impositivo e non quello dell'iscrizione a ruolo, essendo questo un atto interno all'amministrazione finanziaria.

La notifica di una cartella esattoriale effettuata a mani di uno dei soci della società di persone dopo la sua estinzione a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, è valida giacché - analogamente a quanto previsto dall'art. 65, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 per il caso di morte del debitore e di notifica effettuata impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso, con effetti valevoli nei confronti degli eredi - essa trova fondamento nel fenomeno successorio che si realizza con riferimento alle situazioni debitorie gravanti sul dante causa, con ciò realizzandosi comunque lo scopo della citata disciplina, che è quello di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa validamente azionata nei confronti della società. (Sez. 6-T, n. 24793/2020, Ragonesi, Rv. 659465-01).

La sanatoria per raggiungimento dello scopo non può operare, infine, anche nel caso in cui il vizio consista nella mancata indicazione nella copia della cartella di pagamento della data nella quale la stessa è avvenuta e sia stato proposto un ricorso intempestivo (e che quindi sarebbe da dichiarare inammissibile decadenza della domanda per tardività), poiché il relativo principio non può essere applicato nell'ipotesi in cui dalla notifica dell'atto decorra un termine perentorio e non vi sia certezza della data della stessa; peraltro, la mancanza di detto requisito legale della notifica opera oggettivamente ed il destinatario non ha quindi l'onere di dedurre di aver subito alcun pregiudizio, derivando la nullità insanabile dalla mancanza di uno dei requisiti della fattispecie previsti dalla legge (Sez. T, n. 08245/2019, Luciotti, Rv. 653399-01).

Peraltro, in tema di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere comunicati al contribuente, ai sensi dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 (nel testo applicabile *ratione temporis*), gli effetti della variazione dell'indirizzo decorrono dal trentesimo giorno successivo a quello della comunicazione della variazione a cura del contribuente, e non da quello del perfezionamento formale dell'iscrizione anagrafica, essendo tale data variabile e difficilmente conoscibile, sia dal contribuente che dall'Amministrazione finanziaria, poiché non è prevista una rituale comunicazione agli interessati del relativo adempimento. Invero, nell'economia del sistema, i trenta giorni indicati dalla norma conservano una funzione apprezzabile nella misura in cui valgono a consentire all'Amministrazione di beneficiare di un perimetro temporale adeguato ai fini dell'effettuazione della notifica di un atto al vecchio indirizzo del soggetto che ne è il destinatario e che pure ha comunicato d'essersi trasferito. I trenta giorni "utili" smarriscono, viceversa, ogni ragionevole giustificazione se agganciati al perfezionamento della formale iscrizione, posto che da quel momento in avanti la notificazione non vi è motivo non avvenga, fino a una nuova - e a quel punto solo ipotetica - variazione, all'indirizzo corrispondente alla residenza della persona fisica, non solo comunicata (quindi conosciuta o conoscibile), ma addirittura formalizzata e, quindi messa a registro (Sez. T, n. 41137/2021, Leuzzi, Rv. 663527-01).

Tali principi dovranno tenere conto dell'inserimento nel testo della legge n. 212 del 2000 del un nuovo art. 7-sexies (per effetto del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219) che prevede che gli effetti interruttivi ed impeditivi della notifica di un atto si producono esclusivamente in capo al destinatario dello stesso; previsione che appare precludere la possibilità di estendere gli effetti impeditivi di un atto, ai fini della decadenza come pure interruttivi ai fini della prescrizione, in capo a soggetti ulteriori rispetto al destinatario dell'atto medesimo. La norma fa riferimento agli effetti interruttivi, sospensivi ed impeditivi, cosa questa che significa che la

previsione vale sia per gli atti interruttivi della prescrizione (es. un atto di pignoramento) sia per quelli impeditivi della decadenza (es. l'atto impositivo). Consegue da ciò che l'Amministrazione finanziaria dovrà attendere alla notifica verso tutti i coobbligati degli atti, entro i termini decadenziali/prescrizionali del caso previsti; ciò, ovviamente, laddove intenda procedere anche nei loro confronti. L'introduzione di tale nuova disciplina, con la previsione del termine di applicazione, ne pone in evidenza la discontinuità con la previgente

Sul piano processuale non va dimenticato che ove con il ricorso per cassazione si contesti la rituale notifica delle cartelle di pagamento, per il rispetto del principio di autosufficienza, è necessaria la trascrizione integrale delle relate e degli atti relativi al procedimento notificatorio, al fine di consentire la verifica della fondatezza della doglianza in base alla sola lettura del ricorso, senza necessità di accedere a fonti esterne allo stesso (Sez. T, n. 31038/2018, Fasano, Rv. 651622-01).

Si tratta ovviamente di una specificazione del principio generale di autosufficienza del ricorso per cassazione, per il quale ove sia dedotta la omessa o viziata valutazione di documenti, deve procedersi ad un sintetico ma completo resoconto del loro contenuto, nonché alla specifica indicazione del luogo in cui ne è avvenuta la produzione, al fine di consentire la verifica della fondatezza della doglianza sulla base del solo ricorso, senza necessità di fare rinvio od accesso a fonti esterne ad esso (su cui Sez. 1, n. 05478/2018, Di Marzio M., Rv. 647747-01), con la precisazione che, ove sia dedotto il vizio di una relata di notifica, la trascrizione integrale della medesima si rende necessaria soltanto qualora sia strettamente funzionale alla comprensione del motivo, atteso che l'adempimento dei requisiti di contenuto-forma previsti dall'art. 366 c.p.c. non è fine a se stesso, ma è strumentale al dispiegamento della funzione che è propria di detti requisiti (Sez. T, n. 01150/2019, Saija, Rv. 652710-02).

Se comunque la parte destinataria di una cartella di pagamento contesti esclusivamente di averne ricevuto la notificazione e l'agente per la riscossione dia prova della regolare esecuzione della stessa, resta preclusa la deduzione di vizi concernenti la cartella non tempestivamente opposti né sussiste un onere, in capo all'agente, di produrre in giudizio la copia integrale della cartella stessa (Sez. 6-3, n. 21533/2017, Barreca, Rv. 645709-02).

Infine, in tema di notifica di cartella esattoriale nei confronti di un contribuente straniero non residente, che non abbia comunicato all'Agenzia delle Entrate la propria residenza estera, ovvero non abbia effettuato la elezione di domicilio in Italia ai fini della notificazione degli atti tributari, deve ritenersi valida la notifica effettuata ai sensi dell'art. 60,

comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto tali obblighi di comunicazione non vengono meno dopo l'anno di maturazione dell'obbligazione d'imposta ma persistono finché la pretesa fiscale permane e il cittadino straniero mantiene un rapporto fiscale con l'Erario italiano (Sez. T, n. 17355/2022, Crivelli, Rv. 664862-01).

3.2.1 Le modalità della notifica.

La notificazione degli atti impositivi, ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. a, (in tema di imposte dirette, ma richiamato dalle norme attinenti alla notificazione degli atti impositivi relative agli altri tributi) è eseguita dai messi comunali o dai messi autorizzati dall'ufficio finanziario secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e ss. c.p.c., ivi comprese, quindi, in mancanza di espressa esclusione, le modalità di cui all'art. 149 c.p.c., per la notificazione a mezzo del servizio postale. Si applicheranno, in questo caso, le norme specifiche dettate dalla l. n. 890 del 1982, artt. 7 e 8, con piena equiparazione del messo comunale o del messo autorizzato dall'ufficio finanziario all'ufficiale giudiziario (per tale equivalenza Sez. T, n. 17368/2021, Nicastro, non massimata).

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

La notifica di una cartella esattoriale può avvenire, dunque, secondo le forme ordinarie o con messo notificatore, ovvero mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento.

A norma dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, la notificazione può essere eseguita dai soggetti indicati dalla prima parte del comma 1, della disposizione succitata (ufficiali della riscossione, soggetti da questi abilitati, messi comunali e agenti della polizia municipale) o anche mediante invio diretto dell'atto a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento: in quest'ultima ipotesi non rileva che il concessionario, agente della riscossione, non sia inserito nel novero dei soggetti abilitati né la norma prevede, in caso di opzione, da parte del concessionario della riscossione, per la notifica a mezzo posta, che la consegna all'ufficiale postale debba essere necessariamente effettuata da determinati soggetti, ed in particolare da quelli suindicati.

Costituisce *ius receptum* il principio per il quale la notificazione della cartella emessa per la riscossione di imposte o sanzioni può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di raccomandata con avviso

di ricevimento; in questo caso la notifica si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario, senza che sia necessario redigere un'apposita relata di notifica, in quanto l'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 prescrive solo l'onere per l'esattore di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con l'avviso di ricevimento. In tale sistema è proprio l'ufficiale postale a garantire, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, operando gli artt. 32 e 39 del d.m. 9 aprile 2001, secondo i quali è sufficiente, per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senz'altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente, con la precisazione che, persino se manchino nell'avviso di ricevimento le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato e/o la relativa sottoscrizione sia inintelligibile, l'atto è comunque valido, poiché la relazione tra la persona cui esso è destinato e quella cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c. (Sez. T, n. 27561/2018, Chiesi, Rv. 651066-01; conf. Sez. 6-T, n. 04275/2018, Cirillo E., Rv. 647134-01; Sez. 6-T, n. 16949/2014, Bognanni, Rv. 632505-01). A tal riguardo, si è precisato che in tema di notificazioni, la coincidenza tra l'intestatario dell'avviso di accertamento e l'intestatario della relata di notifica, impressa a tergo nell'ultimo foglio dell'atto e da questi sottoscritta, e l'attestazione, da parte del messo notificatore, dell'identificazione, con efficacia fidefacente siccome proveniente da pubblico ufficiale, della persona fisica consegnataria a mani proprie dell'atto quale sua destinataria, costituiscono indici presuntivi, anche in assenza di ulteriori elementi (quali il numero identificativo dell'atto), dell'identità dell'oggetto della notifica con l'atto materialmente congiunto alla corrispondente relata, sicché grava sul destinatario l'onere di provare, con ogni mezzo istruttorio, di avere ricevuto, nel luogo e nella data indicati nella relata e per il tramite del medesimo ufficiale notificatore, un avviso diverso da quello prodotto in giudizio (Sez. T, n. 00237/2021, Rossi, Rv. 661896-01).

Si è inoltre chiarito che, qualora la notifica della cartella di pagamento sia eseguita mediante invio diretto da parte del concessionario di raccomandata con avviso di ricevimento, ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della l. n. 890 del

1982, e che quindi, secondo le regole che sottendono la ricezione degli atti per posta ordinaria, l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione (Sez. 6-T, n. 12083/2016, Conti, Rv. 640025-01), ed ancora che in questa ipotesi non è necessario l'invio di una successiva raccomandata informativa, senza che possa attribuirsi efficacia retroattiva, *ex* art. 11 preleggi, alla modifica legislativa di cui all'art. 1, comma 883, della l. n. 145 del 2018, che ha reintrodotto l'obbligo per l'operatore postale della successiva raccomandata in caso di consegna a persona diversa dal destinatario. (Sez. 6-T, n. 10037/2019, La Torre, Rv. 653680-01).

Ai fini del perfezionamento della notifica diretta effettuata, a mezzo posta, dall'incaricato della riscossione è dunque sufficiente la consegna del plico al domicilio del destinatario, senza nessun altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la propria firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltreché sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente, essendo la notifica valida anche se manchi l'indicazione delle generalità della persona cui l'atto è stato consegnato, trattandosi di adempimento non previsto da alcuna norma.(Sez. T, n. 00946/2020, Di Marzio P., Rv. 656665-01).

Anche la Corte cost., con sentenza n. 175 del 2018, ha dichiarato la conformità a Costituzione dell'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 affermando che tale forma semplificata di notificazione si giustifica in relazione alla funzione pubblicistica svolta dall'agente per la riscossione volta ad assicurare la pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato (Sez. 6-T, n. 28872/2018, Luciotti, Rv. 651834-01), fermo restando che il contribuente che assuma, in concreto, la mancanza di conoscenza effettiva dell'atto per causa a sé non imputabile può chiedere, come ricordato nella stessa pronuncia del Giudice delle leggi, la rimessione in termini *ex* art. 153 c.p.c. (Sez. 6-T, n. 29710/2018, Napolitano L., Rv. 651838-01), disposizione la cui applicabilità al giudizio tributario è riconosciuta anche con riferimento alle decadenze ad esse esterne, come l'impugnazione degli atti impositivi (Sez. T, n. 12544/2015, Ferro, Rv. 636356-01).

In caso di notifica tramite posta privata di atto tributario - fattispecie diversa da quella della notifica degli atti processuali, decisa Sez. U, n. 00299/2020, Perrino, Rv. 656575-01 - per effetto dell'art. 4 del d.lgs. n. 261 del 1999 e succ. modif., deve ritenersi valida la notifica compiuta - nel periodo intercorrente tra la parziale liberalizzazione attuata col d.lgs. n. 58 del 2011 e quella portata a pieno compimento dalla l. n. 124 del 2017 -

tramite operatore postale privato in possesso dello specifico titolo abilitativo costituito dalla "licenza individuale" di cui all'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 261 cit., configurandosi l'ipotesi di inesistenza della notificazione in casi assolutamente residuali (Sez. T, n. 15360/2020, Napolitano L., Rv. 658427-01, nonché Sez. T, n. 25521/2020, Guida, Rv. 659646-01, che ribadisce la distinzione tra atti tributari e amministrativi ed atti giudiziari, ivi compresi i ricorsi introduttivi del processo tributario, per i quali la gestione del servizio, in forza di ragioni di ordine pubblico, correlate a peculiari requisiti di rafforzata affidabilità dell'agente notificatore, è riservata, nel regime del d.lgs. n. 58 del 2011, al solo gestore del "servizio postale universale" e, nel successivo regime della l. n. 124 del 2017, ai soli titolari di licenza individuale speciale).

Sez. T, n. 16528/2018, Condello, Rv. 649227-02, e Sez. T, n. 33563/2018, Condello, Rv. 652126-01 hanno ribadito che in tema di notifica della cartella esattoriale ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione è assolta dal notificante mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, poiché, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, la cartella esattoriale deve ritenersi a lui ritualmente consegnata, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., fondata sulle univoche e concludenti circostanze (integranti i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.) della spedizione e dell'ordinaria regolarità del servizio postale, superabile solo ove il destinatario medesimo dimostri di essersi trovato, senza colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione, come nel caso in cui sia fornita la prova che il plico in realtà non conteneva alcun atto al suo interno (ovvero conteneva un atto diverso da quello che si assume spedito); in entrambe le pronunce si precisa che la prova dell'arrivo della raccomandata fa presumere l'invio e la conoscenza dell'atto, mentre l'onere di provare eventualmente che il plico non conteneva l'atto o conteneva un atto diverso, rispetto a quello indicato dal mittente, spetta non già al mittente, bensì al destinatario, che non può quindi limitarsi ad una generica contestazione dell'invio della raccomandata medesima (in tal senso, già Sez. 1, n. 22687/2017, Campanile, Rv. 645523-01). In tali decisioni si dà anche atto dell'esistenza di un contrasto tra il suindicato orientamento prevalente, conforme al principio generale di cd. vicinanza della prova, poiché la sfera di conoscibilità del mittente incontra limiti oggettivi nella fase successiva alla consegna del plico per la spedizione, mentre la sfera di conoscibilità del destinatario si incentra proprio nella fase finale della ricezione, ben potendo egli dimostrare (ed essendone perciò onerato), in ipotesi anche avvalendosi di testimoni, che al momento dell'apertura il plico era in realtà privo di contenuto, ed altro minoritario difforme, secondo cui nel caso di

notifica della cartella di pagamento mediante l'invio diretto di una busta chiusa raccomandata postale, è onere del mittente il plico raccomandato fornire la dimostrazione del suo esatto contenuto, allorché risulti solo la cartolina di ricevimento ed il destinatario contesti il contenuto della busta medesima (cfr. Sez. 6-T, n. 18252/2013, Caracciolo, Rv. 628326-01).

Dalla previsione del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 4 secondo cui "l'esattore deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione", Sez. T, n. 20769/2021, Mondini, Rv. 661896-01, ha desunto che, ai fini della prova della notifica della cartella non è necessaria la produzione in giudizio dell'originale o della copia autentica della cartella essendo invece sufficiente la produzione o della matrice o della copia della cartella con la relativa relazione di notifica (nella specie, la S.C. ha cassato la decisione della CTR che non aveva ritenuto sufficiente la avvenuta produzione, da parte dell'agente della riscossione, di copie fotostatiche delle relate di notifica contenti il riferimento "al carico di cui agli estratti di ruolo" impugnati dalla contribuente, senza considerare che, in assenza di contestazioni sulla conformità delle copie agli originali, l'estratto di ruolo - equipollente della matrice - conteneva tutti gli elementi essenziali per identificare la persona del debitore, la causa e l'ammontare della pretesa creditoria).

La notificazione ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 600 del 1973 è, invece, ritualmente eseguita solo nell'ipotesi in cui, nonostante le ricerche che il messo notificatore deve svolgere nell'ambito del Comune di domicilio fiscale, in esso non rinvenga l'effettiva abitazione o l'ufficio o l'azienda del contribuente. Solo in questi casi la notificazione è ritualmente effettuata mediante deposito dell'atto nella casa comunale e affissione dell'avviso di deposito nell'albo del Comune senza necessità di comunicazione all'interessato a mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno, né di ulteriori ricerche al di fuori del detto Comune; è dunque invalida la notifica di alcune cartelle di pagamento, eseguita ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e, cit., sebbene l'agente della riscossione fosse a conoscenza del nuovo indirizzo effettivo del contribuente, diverso dal domicilio fiscale, per avere colà precedentemente notificato altre cartelle (Sez. T, n. 03378/2020, Penta, Rv. 656967-01).

Qualora la produzione dell'avviso di ricevimento sia avvenuta mediante l'allegazione di fotocopia non autenticata, trova applicazione la regola generale di cui all'art. 2719 c.c. per la quale le copie fotografiche o fotostatiche hanno la stessa efficacia di quelle autentiche se la loro conformità all'originale è attestata dal pubblico ufficiale competente o se detta conformità non sia disconosciuta dalla controparte (Sez. T, n.

01974/2018, Zoso, Rv. 646923-01; v. anche Sez. 6-3, n. 21003/2017, Tatangelo, Rv. 645480-01); inoltre, il disconoscimento delle copie fotostatiche di scritture prodotte in giudizio, ai sensi dell'art. 2719 c.c., impone che, pur senza vincoli di forma, la contestazione della loro conformità all'originale sia operata, a pena di inefficacia, attraverso una dichiarazione che evidenzi in modo chiaro e univoco sia il documento che si intende contestare, sia gli aspetti differenziali di quello prodotto rispetto all'originale, non essendo invece a tal fine sufficienti né il ricorso a clausole di stile né generiche asserzioni (Sez. T, n. 16557/2019, Balsamo, Rv. 654386-01). Il giudice che escluda l'esistenza di una rituale certificazione di conformità agli originali, non può limitarsi a negare ogni efficacia probatoria alle copie prodotte, ma deve valutare le specifiche difformità contestate alla luce degli elementi istruttori disponibili, compresi quelli di natura presuntiva, attribuendo il giusto rilievo anche all'eventuale attestazione, da parte dell'agente della riscossione, della conformità delle copie prodotte alle riproduzioni informatiche degli originali in suo possesso. (Sez. T, n. 23426/2020, Succio, Rv. 659342-01).

Nell'ipotesi in cui la notifica venga effettuata nelle forme ordinarie si pongono poi tutte le questioni che generalmente hanno ad oggetto il procedimento notificatorio, nonché alcune più specifiche di seguito considerate.

La notifica *ex* art .139 c.p.c. a "persona di famiglia.

Sez. T, n. 27587/2018, Guida, Rv. 650963-01 ha affermato che anche in caso di notifica della cartella esattoriale, ai sensi dell'art. 139, comma 2, c.p.c., la qualità di persona di famiglia o di addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda di chi ha ricevuto l'atto si presume *iuris tantum* dalle dichiarazioni recepite dall'ufficiale giudiziario nella relata di notifica, incombendo al destinatario, che contesti la validità della notificazione, l'onere di fornire la prova contraria ed, in particolare, l'inesistenza di alcun rapporto con il consegnatario comportante una delle qualità suindicate, con conseguente rigetto del ricorso del contribuente che, pur avendo provato *per tabulas* che la consegnataria dell'atto non era sua moglie, non aveva tuttavia dimostrato che ella non fosse, comunque, una persona di famiglia o addetta alla casa ivi presente solo occasionalmente. La consegna dell'atto da notificare "a persona di famiglia", secondo il disposto dell'art. 139 c.p.c., non postula necessariamente né il solo rapporto di parentela - cui è da ritenersi equiparato quello di affinità - né l'ulteriore requisito della convivenza del familiare con il destinatario dell'atto, non espressamente menzionato dalla norma, risultando sufficiente l'esistenza di un vincolo di parentela o di affinità che giustifichi la presunzione che la "persona di famiglia" consegnerà l'atto al destinatario stesso; resta, in ogni caso, a carico di colui che assume di non aver ricevuto l'atto l'onere di provare il

carattere del tutto occasionale della presenza del consegnatario in casa propria, senza che a tal fine rilevino le sole certificazioni anagrafiche del familiare medesimo; l'operatività di tali principi è però subordinata all'accertamento che il luogo di ricezione della notificazione è quello di residenza o domicilio del destinatario, circostanza che, ove contestata dall'interessato, deve essere verificata dal giudice, tenendo conto delle prove agli atti (Sez. T, n. 11815/2020, Cavallari, Rv. 660075-01).

La notifica in caso di "irreperibilità relativa" *ex* art. 140 c.p.c.

Costituisce orientamento pacifico, all'esito di Corte cost. n. 258 del 2012 relativa all'art. 26, comma 3 (ora 4), del d.P.R. n. 602 del 1973, va applicato l'art. 140 c.p.c., in virtù del combinato disposto del citato art. 26, ultimo comma, e dell'art. 60, comma 1, alinea [e], del d.P.R. n. 600 del 1973, sicché è necessario, ai fini del suo perfezionamento, che siano effettuati tutti gli adempimenti ivi prescritti, incluso l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, non essendone sufficiente la sola spedizione, alla stregua di quanto risultante da Corte cost. n. 3/2010, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 140 c.p.c., disposizione richiamata dall'art. 26 cit., nella parte in cui prevede che la notifica si perfeziona, per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione. A seguito di tale sentenza, pertanto, la notificazione effettuata ai sensi di tale disposizione si perfeziona, per il destinatario, con il ricevimento della raccomandata informativa, se anteriore al maturarsi della compiuta giacenza, ovvero, in caso contrario, con il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione (Sez. T, n. 27825/2018, Guida, Rv. 651408-01; conf. Sez. 6-T, n. 09782/2018 Luciotti, Rv. 647736-01). Peraltro, sul presupposto che gli adempimenti prescritti dall'art. 140 c.p.c. sono tre, e precisamente: a) il deposito della copia dell'atto in busta sigillata nella casa comunale, stante l'irreperibilità del destinatario; b) l'affissione alla porta dell'avviso di deposito; c) l'invio al destinatario della raccomandata con avviso di ricevimento contenente la notizia del deposito. Sez. U, n. 10012/2021, Manzon, Rv. 660953-01 ha affermato che in tema di notifica di un atto impositivo ovvero processuale tramite il servizio postale secondo le previsioni della legge n. 890 del 1982, qualora l'atto notificando non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per temporanea assenza del destinatario stesso ovvero per assenza/inidoneità di altre persone a riceverlo, la prova del perfezionamento della procedura notificatoria può essere data dal notificante esclusivamente mediante la produzione giudiziale dell'avviso di ricevimento della raccomandata che comunica l'avvenuto deposito dell'atto notificando presso l'ufficio postale (c.d. CAD), non essendo a tal

fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della raccomandata medesima". Sez. T, n. 25351/2020, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. Rv. 659503-01, ha evidenziato la necessità che sia prodotta in giudizio, a prova del perfezionamento del procedimento notificatorio, l'avviso di ricevimento (o di compiuta giacenza) della raccomandata che dà atto dell'avvenuto deposito dell'atto da notificare presso la casa comunale; avviso che, sia esso sottoscritto dal destinatario o da persone abilitate, sia esso annotato dall'agente postale in ordine all'assenza di persone atte a ricevere l'avviso medesimo, è parte integrante della relazione di notifica ai sensi dell'art. 140 c.p.c., in quanto persegue lo scopo di consentire la verifica che l'atto sia pervenuto nella sfera di conoscibilità del destinatario, con l'ulteriore precisazione che ove la notifica sia avvenuta nelle forme di cui all'art. 140 c.p.c., prima della sentenza della Corte cost. n. 3 del 2010, ai fini della regolarità della stessa è comunque necessaria la produzione dell'avviso di ricevimento della raccomandata spedita a compimento delle formalità previste dalla indicata disposizione, stante l'efficacia retroattiva delle pronunce additive della Corte cost. La prova del perfezionamento del procedimento notificatorio deve essere data dall'Agente della riscossione mediante la produzione giudiziale dell'avviso di ricevimento della 'raccomandata informativa', "trattandosi di onere probatorio processuale tutt'affatto vessatorio e problematico, consistendo nel deposito di un atto facilmente acquisibile da parte del soggetto attivo del sub-procedimento": infatti "solo dall'esame concreto di tale atto il giudice del merito e, qualora si tratti di atto processuale, (se del caso) anche il giudice di legittimità, può desumere la 'sorte' della spedizione della 'raccomandata informativa', quindi, in ultima analisi, esprimere un - ragionevole e fondato - giudizio sulla sua ricezione, effettiva o almeno 'legale' (intesa come facoltà di conoscere l'avviso spedito e quindi tramite lo stesso l'atto non potuto notificare), della raccomandata medesima da parte del destinatario". Secondo, Sez. U, n. 10012/2021, Manzon, cit., "la produzione dell'avviso di ricevimento della CAD costituisce l'indefettibile prova di un presupposto implicito dell'effetto di perfezionamento della procedura notificatoria […] che, qualora ritenuta giudizialmente raggiunta, trasforma tale effetto da 'provvisorio' a definitivo".

Sez. T, n. 22333/2021, Rossi, Rv. 661961-01, ha precisato che in tema di notifica dell'avviso di accertamento, l'esecuzione secondo la procedura di cui all'art. 140 c.p.c. suppone l'impossibilità di consegna dell'atto nei luoghi, al destinatario o alle persone in sua vece alternativamente specificate ed alle condizioni prescritte dall'art. 139 c.p.c., secondo l'ordine tassativamente indicato, sicché il loro mancato reperimento (oppure il rifiuto alla ricezione) deve risultare, espressamente e puntualmente, dalla relazione dell'ufficiale notificatore, con la

conseguenza che l'omessa attestazione, nella relata di notifica, del compimento delle ricerche dei soggetti potenzialmente consegnatari dell'atto rende illegittima l'adozione del procedimento notificatorio *ex* art. 140 c.p.c. ed inficia di nullità la notifica in tal guisa eseguita, con ulteriore illegittimità derivata dell'iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento (che di detta iscrizione dà notizia al contribuente) consequenziale a detto avviso. Nel ritenere l'invalidità della notificazione della cartella esattoriale eseguita, in ipotesi di irreperibilità relativa del contribuente, mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento senza l'osservanza delle formalità previste dall'art. 140 c.p.c., come prescritto dall'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, nel testo risultante da Corte cost. n. 258 del 2012, Sez. T, n. 33610/2019 Saieva, Rv. 656398-01, ha affermato che nel caso di dichiarazione di illegittimità costituzionale di una norma processuale, fin quando la validità ed efficacia degli atti disciplinati da detta norma sono *sub judice*, il rapporto processuale non può considerarsi esaurito, sicché, nel momento in cui viene in discussione la ritualità dell'atto, la valutazione della sua conformità alla disposizione va valutata avendo riguardo alla modificazione conseguita dalla sentenza di illegittimità costituzionale, indipendentemente dal tempo in cui l'atto è stato compiuto.

Va ora rilevato che, sempre con riguardo alla notifica a mezzo posta, è stato precisato che, anche in caso di notifica di una cartella di pagamento, il vizio consistente nell'omessa esibizione dell'avviso di ricevimento della raccomandata informativa che va inviata nell'ipotesi di consegna dell'atto a mezzo del servizio postale non effettuata direttamente al destinatario (nella specie, a familiare convivente), è sanato per raggiungimento dello scopo ove il contribuente abbia conosciuto il contenuto della cartella, trovando applicazione, anche per gli atti impositivi, il principio di cui all'art. 156, comma 3, c.p.c., e non abbia prospettato le ragioni per le quali tale vizio avrebbe comportato una lesione del diritto all'effettività della tutela giurisdizionale ed al giusto processo.(Sez. T, n. 11051/2018, Delli Priscoli, Rv. 648200-02). É stato, inoltre, ribadito che l'annotazione dell'agente postale sull'avviso di ricevimento, dalla quale risulti il rifiuto senza ulteriore specificazione circa il soggetto (destinatario, oppure persona diversa abilitata a ricevere il plico) che ha in concreto opposto il rifiuto, può legittimamente presumersi riferita al rifiuto di ricevere il plico o di firmare il registro di consegna opposto dal destinatario, con conseguente completezza dell'avviso, e dunque legittimità e validità della notificazione (Sez. T, n. 16237/2018, Condello, Rv. 649197-01). Ove l'atto sia consegnato all'indirizzo del destinatario a persona che abbia sottoscritto l'avviso di ricevimento, con grafia illeggibile, nello spazio relativo alla "firma del destinatario o di persona delegata", e non risulti che il piego sia stato consegnato dall'agente postale a persona diversa dal

destinatario tra quelle indicate dall'art. 7, comma 2, della legge n. 890 del 1982, la consegna deve ritenersi validamente effettuata a mani proprie del destinatario, fino a querela di falso, a nulla rilevando che nell'avviso non sia stata sbarrata la relativa casella e non sia altrimenti indicata la qualità del consegnatario, non essendo integrata alcuna delle ipotesi di nullità di cui all' art. 160 c.p.c. (Sez. 6-T, n. 04556/2020, Esposito, Rv. 657324-01). Diversamente, nel caso in cui la firma illeggibile non è apposta nello spazio dell'avviso relativo alla firma del destinatario o di persona da lui delegata, **Sez. 3, n. 34400/2023, Gianniti, Rv. 669528-01** ha affermato che, in assenza di altre annotazioni da parte dell'agente postale, determina incertezza assoluta sulla persona alla quale l'atto giudiziario è stato consegnato, con la conseguenza che la notifica deve ritenersi affetta da nullità. In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la decisione di merito che, in mancanza di querela di falso, aveva ritenuto correttamente notificato l'atto introduttivo di un giudizio di responsabilità professionale, sebbene il plico fosse stato consegnato all'indirizzo di un precedente studio del destinatario, la firma apposta sulla cartolina di ricevimento risultasse illeggibile e non vi fossero annotazioni del messo notificatore, in difetto, oltretutto, dell'invio della raccomandata prescritta dall'art. 7 della l. n. 890 del 1982.

La notifica presso la sede legale di una società.

Qualora la notifica della cartella di pagamento avvenga presso la sede legale della società, e non alla persona fisica del legale rappresentante nel luogo di residenza dello stesso, l'atto deve essere consegnato solo ai soggetti indicati dall'art. 145, comma 1, c.p.c., ossia al «rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa», tra i quali non è, pertanto, compreso il «familiare convivente» del legale rappresentante dell'ente, sicché è nulla la notifica eseguita nelle mani del medesimo (Sez. T, n. 08472/2018, Fasano, Rv. 647704-01). Questa decisione, affrontando per la prima volta la problematica, supera, con riguardo all'ipotesi di notifica eseguita presso la sede della società, la tradizionale presunzione di legittimità della notifica eseguita nelle mani di "familiare convivente", fondandosi su una attenta lettura del combinato disposto degli artt. 139 e 145 c.p.c. Sul punto, poi, Sez. T, n. 32981/2018, Di Marzio, Rv. 652117-01 ha precisato che ai fini della regolarità della notifica *ex* art. 145, comma 1, c.p.c. è sufficiente che il consegnatario si trovi presso la sede della persona giuridica destinataria in modo non occasionale ma in virtù di un particolare rapporto che, non dovendo essere necessariamente di prestazione lavorativa, può risultare anche dall'incarico, sebbene provvisorio e precario, di ricevere le notificazioni per conto della persona giuridica, sicché, ove dalla relata di notifica dell'ufficiale giudiziario risulti la presenza del consegnatario nella

sede della persona giuridica deve presumersi addetto alla ricezione degli atti per la stessa, salvo che la persona giuridica dimostri di non aver attribuito a tale consegnatario alcun incarico.

La notifica tramite PEC.

La notifica della cartella di pagamento può poi avvenire, indifferentemente, sia allegando al messaggio PEC un documento informatico, che sia duplicato informatico dell'atto originari - il c.d. "atto nativo digitale" - sia mediante una copia per immagini su supporto informatico di documento in originale cartaceo, la c.d. "copia informatica". Sul punto **Sez. T, n. 35541/2023, Billi, Rv. 669868-02** ha precisato che in caso di notifica a mezzo PEC, la copia su supporto informatico della cartella di pagamento, in origine cartacea, non deve necessariamente essere sottoscritta con firma digitale, in assenza di prescrizioni normative di segno diverso.

La notifica a mezzo telefax.

Sul presupposto che non vi è una disciplina legislativa o regolamentare che imponga taluni protocolli per l'uso del fax quale strumento di comunicazione o di notifica nel processo civile - la comunicazione o la notifica potrà avere effettivo valore probatorio solo se il cancelliere si sarà accertato che il documento inviato a mezzo telefax sia effettivamente ricevuto, per esempio attraverso l'attestazione della ricezione del documento da parte del destinatario per via telefonica ovvero attraverso il reinvio del documento da parte del destinatario siglato per ricezione. Sez. 6-T, n. 02642/2022, Lo Sardo, Rv. 663666-01, ha rilevato che l'invito al pagamento del contributo unificato (per l'intero o per il residuo importo), anche se emanato in anteprima senza la contestuale irrogazione della sanzione, deve essere notificato al contribuente nelle forme previste dall'art. 137 c.p.c., presso il domicilio eletto nella costituzione in giudizio o, altrimenti, deve essere depositato presso l'ufficio. Da tale premessa ne discende che la trasmissione mediante telefax al difensore costituito del contribuente, in assenza di una specifica disposizione che la consenta, non può considerarsi equipollente alla notifica mediante ufficiale giudiziario o p.e.c. dell'invito al pagamento (salva la verifica della sanatoria per raggiungimento dello scopo a norma dell'art. 156, comma 3, c.p.c.

3.2.2 Notifica: società e solidarietà.

Con riferimento alle società di persone e al principio di solidarietà dei soci la Corte ha espresso i seguenti principi.

Sul presupposto che la responsabilità solidale ed illimitata dei soci per i debiti della società di persone, prevista dall'art. 2291 c.c., è operante

anche nei rapporti tributari, il socio di una società in nome collettivo ben può essere destinatario della pretesa tributaria anche quando questa si riferisca alla società, individuata dalle norme tributarie quale unico soggetto passivo d'imposta, rispondendo il socio solidalmente dei debiti tributari di quest'ultima, a nulla rilevando che egli sia rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo e, pur essendo privo della qualità di obbligato d'imposta, resta sottoposto, a seguito dell'iscrizione a ruolo a carico della società, all'esazione del debito, alla condizione, posta dall'art. 2304 c.c., che il creditore non abbia potuto soddisfarsi sul patrimonio della società. In applicazione di quanto sopra, l'interruzione della prescrizione conseguente alla notificazione della cartella alla società, in applicazione del principio di cui all'art. 1310 c.c., ha efficacia anche rispetto ai soci. (Sez. 6-T, n. 06997/2020, La Torre, Rv. 657561-01). La S.C. ha ritenuto legittima la notifica ai soci della cartella di pagamento, anche in difetto di previa notifica agli stessi dell'avviso di accertamento, in quanto la possibilità di agire per la riscossione di un debito tributario, accertato nei confronti della società in nome collettivo, procedendo alla notifica della cartella di pagamento (o dell'avviso di mora) ad uno dei soci illimitatamente responsabili, non integra un deficit del diritto di difesa di quest'ultimo, sia in quanto la cartella di pagamento (o l'avviso di mora) può costituire atto idoneo a veicolare la conoscenza delle ragioni della pretesa tributaria, sia in quanto il socio destinatario della notifica è legittimato espressamente dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 ad impugnare unitamente alla cartella di pagamento (o all'avviso di mora) anche tutti gli atti presupposti (ad es., avviso di rettifica) che non gli fossero stati notificati facendo valere i vizi propri di quelli. (Sez. T, n. 13113/2018, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 648666- 01). Ove il socio illimitatamente responsabile abbia impugnato la sola cartella di pagamento, quale unico atto notificatogli per debiti sociali, gli atti presupposti non possono considerarsi definitivi, con la conseguenza che, nell'ipotesi di successione normativa in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, deve trovare applicazione la legge sopravvenuta più favorevole, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 199 (Sez. T, n. 02580/2019, Nonno, Rv. 652588-01). Estendendo un principio già affermato in riferimento agli atti impositivi, Sez. T, n. 24583/2022, Triscari, Rv. 665787-02, ha, poi, precisato che in tema di riscossione coattiva e con riguardo, in particolare, alla responsabilità solidale del socio per le obbligazioni tributarie della società in nome collettivo, la tempestiva notificazione della cartella di pagamento nei confronti della società impedisce che si produca la decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 nei confronti dei soci, in quanto, in materia tributaria, a differenza di quella civile, trova applicazione, anche in detta

ipotesi, l'art. 1310, comma 1, c.c., sebbene dettato in tema di prescrizione, in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie. In buona sostanza, la tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei confronti degli stessi la decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973. La S.C. ha specificato che l'inapplicabilità alla fattispecie del principio civilistico secondo cui in tema di solidarietà tra coobbligati, il primo comma dell'art. 1310 c.c., dettato in materia di prescrizione, non è applicabile anche in tema di decadenza, non solo per la chiarezza del testo normativo, riferito solo alla prescrizione, ma anche per la profonda diversità dei due istituti, è giustificata dalla diversità e dalla specialità della disciplina tributaria, in particolare procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico, dunque ben diversa da quella di diritto privato sicuramente de-procedimentalizzata, regolata da sue proprie norme, quali appunto quella di cui all'art. 25, comma 1, del d.P.R. 602 del 1973.

La Corte si è, poi, occupata del caso di estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese.

In tali fattispecie, non viene meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, ma si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente la società, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese (anche se azionate o azionabili in giudizio) e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale) che, invece, non essendo stata espletata, consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo. Da ciò consegue che l'estinzione della società, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non impedisce di procedere all'iscrizione a ruolo a nome della società estinta di tributi maturati durante la sua esistenza in applicazione del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 3, ma il credito deve essere azionato nei confronti dei soci, sia perché coobbligati solidali sia perché successori *ex lege* della società medesima. Sez. T, n. 30736/2021, Reggiani, Rv. 662626-01, ha osservato che è consentita l'applicazione analogica del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 65, comma 4, in presenza delle condizioni ivi

previste, ma la notifica della cartella di pagamento, da compiersi presso la sede sociale, deve essere effettuata ai soci, sia pure collettivamente ed impersonalmente indicati, e non alla società che, non essendo più esistente, non può essere più parte di alcun rapporto tributario.

Con riferimento al caso della responsabilità dell'amministratore (anche di fatto) di una estinta società di capitali per le imposte sui redditi non versate dall'ente - disciplinata dall'art. 36, d.P.R. 29 settembre 1972, n. 603 - si è in presenza di una obbligazione *ex lege* nei confronti dell'amministrazione finanziaria, avente natura civilistica e titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale di talché, Sez. T, n. 29474/2021, Catalozzi, Rv. 662622-01, ha affermato che, in caso di avviso di accertamento emanato nei confronti di una società per obbligazioni tributarie ad essa relative, l'amministratore di fatto non è legittimato ad impugnare l'avviso notificatogli non essendo ravvisabile in capo al predetto alcun interesse all'accertamento in ordine alla legittimità dell'atto impositivo, trattandosi di situazioni giuridiche soggettive alle quali egli è estraneo. L'amministratore, infatti, non è direttamente responsabile o sanzionabile per le violazioni imputabili alla società amministrata, atteso che la responsabilità disciplinata dall'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 configura un'obbligazione *ex lege* avente natura civilistica e titolo autonomo rispetto a quella fiscale.

Con riferimento alla società in concordato preventivo, **Sez. T, n. 03053/2023, D'Aquino, Rv. 666952-01** ha affermato che la notificazione al solo commissario giudiziale della cartella di pagamento, emessa nei confronti di tale società, è nulla, poiché egli non riveste alcuna carica rappresentativa della società, ma non inesistente, attesi i compiti, allo stesso attribuiti, di verifica dell'esistenza del credito erariale, sia in relazione al computo delle maggioranza e della formazione delle classi, sia in relazione alla fattibilità della proposta concordataria, sicché la tempestiva proposizione del ricorso tributario da parte della società sana la nullità della notificazione.

4. La decadenza *ex* art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Nelle ipotesi di riscossione a mezzo ruolo il concessionario è tenuto a notificare la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, entro i termini fissati a pena di decadenza dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Nel testo attualmente in vigore la cartella di pagamento va notificata a pena di decadenza entro il 31 dicembre:

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o

ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli artt. 19 e 20 T.U.I.R.;

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'art. 36-5*er* del cit. d.P.R. n. 600 del 1973;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'Ufficio.

Con riferimento ai suddetti termini decadenziali **Sez. T, n. 32779/23, Dell'Orfano, non massimata** ha affermato che qualora il contribuente, dopo aver optato per la rivalutazione degli immobili, con pagamento rateale della relativa imposta sostitutiva, abbia omesso il versamento, il *dies a quo* per il decorso del termine di decadenza, previsto dall'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973, per la notifica della cartella, va calcolato dal momento in cui il debitore avrebbe dovuto pagare l'ultima rata e non paga e non dal momento di presentazione della relativa dichiarazione.

Secondo **Sez. T, n. 722 /2023, Crivelli, Rv. 666611-01** la decadenza dal potere impo-esattivo, configurata dall'art. 25, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, è impedita dalla notifica della cartella con cui viene intimato il pagamento della relativa pretesa, ancorché l'amministrazione abbia proceduto ad una seconda notifica della stessa, poiché il ripetersi delle notifiche della cartella, atto che ha lo scopo di preannunciare l'esecuzione forzata mediante riscossione al pari dell'atto di precetto nel caso dell'esecuzione civile, non ha alcuna influenza sulla portata della prima fra esse e della relativa efficacia impeditiva del compiersi della decadenza; ciò a differenza del caso in cui l'amministrazione ritenga di ripetere non la semplice notifica, ma l'atto impo-esattivo (nella specie, la cartella).

La Corte ha, poi, affrontato il tema del rispetto del termine decadenziale di cui all'art. 25 cit. nel caso di notifica della cartella a un debitore solidale.

In particolare, **Sez. T, n. 10103/2023, Salemme, non massimata,** ha, poi, affermato che la notificazione della cartella, nel procedimento di riscossione a mezzo ruolo, ove sia posta in essere in maniera tempestiva impedisce il decorso del termine decadenziale, indifferentemente se la notifica venga posta in essere nei confronti del debitore principale o del

coobbligato. La Corte pone in luce come tale conclusione si fonda sullo stesso tenore letterale dell'art. 25 cit. il quale stabilisce che il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza. Il legislatore usa il plurale quando si riferisce ai soggetti nei confronti dei quali procede e, quindi, si riferisce a entrambi come destinatari del procedimento; usa poi la disgiuntiva, che segna l'alternatività, quando fissa l'onere, l'inosservanza del quale comporta la decadenza, di notificare la cartella: il che significa che, quando procede nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, l'agente per la riscossione può notificare la cartella di pagamento all'uno o all'altro.

Particolarmente complessa risulta la disciplina della suddetta decadenza nelle ipotesi in cui la cartella di pagamento da notificare segua il controllo formale cd. automatizzato di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973.

L'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, come modif. dal d.lgs. n. 193 del 2001, era stato dichiarato costituzionalmente illegittimo da Corte cost. n. 280 del 2005 nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario avrebbe dovuto notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973. La Consulta aveva ritenuto tale disposizione in contrasto con l'art. 24 Cost., non potendo il contribuente essere assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole considerando che tale procedimento comporta una elementare operazione di verifica meramente formale.

All'esito di tale pronuncia il legislatore è intervenuto con i commi 5-*bis* e 5-*ter* dell'art. 1 del d.l. 17 giugno 2005 n. 106, conv. dalla l. 31 luglio 2005 n. 156, introducendo un termine decadenziale, prima non previsto, anche per la notificazione delle cartelle di pagamento emesse a seguito di controllo formale automatizzato, con una disciplina «a regime» (di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dal cit. comma 5-*ter*) e una «transitoria» (quella di cui al cit. comma 5-*bis*). Quella a regime fissa quale termine decadenziale per la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate a decorrere dall'entrata in vigore della legge di conversione citata (10 agosto 2006) il terzo anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni; quella transitoria prevede termini decadenziali differenziati a seconda della data di presentazione delle dichiarazioni, quali: a) il terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 2004; b) il quarto anno successivo a quello di

presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; c) il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001.

Sez. T, n. 24582/2022, Perrino, Rv. 665793-01 ha esaminato il ricorso proposto dalla Concessionaria avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto che nel 2008 si fosse maturata la decadenza a norma dell'art. 1, comma 5-*bis*, del d.l. n. 106 del 2005, spirata il 31.12.2007, relativa ad una cartella di pagamento notificata nel 2007 e relativi a controllo eseguito secondo procedura automatizzata riferito a tributi relativi all'anno di imposta 2002 e 2003. Con il ricorso si rilevava che a norma dell'art. 1, comma 5-*bis*, cit. e degli artt. 2966, 2290, 2991 e 2304 c.c., la cartella non doveva essere notificata alla socia, in quanto atto di natura sostanzialmente impositiva concernente debiti sociali. In particolare, qualora, come nel caso in esame, la cartella di pagamento si risolva in un atto sostanzialmente impositivo, che, tuttavia, riguardi la responsabilità del socio per debiti lasciati inadempiuti dalla società, essa non va notificata al socio, ma soltanto alla società, e questa notificazione esclude che si produca la decadenza nei confronti del socio. La Corte in accoglimento di tale tesi ha affermato che «In tema di riscossione coattiva, qualora si proceda nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, la tempestiva notificazione della cartella di pagamento a uno dei predetti destinatari impedisce che si produca la decadenza prevista dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973».

5. L'avviso di intimazione.

Ai sensi dell'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, il concessionario della riscossione non può iniziare la procedura esecutiva se è decorso più di un anno dalla notifica della cartella di pagamento, ma deve notificare un atto, l'intimazione di pagamento, che ha sostituito l'avviso di mora, con cui intima al debitore di provvedere al pagamento del debito entro i successivi 5 giorni; nel caso in cui entro il predetto termine non dovesse intervenire il pagamento, il concessionario può iniziare l'esecuzione forzata del credito erariale.

L'avviso di intimazione, la cui funzione è quella di riattivare il procedimento di riscossione del credito tributario, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro 5 giorni, va redatto, come la cartella, in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze ed a sua volta perde efficacia trascorsi centottanta giorni dalla data della notifica per cui può essere notificato anche più volte, risultando sempre idoneo ad interrompere eventuali termini di prescrizione; alla

intimazione di pagamento non è poi applicabile il termine di decadenza previsto esclusivamente per le cartelle di pagamento dall'art. 1, comma 5-*bis*, del d.l. n. 106 del 2005 cit., potendo la stessa essere notificata entro il termine di prescrizione, calcolato a decorrere dalla notificazione della cartella, operante per i tributi iscritti a ruolo (Sez. T, n. 11760/2019, Conti, Rv. 654144-01).

L'idoneità a produrre gli effetti interruttivi della prescrizione, di cui all'art. 2943 c.c., agli atti della sequenza procedimentale specificamente contenenti l'intimazione ad adempiere - come l'avviso di mora di cui all'art. 46 del d.P.R. n. 602 del 1973 (nel testo anteriore alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 46 del 1999), o come l'avviso contenente l'intimazione ad adempiere entro il termine di giorni cinque, di cui all'art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973 (nel testo vigente) è stata ribadita da Sez. T, n. 02227/2018, Campanile, Rv. 646703-01.

Sez. U, n. 09939/2023, Rubino, non massimata, ha affermato che, in relazione alla portata del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, la linea di confine fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria è costituita dalla notifica della cartella esattoriale, tenuto conto di quanto previsto dal d.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, sicché le questioni insorgenti fino a tale momento restano devolute alla giurisdizione tributaria.

L'intimazione può essere impugnata per vizi propri, oppure, in caso di mancata notificazione della cartella di pagamento, per far valere un vizio della sequenza procedimentale, deducendone la nullità per omessa notifica dell'atto presupposto, o per contestare, in via alternativa, la stessa pretesa tributaria azionata di cui il contribuente può dedurre di essere venuto per la prima volta a conoscenza; trattandosi in ogni caso di atti diversi, ove all'impugnazione della cartella esattoriale segua quella della successiva intimazione di pagamento, emessa per gli stessi tributi a carico del medesimo contribuente, non sussiste violazione del principio del *ne bis in idem* processuale, trattandosi di giudizi aventi *petitum* e *causa petendi* differenti. (Sez. T, n. 27581/2018, Castorina, Rv. 651404-01).

Ed ancora, Sez. T, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-03 ha affermato che «In tema di riscossione a mezzo ruolo di somme dovute all'Amministrazione finanziaria in forza di rapporti di diritto privato, la mancata impugnazione della cartella di pagamento da parte dell'obbligato non determina alcuna preclusione, ben potendo il debitore proporre le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi, a norma dell'art. 29 d.lgs. n. 46 del 1999, nelle forme ordinarie, ossia ai sensi degli artt. 615 e 617 c.p.c. Pertanto, ove alla notifica della cartella non segua, entro un anno, l'avvio dell'azione esecutiva, il debitore può sempre opporsi all'intimazione di pagamento successivamente notificata ai sensi dell'art. 50 d.P.R. n. 602 del

1973, per contestare il diritto di procedere ad esecuzione forzata, trattandosi di opposizione "pre-esecutiva" *ex* art. 615, comma 1, c.p.c.».

In caso di impugnazione dell'avviso di mora, la legittimazione passiva discende dalle contestazioni effettuate dal contribuente, spettando all'amministrazione, in quanto titolare del diritto di credito, e non al concessionario, in quanto mero destinatario del pagamento, quando venga contestata la stessa pretesa tributaria. In tale evenienza, tuttavia, se l'azione è rivolta nei confronti del concessionario, quest'ultimo, ai sensi degli artt. 40 del d.P.R. n. 43 del 1988 e 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, ha l'onere di chiamare in causa l'ente titolare al fine di evitare di rispondere dell'esito sfavorevole della lite, senza che l'eventuale omissione determini l'inammissibilità della domanda o imponga al giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio (Sez. 6-T, n. 03955/2020, Luciotti, Rv. 657310-01).

Seguendo la notifica della cartella di pagamento, l'avviso non ha necessità di particolare motivazione, risultando sufficiente che in esso siano richiamate le cartelle di pagamento che ne costituiscono il presupposto e che contengono le ragioni della pretesa tributaria (Sez. T, n. 27216/2014, Iofrida, Rv. 634138-01); come chiarito da Sez. T, n. 28689/2018, Nonno, Rv. 651272-01, l'avviso di intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo, da notificarsi al contribuente ai sensi dell'art. 50, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, ha un contenuto vincolato, in quanto deve essere redatto in conformità all'apposito modello approvato sicché è sufficiente che la motivazione faccia riferimento alla cartella di pagamento in precedenza notificata.

6. Il preavviso di fermo amministrativo.

Il preavviso di fermo è stato istituito dall'Agenzia delle Entrate con nota n. 57413 del 2003, con la quale si è disposto che i concessionari, una volta emesso il provvedimento di fermo amministrativo dell'auto, ma prima di procedere alla iscrizione del medesimo, sono tenuti a comunicare al contribuente moroso - che non abbia cioè provveduto a pagare il dovuto entro i 60 giorni dalla notifica della cartella - un avviso ad adempiere al debito entro 20 giorni, decorsi i quali poi è possibile provvedere a rendere operativo il fermo stesso.

La richiamata nota agenziale, al fine di superare il disposto dell'art. 86, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - in forza del quale il concessionario deve dare comunicazione del provvedimento di fermo al soggetto nei cui confronti si procede, decorsi sessanta giorni dalla notificazione della cartella esattoriale - dispone inoltre che nell'ipotesi di

persistente inadempimento, il preavviso vale come comunicazione di iscrizione del fermo a decorrere dal ventesimo giorno successivo.

Il preavviso è pertanto l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo dell'autoveicolo e si colloca all'interno di una sequela procedimentale - emanazione del provvedimento di fermo, preavviso, iscrizione del provvedimento emanato - finalizzata ad assicurare, mediante una pronta conoscibilità del fermo, un'ampia tutela del contribuente che di quel provvedimento è il destinatario, svolgendo una funzione assolutamente analoga a quella dell'avviso di mora nel quadro della comune procedura esecutiva esattoriale; tale l'atto potrebbe infatti anche essere il primo con il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una pretesa tributaria che egli ha interesse a contrastare.

Sulla base di queste premesse, la S.C. ha ritenuto che il preavviso di fermo amministrativo che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è certamente impugnabile innanzi al giudice tributario in quanto atto funzionale, in una prospettiva di tutela del diritto di difesa del contribuente e del principio di buon andamento della pubblica amministrazione, a portare a conoscenza del medesimo contribuente, destinatario del provvedimento di fermo, una determinata pretesa tributaria rispetto alla quale sorge *ex* art. 100 c.p.c. l'interesse alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (Sez. U, n. 10672/2009, Botta, Rv. 608133-01).

Principio successivamente precisato da Sez. U, n. 11087/2010, Merone, Rv. 612767-01 che ha affermato che il preavviso di fermo è atto autonomamente impugnabile anche se riguardante obbligazioni di natura extratributaria, trattandosi, in ogni caso, di atto funzionale a portare a conoscenza dell'obbligato una determinata pretesa dell'Amministrazione.

Occorre ricordare che, ai fini del riparto di giurisdizione, con riferimento alle controversie aventi per oggetto il provvedimento di fermo di beni mobili registrati, di cui all'art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1972 e quindi anche il preavviso dello stesso, rileva la natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di fermo, con la conseguenza che la giurisdizione spetterà al giudice tributario o al giudice ordinario a seconda della natura tributaria o meno dei crediti, ovvero ad entrambi se il provvedimento di fermo si riferisce in parte a crediti tributari e in parte a crediti non tributari. (Sez. U, n. 14831/2008, Botta, Rv. 603317-01, e da ultimo Sez. 3, n. 06135/2018, Sestini, Rv. 648419-01).

Il fatto che il preavviso di fermo non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, non è stato ritenuto un ostacolo in quanto, secondo un altro

principio consolidato (Sez. T, n. 27601/2018, Zoso, Rv. 650966-01 e Sez. 6-T, n. 03775/2018, Mocci, Rv. 647116-01), tale elencazione va interpretata in senso estensivo, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), con la conseguenza che deve ritenersi impugnabile ogni atto che porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico.

Il preavviso di fermo amministrativo emesso *ex* art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 per crediti tributari è impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge l'interesse *ex* art. 100 c.p.c. alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva, a nulla rilevando che detto preavviso non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto tale elencazione va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la l. n. 448 del 2001.

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

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

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

Con la conseguenza che il preavviso di fermo amministrativo è autonomamente impugnabile, ma, ove gli atti impositivi presupposti siano diventati definitivi, essendo stati notificati e non impugnati entro

i termini di legge, possono essere fatti valere solo vizi del preavviso stesso e non già censure proprie dei suddetti atti impositivi presupposti

Pertanto, ferma l'autonoma impugnabilità, resta tuttavia il principio generale secondo cui, in tema di contenzioso tributario, qualsiasi eccezione relativa a un atto impositivo divenuto definitivo, come quella di prescrizione del credito fiscale maturato precedentemente alla notifica di tale atto, è assolutamente preclusa, secondo il fermo principio della non impugnabilità se non per vizi propri di un atto successivo ad altro divenuto definitivo perché rimasto incontestato. Ne consegue che il preavviso di fermo che faccia seguito a un atto impositivo divenuto definitivo per mancata impugnazione, non integrando un nuovo e autonomo atto impositivo, è sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti all'atto da cui è sorto il debito. (Sez. T, n. 37259/2021, Russo, Rv. 663045-01)

Sotto altro aspetto, per Sez. T, n. 02857/2022, D'Oriano, Rv. 663764-01, in tema di contenzioso tributario, sebbene l'ente impositore o il concessionario non siano obbligati, a pena di nullità, a notificare avvisi di accertamento e cartelle esattoriali sia al fallito che alla curatela fallimentare, tale scelta condiziona la futura opponibilità di tali atti o nell'ambito della procedura fallimentare o nei confronti del fallito tornato *"in bonis"*, ai fini della legittima prosecuzione della procedura esattoriale; ciò nel senso che la cartella di pagamento notificata unicamente al curatore fallimentare non è opponibile al fallito tornato *"in bonis"* sicché, in caso di notifica a quest'ultimo di un preavviso di fermo che abbia tale cartella come atto presupposto, egli può sia limitarsi a far valere la nullità dell'atto successivo che gli è stato notificato, sia - qualora ne abbia ancora interesse - contestare anche la validità e fondatezza dell'atto prodromico che non gli è stato notificato, perché notificato al solo curatore in costanza di fallimento, e di cui sia venuto a conoscenza con l'atto successivo.

Invero, tema di contenzioso tributario, solo la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente consente il consapevole esercizio del diritto di impugnativa, sicché, nel caso in cui l'atto impositivo sia stato notificato al solo curatore, e non anche alla società fallita, il termine per proporre impugnazione non può decorrere, per il fallito, dalla generica comunicazione, da parte del curatore, di una insinuazione tardiva di un credito erariale, né dalle risultanze della verifica dello stato passivo in cui detto credito sia stato insinuato, ma solo dalla trasmissione dell'intera documentazione relativa alla pretesa erariale (nella specie, la copia della cartella di pagamento), fermo restando che grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare il momento in cui tale atto sia venuto a conoscenza del contribuente, in modo da individuare la data dalla quale far decorrere il termine per la

proposizione del ricorso in sede giurisdizionale, ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, mentre, al contrario, la notifica dell'avviso effettuata al contribuente *"in bonis"* non è idonea a far decorrere il termine per la sua impugnazione anche nei confronti del curatore del fallimento, che sia sopravvenuto in pendenza di detto termine, sicché l'intervenuta definitività dell'atto non è opponibile alla massa dei creditori, ma è necessario, a tal fine, che lo stesso venga notificato anche al curatore, in modo da rendere manifesta l'intenzione dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'insinuazione al passivo fallimentare del credito vantato, facendo conseguentemente sorgere un interesse concreto ed attuale del curatore a contestare l'atto impositivo a tutela della massa dei creditori.

Poiché il preavviso di fermo amministrativo, così come il fermo dei beni mobili registrati, è atto funzionale a portare a conoscenza del debitore la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ma non è inserito come tale nella sequenza procedimentale dell'espropriazione forzata, va escluso che il concessionario debba provvedere anche alla preventiva notifica dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligazione risultante dal ruolo *ex* art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, disposizione, questa, applicabile solo nel circoscritto ambito dell'esecuzione forzata.

In quanto redatto in conformità al modello ministeriale, il preavviso è correttamente motivato mediante richiamo agli atti presupposti, che, già destinati alla stessa parte, sono da questa conosciuti o conoscibili, e non necessitano perciò di allegazione all'atto impugnato. (Sez. 6-3, n. 22018/2017, Barreca, Rv. 645719-01 e Rv. 645719-05); inoltre, dato il suo contenuto "informativo" della pretesa tributaria, e valendo altresì come richiesta di pagamento a garanzia della quale si avvisa il contribuente che sarà iscritto il fermo in caso di inadempimento, è atto idoneo ad interrompere la prescrizione (Sez. 6-T, n. 05469/2019, Cricenti, Rv. 653067-01).

Va poi escluso che il preavviso di fermo sia affetto da nullità ove non rechi l'indicazione del responsabile del procedimento, quale che sia la data di consegna del relativo ruolo al concessionario stesso. (Sez. T, n. 01150/2019, Saija, Rv. 652710-03).

Tale atto, infatti, a cui non è applicabile la sanzione di cui all'art. 36, comma 4-*ter*, del d.l. n. 248 del 2007, conv., con modif., in l. n. 31 del 2008, introdotta per le sole cartelle di pagamento, come gli altri atti dell'Amministrazione finanziaria rientra nell'egida dell'art. 7, comma 2, lett. a), della l. n. 212 del 2000, a mente del quale «*Gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento*»,

previsione che, secondo la giurisprudenza della Corte (Sez. U, n. 11722/2010, Botta, Rv. 613234-01; Sez. T, n. 11856/2017, Zoso, Rv. 644115-01) non è dettata a pena di nullità, vizio che, in assenza di espressa previsione, non può desumersi né dall'art. 97 Cost., né dai principi del diritto tributario e dell'azione amministrativa.

Gli stessi principi affermati in relazione al preavviso valgono in riferimento al consequenziale fermo amministrativo di beni mobili registrati, che ha natura non già di atto di espropriazione forzata, ma di procedura a questa alternativa, trattandosi di misura puramente afflittiva volta ad indurre il debitore all'adempimento, sicché la sua impugnativa, sostanziandosi in un'azione di accertamento negativo della pretesa creditoria, seguirà la giurisdizione del credito sottostante, e potrà avvenire o per vizi propri o per far valere vizi degli atti presupposti di cui attraverso lo stesso si è venuti per la prima volta a conoscenza.

Sez. 6-T, n. 08086/2018, Napolitano L., Rv. 647723-01, ha infine ritenuto che il preavviso di fermo amministrativo può essere notificato, da parte del concessionario, mediante invio diretto di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in applicazione, stante l'identità di *ratio*, della disciplina stabilita dall'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, per la notifica della cartella di pagamento, che, nella seconda parte, contempla tale modalità di notificazione, affidata al concessionario ed all'ufficio postale, alternativa a quella prevista nella prima parte della stessa disposizione e rimessa ai soggetti ivi indicati: ne deriva che detta notifica si perfeziona con la ricezione dell'atto alla data risultante dall'avviso di ricevimento, nel quale l'ufficiale postale ne garantisce l'esecuzione su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario dell'atto, senza che sia pertanto necessaria un'apposita relata.

È stato anche chiarito da Sez. T, n. 34930/2021, Perrino, Rv. 663034-01, che il fermo amministrativo di cui all'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923 non è compatibile con il fallimento, atteso che finirebbe col derogare al divieto di frazionamento dei rapporti tra fallito e singoli creditori posto dall'art. 51 della legge fallimentare (r.d. n. 267 del 1942), salvo che non vi sia contestazione alcuna né sul credito dell'amministrazione finanziaria né su quello vantato dalla curatela e maturato ante fallimento.

7. L'iscrizione ipotecaria.

Anche in tema di iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973 sono stati da tempo affermati principi analoghi a quelli innanzi delineati con riferimento al fermo amministrativo ed al suo

preavviso, sia con riferimento alla giurisdizione che all'autonoma impugnabilità per far valere vizi propri o derivati.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, rivedendo il precedente orientamento che, sulla base della "collocazione topografica" nel capo II del d.P.R. n. 602 del 1973, dedicato alla espropriazione forzata e delle caratteristiche dell'atto, riconosceva all'iscrizione ipotecaria natura di provvedimento preordinato all'espropriazione forzata, e specie a seguito delle modifiche apportate all'art. 19, comma 1, lett. e-*bis*), del d.lgs. n. 546 del 1992, dall'art. 35, comma 26-*quinquies*, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2006, n. 248, hanno affermato che ai fini della giurisdizione rileva la natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di iscrizione suddetta, con la conseguenza che la giurisdizione spetterà al giudice tributario o al giudice ordinario a seconda della natura (tributaria o meno) dei crediti, ovvero ad entrambi - ciascuno per il proprio ambito come appena individuato - se quel provvedimento si riferisce in parte a crediti tributari ed in parte a crediti non tributari (Sez. U, n. 17111/2017, Chindemi, Rv. 644920-01).

La polizza fideiussoria prevista dall'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, avendo una funzione indennitaria e non satisfattoria dell'obbligazione principale, costituisce però titolo e rapporto autonomo da quello principale, con la conseguenza che l'impugnazione dell'iscrizione di ipoteca sui beni del contribuente, operata dall'istituto o impresa di assicurazione a seguito dell'escussione della polizza, o, comunque, degli atti della fase concomitante e successiva alla sua escussione, appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario, in quanto relativa ad atti indipendenti ed autonomi dalla pretesa tributaria (Sez. T, n. 01285/2020, Perrino, Rv. 656741-01).

Escluso che l'iscrizione ipotecaria prevista nell'ambito della riscossione coattiva costituisca atto dell'espropriazione forzata, in quanto riferita ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, si è ritenuto che la stessa possa essere effettuata anche senza la necessità di procedere alla notifica dell'intimazione di cui all'art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, prescritta per l'ipotesi in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento (Sez. U, n. 19667/2014, Botta, Rv. 632587-01).

Posto che, in quanto atto impugnabile innanzi al giudice tributario, se ne presuppone una specifica comunicazione al contribuente, che la l. n. 241 del 1990, all'art. 21 prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari. L'iscrizione ipotecaria costituisce certamente un atto che limita fortemente la sfera giuridica del contribuente. L'art. 6 dello Statuto del contribuente, a sua volta, prevede che debba essere garantita l'effettiva

conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, ed ancora che sussiste un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, secondo cui è doverosa la comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto. In particolare, con riferimento al processo tributario, si è affermato, con principio innovativo, che, in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2-*bis*, del cit. d.P.R.), in 30 giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 CFUE, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità (Sez. U, n. 19667/2014, Botta, Rv. 632586-01; conf. Sez. T, n. 05577/2019, D'Orazio, Rv. 652721-03).

In conclusione, da tutto quanto sopra discende che la comunicazione di preavviso di iscrizione ipotecaria - prevista a pena di nullità, dall'art. 77, comma 2-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 - non ha finalità endoprocedimentale partecipativo-istruttoria volta alla migliore definizione dell'interesse pubblico, ma è diretta a consentire al debitore di presentare osservazioni per evitare l'adozione del provvedimento finale (l'iscrizione), nonché finalità extraprocedimentale compulsoria di spingerlo all'adempimento (Sez. T, n. 25600/2021, Mondini, Rv. 662234-01).

Sempre dalla natura di atto solo preordinato all'esecuzione, avente funzione di garanzia e di cautela, si è fatto discendere che il vincolo di destinazione gravante sugli immobili delle aziende territoriali (ATER, *ex* IACP), non osta all'iscrizione su di essi dell'ipoteca, *ex* art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, atteso che l'indisponibilità ed impignorabilità di detti immobili, *ex* artt. 828-830 c.c., assume rilevanza dopo che sia iniziata l'espropriazione forzata con l'effettuazione del pignoramento (Sez. T, n. 13618/2018, Stalla, Rv. 648675-01).

Sul piano dei requisiti formali da Sez. T, n. 36000/2021, Reggiani, Rv. 663043-01, si è precisato che l'avviso di iscrizione ipotecaria, prevista dall'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, non deve contenere l'indicazione del valore dell'immobile ipotecato, che non è richiesta da alcuna disposizione normativa e neppure è necessaria per verificare la legittimità dell'iscrizione

per il cui controllo è sufficiente l'indicazione del credito per cui si procede, che non deve superare l'importo indicato dal comma 1-*bis* del cit. art. 77.

Come per il preavviso di fermo, la notifica dell'iscrizione ipotecaria può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal penultimo comma del cit. art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione (Sez. T, n. 17248/2017, Fasano, Rv. 644897-01).

Sul piano processuale si è chiarito che in tema di iscrizione ipotecaria per crediti erariali, l'illegittimità del relativo avviso derivante dal superamento della soglia legale di euro ventimila per l'iscrivibilità dell'ipoteca deve essere tempestivamente dedotta dal contribuente con il ricorso introduttivo della lite tributaria, trattandosi di vizio dell'atto riscossivo non rilevabile d'ufficio (Sez. 6-T, n. 22859/2018, Luciotti, Rv. 650815-01, conforme a Sez. 6-T, n. 12699/2017, Manzon, Rv. 644259-01), ed ancora che, ove la parte ne deduca, con il ricorso introduttivo, l'invalidità a causa dell'omessa notifica delle cartelle di pagamento presupposte, e solo con memoria *ex* art. 32, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, lamenti la nullità del procedimento notificatorio, a seguito della produzione da parte dell'agente della riscossione della relativa documentazione, non si determina una modifica della domanda iniziale o un ampliamento del *thema decidendum*, poiché la successiva deduzione integra una controeccezione in senso lato, rilevabile anche d'ufficio dal giudice (Sez. T, n. 08470/2018, Fasano, Rv. 647690-01).

Data la natura di impugnazione-merito del processo tributario, il giudice, adito in una causa di impugnazione di ipoteca iscritta ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, che ne abbia accertato l'invalidità derivata per il motivo, di carattere sostanziale, dell'intervenuto annullamento, in via giudiziale o di autotutela, di una delle cartelle di pagamento iscritte a ruolo e della conseguente insussistenza parziale,

rispetto alle originarie somme, del suo presupposto legittimante, non può invalidare "in toto" l'iscrizione, ma è tenuto a ricondurre la stessa alla misura corretta, annullandola soltanto nella parte avente titolo nelle somme originariamente iscritte, e a ordinare la riduzione dell'ipoteca *ex* art. 2872 c.c. dell'importo per il quale era stata iscritta al doppio di quello complessivo del minor credito ancora a ruolo. (Sez. T, n. 29364/2020, Nicastro, Rv. 659987-01).

Quanto al patrocinio a spese dello Stato, per Sez. T, n. 36853/2022, Criscuolo, Rv. 666340-01, ha stabilito che il beneficio del gratuito patrocinio, *ex* art. 41 della l. n. 365 del 1958, è riconosciuto per le sole azioni direttamente correlate con lo "status" di orfano di guerra, dovendosi escludere per quei giudizi intrapresi da tali soggetti senza alcun nesso con tale situazione soggettiva. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva escluso il gratuito patrocinio nell'ambito di un giudizio promosso da un orfano di guerra avverso un'iscrizione ipotecaria per crediti vantati dalla P.A.).

CAPITOLO VI

I RIMBORSI

(di Stefano Pepe)

SOMMARIO: 1. Premessa: presupposti e limiti dei rimborsi d'imposta. - 2. Rimborso delle imposte dirette. - 3. Rimborso delle imposte indirette. - 4. Rimborso del costo delle fideiussioni per crediti fiscali. - 5. Profili processuali. - 5.1. Rapporto tra "rimborsi tipici" e "rimborso anomalo" - 5.2. Indebita richiesta di rimborso.

1. Premessa: presupposti e limiti dei rimborsi d'imposta.

Il contribuente può essere creditore dell'Amministrazione finanziaria per aver effettuato pagamenti indebiti o aver versato somme superiori a quelle dovute (ad es. acconti risultati eccessivi al termine del periodo di imposta) o, infine, in ragione della previsione di crediti d'imposta da parte del legislatore.

Le ragioni poste a fondamento di un'istanza di rimborso da parte del contribuente possono essere le seguenti:

- il tributo è stato riscosso in mancanza di un fondamento normativo, cui è equiparata la dichiarazione di incostituzionalità del presupposto impositivo ovvero il contrasto dello stesso con il diritto unionale;
- il tributo è stato assolto spontaneamente in virtù di accertamenti o dichiarazioni erronee;
- il tributo è stato riscosso erroneamente (duplicazioni o errori di calcolo).

Il rimborso si pone, dunque, quale corollario del principio di tipicità cui è sottoposta l'attività di riscossione e di regola deve essere richiesto dal contribuente con istanza all'Agenzia delle entrate entro il termine previsto dalle singole norme di imposta.

In particolare, il diritto al rimborso è posto a presidio del principio secondo cui soggetto passivo di imposta è solo colui che tale viene individuato dal legislatore, con la conseguenza che il versamento effettuato da chi non vi era tenuto, nell'erroneo ma scusabile convincimento di esservi personalmente obbligato, configura un indebito soggettivo *ex latere solventis*.

Al *solvens*, pertanto, è attribuita l'azione di ripetizione che, nel diritto tributario, si traduce nella possibilità di presentare istanza di rimborso.

Al di là dei rimborsi "tipici" previsti dalle disposizioni in materia di IVA e di imposte sui redditi, per tutte le situazioni nelle quali i contribuenti intendano richiedere al fisco somme da questo incamerate in eccesso, è possibile presentare un'istanza di rimborso "anomalo" (ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). Non trattandosi di un'ipotesi di rimborso espressamente disciplinata dalle disposizioni di imposta, ma di una possibilità residuale, si intende aperta alle richieste riguardanti qualsiasi genere di tributo tra quelli sottoposti alla giurisdizione delle commissioni tributarie.

In ragione della diversa natura delle imposte, diversa è la disciplina del rimborso ad esse relativa.

Con riferimento alle imposte aventi natura periodica, l'eventuale diritto di credito del contribuente trova sempre origine da una dichiarazione. In particolare, in tali casi, l'eventuale credito nasce dalla dichiarazione periodica e può essere oggetto di una domanda di rimborso ovvero può esser portato in detrazione o compensazione oppure può essere oggetto di una dichiarazione in rettifica della precedente. La dichiarazione di rettifica e l'istanza di rimborso sono sottoposte a precisi termini e condizioni assumendo all'uopo rilievo gli artt. 2 e 8 del d.p.r. 22 luglio 1998 n. 322, oggetto di modifica ad opera del d.l. 22 ottobre 2016 n. 193, conv. con la legge 1° dicembre 2016 n. 225, (in vigore dal 3.12.2006) con il quale sono stati riscritti i commi 8 e 8-*bis* dell'art. 2 del d.P.R. n. 322 del 1998, nonché introdotti *ex novo* i commi 6-*bis*, 6-5-*ter,* 6-*quater* e 6-*quinquies* nell'art. 8 del medesimo decreto. Con tale novella è stata riscritta la disciplina della dichiarazione integrativa di favore per il contribuente, sia in tema di imposte sui redditi, sia con riguardo all'IVA, e ciò a seguito della sentenza Sez. U, n. 13378/2016, Iacobellis, Rv. 640206-01, ed anche stata prevista la possibilità per il contribuente di far valere anche in giudizio eventuali errori che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria. Prima dell'intervenuta modifica, per effetto dell'art. 2, comma 8 e 8-*bis* cit., la Corte con la sentenza indicata aveva affermato che in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa poteva essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998) e, dunque, entro i termini previsti per l'accertamento (oggi fissati in cinque anni). Diversamente, se intesa, ai sensi del successivo comma 8-*bis*, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontrava il limite del termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. Restava ferma per il contribuente la possibilità di chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento (art. 38 d.p.r. n. 602 1973) e, in ogni caso, opporsi, in sede

contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria. Le norme indicate, per come interpretate dalla sentenza Sez. U, n. 13378/2016, Iacobellis, Rv. 640206-01, fissavano un diverso termine per l'emenda in caso di rettifica a favore o a danno del contribuente, così ponendolo in una condizione di disparità rispetto al Fisco. Oggi l'art. 2, comma 8 e l'art. 8, comma 6-*bis* cit., prevedono che la dichiarazione integrativa può essere presentata, entro i termini stabiliti per l'accertamento dall'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973, per le imposte sui redditi e dall'art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1973 per l'IVA, ossia entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, sia nel caso di dichiarazione rettificativa a favore o a danno del contribuente, sia a danno del contribuente. La novella del 2016 ha anche inciso sull'art. 1, comma 640 della legge 23 dicembre 2014 n. 190 prevedendo che in caso di dichiarazione integrativa i termini per l'accertamento dell'Amministrazione decorrono dalla presentazione di quest'ultima con riferimento agli elementi oggetto di integrazione.

Per quanto attiene più specificatamente l'IVA, l'art. 8, comma 6-*ter*, cit. disciplina l'utilizzo dell'eventuale credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni integrative, consentendone l'impiego in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, oppure in compensazione ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ovvero la richiesta a rimborso, sempreché ricorrano i requisiti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ai sensi del nuovo comma 6-*quater*, l'eventuale credito può essere chiesto a rimborso ove ricorrano, per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti prescritti, ovvero essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti, ma solo se maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. I commi 8-*bis* dell'art. 2 e comma 6-*quinquies* dell'art. 8 del d.p.r. n. 322 del 1998 prevedono per il contribuente, sia nel caso di rettifica ai fini reddito che ai fini IVA, la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito.

Con riferimento all'operatività della riportata disciplina in tema di rimborsi **Sez. 5, n. 18916/2023, Triscari, Rv. 668251-01,** ha affermato che «In tema di aggio per l'attività di riscossione, la conciliazione giudiziale con cui venga ridotta la pretesa impositiva, non avendo natura novativa,

non fa venir meno il diritto al pagamento dell'aggio ed il contribuente ha diritto al rimborso di quanto versato sulla base della cartella provvisoria, solo ove la misura richiesta non sia più adeguata alla minore pretesa concordata tra le parti».

2. Rimborso delle imposte dirette.

«In caso di rivalutazione di beni *ex* artt. 5 l. n. 448 del 2001 e 11 *quaterdecies* d.l. n. 203 del 2005, ove il contribuente, dopo aver versato l'imposta sostitutiva, doni il bene ad un terzo che proceda ad una nuova rivalutazione, versando la relativa imposta, l'avvenuto trasferimento del bene impedisce al donante di ottenere il rimborso delle somme da lui versate in ragione della precedente rivalutazione». In questo senso si è espressa **Sez. 5, n. 30157/2023, Crivelli, Rv. 669261-01,** in fattispecie in cui la contribuente chiedeva il rimborso dell'imposta sostitutiva relativa a un pacchetto azionario posseduto dalla stessa. In particolare, dopo una prima riquantificazione del valore delle azioni possedute, la contribuente versava la relativa imposta sostitutiva. Successivamente procedeva ad una nuova riquantificazione, rispetto alla quale aveva altresì chiesto la rateazione in tre scadenze della relativa imposta sostitutiva. Nel mentre corrispondeva le prime due rate, essa donava parte del pacchetto azionario a propri congiunti. Indi versava la terza rata limitatamente alla proporzione di azioni rimaste in suo possesso e formulava istanza di rimborso relativamente all'imposta versata in virtù delle riquantificazioni suddette (la prima e la parte della seconda riferita alle quote trasferite), specificando che i donatari avevano a loro volta approfittato della terza possibilità di riquantificazione.

3. Rimborso delle imposte indirette.

Con riferimento ad aspetti di carattere generale in tema di rimborso delle imposte indirette si riportano le seguenti pronunce.

In ordine al termine dal quale è possibile esercitare il diritto al rimborso; con una prima decisione (**Sez. 5, n. 29728/2023, Nonno, Rv. 669256-01)** si è affermato che «L'illegittimità di un regolamento comunitario o unionale non costituisce un caso di forza maggiore valevole a prorogare il termine triennale *ex* art. 236 CDC (cd. Codice Doganale Comunitario) entro il quale è possibile chiedere il rimborso dei dazi versati in applicazione di tale regolamento; pertanto, l'annullamento del regolamento istitutivo dei dazi antidumping non determina lo spostamento del termine decadenziale *ex* art. 236 CDC, la cui decorrenza

resta ancorata alla data del versamento». Con una seconda pronuncia (**Sez. 5, n. 29257/2023, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 669252-01**) si è precisato che «In tema di IVA, il diritto al rimborso dell'imposta per cessazione dell'attività, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, sorge al momento della cessazione effettiva della medesima, da individuarsi con la messa in liquidazione della società e non con lo scioglimento o la cancellazione, successivi alla data della domanda di rimborso».

Sulla natura della domanda di rimborso IVA **Sez. 5, n. 25612/2023, Caradonna, Rv. 669049-01,** ha precisato che essa va distinta da quella di compensazione con altro debito fiscale, sicché, laddove l'istanza sia formulata in termini di compensazione e non denoti l'inequivoca volontà di ottenere il rimborso del credito mediante l'indicazione dello stesso nel quadro "RX4" della dichiarazione annuale, non si applica - salvo ipotesi eccezionali in cui la compensazione non può più essere effettuata (ad es., per cessazione dell'attività o morte del contribuente) - il termine decennale di prescrizione, bensì quello biennale di decadenza *ex* art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Altre decisioni si sono occupate di aspetti più particolari.

Sez. 5, n. 2746/2023, Salemme, Rv. 666624-01, ha affermato che l'importazione di merce da un soggetto residente in uno Stato non membro dell'Unione Europea seguita dalla spedizione della stessa ad un soggetto residente in uno Stato appartenente alla UE non costituisce un'operazione imponibile, ai fini dell'IVA, in Italia. Sono, infatti, non imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta. Inoltre, l'effettuazione, in via preventiva rispetto all'operazione da compiersi, della nomina di un rappresentante fiscale o dell'identificazione diretta, non condiziona il diritto al rimborso, avendo natura meramente formale. In particolare, il rimborso *ex* art. 38-*bis*. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972 può essere richiesto anche se l'identificazione diretta, che ha natura meramente formale, allo scopo di favorire il controllo da parte dell'autorità, sia stata effettuata dall'istante solo dopo il compimento dell'operazione cui la richiesta si riferisce, purché, nonostante l'inosservanza dell'obbligo di anticipata identificazione, ai sensi degli artt. 17, comma 3, e 35-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972, l'autorità sia messa nelle condizioni di verificare che sussistano i requisiti per l'accoglimento della richiesta di rimborso, che la stessa non persegua finalità fraudolente od abusive e che l'identificazione sia effettuata, tenuto conto delle peculiarità del caso concreto e delle giustificazioni che l'istanza abbia ritenuto di dare, entro un termine ragionevole.

Sez. 5, n. 25026/2023, D'Aquino, Rv. 668836-01, ha affrontato il tema della legittimazione a richiedere il rimborso delle somme versate a titolo di accise sui carburanti relative alla navigazione aerea. La Corte ha affermato che le compagnie aeree dell'Unione Europea, munite di licenza aerea, sono legittimate a presentare la domanda di rimborso del tributo corrisposto dal fornitore, ove dimostrino l'utilizzo del carburante sugli aeromobili, attraverso i quali svolgono l'attività caratteristica di vettore aereo a titolo oneroso, poiché l'esenzione dall'accisa è riconosciuta solo all'utilizzatore finale e non a tutti gli operatori della catena distributiva, al fine di evitare plurime domande di rimborso della stessa imposta, sebbene versata una sola volta. Nella specie, la Corte ha confermato la decisione impugnata, che aveva ritenuto non legittimata al rimborso la società contribuente, poiché non svolgeva attività di navigazione aerea, avendo unicamente fornito il carburante ad una compagnia che, a sua volta, aveva noleggiato aerei presso altro vettore, unico dotato di licenza aerea.

Ed ancora, **Sez. 5, n. 27823/2023, Macagno, Rv. 669242-01,** ha deciso sull'istanza di rimborso e ricalcolo presentata da società contribuente afferente ad una rateizzazione di un debito tributario e fondata, da un lato, sulla illegittimità del metodo utilizzato, che non risulterebbe disciplinato da alcuna norma e dall'altro, sull'illecita applicazione dell'anatocismo e la mancanza di informazione e trasparenza sulle condizioni della dilazione concessa. La Corte ha rigettato il ricorso e affermato che «In tema di rateizzazione dei debiti fiscali, è legittima l'applicazione del cd. "metodo di ammortamento alla francese" - con rate costanti in ciascuna delle quali la quota capitale aumenta progressivamente, mentre la quota degli interessi progressivamente decresce - non ravvisandosi alcuna violazione del principio di trasparenza, giacché tale criterio è predeterminato attraverso la Direttiva Nazionale di Equitalia DSR/NC/2008/012 del 27 marzo 2008, che trova supporto normativo nell'art. 19, comma 1 *ter*, d.P.R. n. 602 del 1973, applicabile in via estensiva, per "*eadem ratio*", a tutte le forme di rateizzazione fiscale».

Ancora, in materia di IVA, **Sez. 5 n. 22996/2023, Gori, Rv. 668529-01,** ha affermato il principio che in tema di detrazioni IVA, in caso di variazioni dell'imponibile o dell'imposta ai fini della nota di credito e dei presupposti per ottenere il rimborso, è rilevante la qualificazione dell'operazione economica sottostante, se imponibile o se fuori campo IVA, dal momento che, nel primo caso, dev'essere verificata l'esistenza dei presupposti *ex* art. 26 d.P.R. n. 633 del 1972 ai fini del rimborso, mentre nel secondo l'Amministrazione finanziaria è tenuta al rimborso, sebbene solo entro il termine di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, salvo l'effettivo rimborso dell'imposta al committente in

esecuzione di un provvedimento coattivo. È questo il principio di diritto affermato all'esito di un contenzioso avente ad oggetto un avviso di accertamento emesso per indebita detrazione dell'imposta sul valore aggiunto mediante emissione di una nota di credito la cui legittimità era stata fatta oggetto di contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. Nel dettaglio, il contribuente aveva emesso nei confronti di una s.r.l. una fattura a titolo di acconto su prossime forniture, poi stornata con nota di credito in quanto le predette forniture non erano state effettuate. Secondo l'Ufficio era venuta a configurarsi, nel caso di specie, un'operazione finanziaria esclusa dal campo IVA ai sensi degli artt. 2 e 3 del d.P.R. n. 633/1972 (Decreto IVA). La nota di credito, inoltre, sarebbe stata priva dei requisiti di cui all'art. 26, s.d. Il contribuente aveva impugnato l'avviso di accertamento e la CTR aveva integralmente annullato le riprese erariali ritenendo ininfluente, nel merito, la qualificazione dell'operazione economica. L'Agenzia delle Entrate ha impugnato la pronuncia di secondo grado affidando le proprie doglianze a un unico motivo di diritto con cui ha lamentato la violazione e falsa applicazione degli artt. 26 cit. e 2697 c.c. in quanto la CTR avrebbe erroneamente ritenuto non rilevante la qualificazione dell'operazione, in spregio ai requisiti di legge richiesti dal richiamato art. 26 onde ritenere legittima la variazione in diminuzione dell'operazione imponibile. La Corte ha rilevato che l'art. 26 cit. consente al cedente di portare in detrazione l'imposta ove l'operazione oggetto della fattura sia venuta meno o ne sia stato ridotto l'ammontare; tuttavia, al fine di accedere al regime della variazione in diminuzione dell'imposta, è necessario – sotto un profilo strettamente formale – che la variazione e la relativa causa vengano debitamente registrate a norma dell'art. 25 del decreto IVA. Ove poi, come nel caso di specie sostenuto dal contribuente, l'operazione oggetto della fattura sia venuta meno in un momento successivo alla sua registrazione, il committente/cessionario ha l'onere di annotare, ai sensi del citato art. 26, la variazione nel registro delle fatture e di provvedere a indicarla, nei termini di legge, nella successiva liquidazione, onde rilevare in sede contabile la sopravvenuta carenza del diritto a detrarre l'imposta spettante al cedente/prestatore. Ove, invece, l'operazione venga qualificata come fuori campo IVA, la Corte ha affermato che l'Amministrazione è tenuta al rimborso, non in ogni caso, ma solo entro il termine decadenziale di cui all'art. 21, co. 2, del d.lgs. n. 546/1992, vale a dire entro due anni dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Riaffermata l'imprescindibilità della qualificazione dell'operazione come rilevante o meno ai fini IVA al fine di ottenere il rimborso dell'imposta in presenza di variazioni, affermando il principio di diritto sopra riportato, la Suprema

Corte ha dunque cassato la sentenza impugnata con rinvio al giudice di secondo grado in diversa composizione.

Sez. 5, n. 27646/2023, Napolitano, Rv. 669046-01, ha, poi, affermato che «In tema di dividendi distribuiti da società figlia italiana a società madre con sede in territorio UE, l'acquisizione, oltre il termine di cui al comma 3 *ter* dell'art. 27 d.P.R. n. 600 del 1973, della certificazione dell'autorità fiscale dello Stato estero circa la sussistenza del requisito *ex* art. 27-*bis*, comma 1, lett. c, per beneficiare dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte, non preclude il diritto della società madre ad agire per il rimborso della ritenuta, allorché tale certificazione sia idonea a dimostrare la sussistenza del requisito al tempo del pagamento dei dividendi».

4. Rimborso del costo delle fideiussioni per crediti fiscali.

Sez. 5, n. 20024/2023, Gori, Rv. 668257-01, ha affermato che «In tema di fideiussione prestata *ex* artt. 30 e 38-*bis*, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, in caso di richiesta di rimborso del credito IVA non detraibile da parte di società priva di stabile organizzazione in Italia ed operante tramite un rappresentante fiscale, in applicazione del principio di neutralità, come interpretato dalla Corte di Giustizia, e dell'art. 8, comma 4, della l. n. 212 del 2000, il rimborso del costo degli oneri fideiussori spetta al contribuente anche quando sia mancata un'attività di accertamento in ordine alla debenza dell'imposta e la garanzia sia rilasciata per la restituzione del credito di imposta oggetto di rimborso da parte dall'Amministrazione finanziaria». Il Collegio esamina la questione del rimborso del costo delle fideiussioni che il contribuente richiede per ottenere l'eccedenza del credito IVA. La pronuncia, con due distinti principi di diritto, prende esplicita posizione con riferimento alla debenza erariale del rimborso di detti costi ed al termine temporale per l'effettuazione della richiesta da parte del contribuente. Il contribuente, società extra-UE dotata di rappresentante fiscale (e non di stabile organizzazione) impugnava il silenzio rifiuto "opposto" dall'Amministrazione all'istanza di rimborso dei costi sostenuti per la garanzia fideiussoria collegata e connessa al rimborso del credito IVA maturato. La contribuente con il ricorso ha proposto, tra l'altro, la violazione dell'art. 8, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212 che prevede, nel primo periodo, che «L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi». L'Amministrazione finanziaria, nella pratica, facendo leva sul secondo periodo che così dispone «Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era

dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata» ricava il requisito del necessario "accertamento" del tributo cui è collegata l'(onerosa) garanzia. Il principio di diritto sopra riportato non lascia spazi interpretativi nel prevedere che la restituzione non debba necessariamente essere ricollegata a garanzie richieste in caso di accertamento fiscale. Viene così ritenuto infondato l'argomento speso dalla difesa erariale connesso alla valorizzazione dell'inciso «ha dovuto richiedere». Su tale specifico aspetto, peraltro, viene rilevato nella sentenza in esame che, in materia di IVA, il diritto al rimborso dei costi relativi alla garanzia fideiussoria, richiesta dal contribuente al fine di ottenere il rimborso dei tributi, ha portata generale indipendentemente dalla fisionomia della controversia tributaria, e non va pertanto riconosciuto esclusivamente per le spese relative a garanzie acquisite nell'ambito di una specifica attività di accertamento del tributo stesso. L'espressione "ha dovuto richiedere" va pertanto letta con riferimento all'onere della richiesta della fideiussione in rapporto allo scopo perseguito (rimborso o compensazione). Con riferimento al termine temporale, l'ordinanza in commento sancisce che «il termine di decadenza biennale non può essere applicato all'azione di rimborso dei costi per la fideiussione, in quanto riferito al richiamato art.19 del medesimo decreto e, quindi, alla restituzione di tributi e sanzioni, ma non anche dei costi da fideiussioni. Questi ultimi hanno funzione indennitaria e non satisfattoria, perché la fideiussione di cui all'art.38-*bis* dl d.P.R. n.633/72 è volta al trasferimento da un soggetto ad un altro del rischio economico derivante dalla mancata esecuzione di una prestazione contrattuale oppure dall'insussistenza dei presupposti per ottenere il rimborso dell'IVA». Opera pertanto, secondo la Corte, il termine di prescrizione decennale.

5. Profili processuali.

Sotto il profilo del profilo del provvedimento impugnabile, si riportano due importanti pronunce.

Con la prima, **Sez. 5, n. 32113/2023, Crivelli, Rv. 669410-02,** la Corte ha affermato che il provvedimento di sospensione del procedimento instaurato con l'istanza di rimborso, così qualificato dall'amministrazione finanziaria, va equiparato al rigetto dell'istanza ed è direttamente impugnabile dal contribuente, se implica il rifiuto di procedere all'accertamento del credito e lo differisce indefinitamente. Nella specie veniva in rilievo una sospensione subordinata ad una pronuncia giudiziale il cui processo neppure era pendente, sospensione per di più disposta senza neppure aver esaminato il merito della spettanza e, dunque, essa è

stata ritenuta del tutto comparabile ad un differimento sine die, equiparabile ad un rifiuto di rimborso.

Con la seconda, **Sez. 5, n. 20051/2023, Caradonna, Rv. 668282-01,** il Collegio ha statuito che la comunicazione della sospensione di un rimborso IVA in vista di una sua compensazione, differendone in concreto l'esecuzione, è un atto autonomamente impugnabile o ai sensi del combinato disposto degli artt. 19, comma 1, lett. i, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 o, comunque, ai sensi del citato art. 19, atteso che la tassatività dell'elencazione ivi contenuta deve intendersi riferita non ai singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alle categorie a cui sono riconducibili, in cui vanno, pertanto, ricompresi anche gli atti atipici o con *nomen iuris* diversi da quelli indicati, che producano, però, gli stessi effetti giuridici.

La Corte si è, poi, occupate di diverse questioni inerenti all'impugnazione del diniego dell'istanza di rimborso e al termine utile entro cui proporla.

Con riferimento alla individuazione del termine per impugnare, **Sez. 5, n. 26907/2023, Lo Sardo, Rv. 669061-01,** ha rilevato che esso risulta fissato, a pena di decadenza, dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 e che esso non è sospeso dalla presentazione all'Amministrazione finanziaria dell'istanza di annullamento del medesimo in autotutela, attesa l'autonomia dei due procedimenti e l'assenza di interferenza del secondo sull'acquisto della definitività dell'atto assunto a conclusione del primo. Ed ancora, **Sez. 5, n. 22934/2023, Paolitto, Rv. 668528-01,** ha, poi, affermato che «È inammissibile la domanda di rimborso di una somma versata a titolo d'imposta, quando il contribuente non abbia provveduto all'impugnazione dell'avviso di liquidazione nel termine di decadenza, la quale, operando a favore dell'Amministrazione finanziaria, attiene a materia indisponibile, sicché è rilevabile d'ufficio per la prima volta anche in grado d'appello ai sensi dell'art. 2969 c.c. e, per la stessa ragione, può essere eccepita per la prima volta in sede di gravame dall'Amministrazione, non ostandovi il vincolo di cui all'art. 345 c.p.c.».

Con altra pronuncia **Sez. 5, n. 20837/2023, Angarano, Rv. 668504-01,** che ha affermato che è inammissibile, per originaria carenza di interesse, il ricorso avverso il silenzio rifiuto di una istanza di rimborso proposto dal contribuente in data successiva al provvedimento espresso di diniego, seppure emesso dall'Amministrazione finanziaria oltre il termine per la formazione del suindicato silenzio.

Sez. 5, n. 15754/2023, Caradonna, Rv. 668231-01, ha, infine, sancito che la mancata impugnazione tempestiva del provvedimento di diniego del rimborso consolida e rende definitivo l'accertamento, operato dall'Amministrazione finanziaria, della pretesa del contribuente contenuta

nell'istanza, precludendo il riesame della sua fondatezza, salvi i casi riconducibili all'esercizio del potere di autotutela.

Passando all'esame delle differenti posizioni processuali nell'ambito del giudizio di rimborso e delle relative legittimazioni, si riportano due importanti pronunce.

Con la prima **(Sez. 5, n. 35042/2023, D'Aquino, Rv. 669855-02)**, la Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate relativo ad un giudizio afferente ad un silenzio rifiuto di rimborso IRPEF e addizionali versate per i periodi di imposta 2000 e 2001. La Corte ha ribadito il principio secondo cui nel giudizio tributario avente ad oggetto una domanda di rimborso, il contribuente assume la veste di attore anche in senso sostanziale e non violano il divieto di proporre nuove eccezioni in appello che grava anche sull'amministrazione finanziaria, le argomentazioni con le quali, essendo risultata soccombente in primo grado, la stessa nega la sussistenza dei fatti costitutivi del proprio diritto addotti dal contribuente, o la qualificazione ad essi attribuita, costituendo esse mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale.

Con la seconda, **Sez. 5, n. 34436/2023, Salemme, Rv. 669841-01,** si è, poi, precisato che «In tema di contenzioso tributario, la legittimazione ad impugnare il diniego dell'istanza di rimborso dell'IVA per le operazioni infragruppo spetta unicamente alla società controllante che, spendendo la qualifica di rappresentante *ex lege* della controllata, abbia avviato il procedimento amministrativo e sia stata, in quanto parte, unica destinataria del relativo provvedimento conclusivo, destinato a produrre effetto diretto nei suoi confronti».

Infine, **Sez. 5, n. 35879/2023, Angarano, Rv. 669937-01,** ha precisato che «In tema di contenzioso tributario, ove il contribuente abbia aderito alla definizione dell'accertamento con adesione *ex* artt. 2 e ss. d.lgs. n. 218 del 1997, la preclusione del diritto al rimborso delle somme versate a tale titolo è questione di ordine pubblico, rilevabile d'ufficio dal giudice, in ogni stato e grado del processo, senza che occorra una specifica deduzione della parte interessata a farla valere». Afferma la Corte che i riflessi di ordine pubblico scaturiscono dall'elisione che, altrimenti, si avrebbe della pretesa impositiva.

5.1. Rapporto tra "rimborsi tipici" e "rimborso anomalo".

La sopra indicata **Sez. 5, n. 35042/2023, D'Aquino, Rv. 669855-02,** ha affrontato il tema del rapporto tra i due tipi di rimborso ed ha osservato che l'art. 38, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, rimasto sostanzialmente immutato dopo il d. lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, dispone che il contribuente che ha effettuato un versamento di imposta

può presentare presso l'Ufficio nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento «istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento». La norma è legata all'assolvimento degli obblighi dichiarativi, con i quali va coordinata ai fini dell'esercizio del diritto al rimborso delle maggiori imposte versate per effetto di errore commesso in sede di compilazione. Questa norma entra in crisi nel caso in cui il diritto al rimborso non discenda da originari errori commessi dal contribuente in sede di compilazione della dichiarazione, ma ove la domanda di rimborso venga formulata sul presupposto che le imposte sarebbero state versate dal contribuente in un determinato periodo di imposta, per le quali l'Ufficio avrebbe successivamente provveduto a recuperarle in altro periodo di imposta; in questo caso, l'originario versamento delle maggiori imposte si rivelerebbe indebito per fatto successivo al versamento. Se il diritto al rimborso scaturisce non da un errore dichiarativo del contribuente, ma da un fatto successivo al versamento dell'imposta - consistente negli effetti di un accertamento che imputi a un diverso periodo di imposta componenti negative di reddito che erano state imputate ad altri esercizi - appare distonico ritenere che la decorrenza di questo termine sia legato al versamento operato in rapporto agli originari obblighi dichiarativi. Precisa la Corte che laddove, invece, il diritto alla restituzione sia sorto solo in data posteriore a quella del pagamento della stessa, trova applicazione l'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, avente carattere residuale e di chiusura del sistema, secondo il quale l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Tenuto conto del riportato iter argomentativo, la Corte ha affermato il seguente principio «In tema di rimborso anomalo di imposte dirette, il termine di presentazione dell'istanza di rimborso è quello biennale, previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, decorrente dalla data in cui è divenuto definitivo l'accertamento, ancorché indiretto, della non debenza dell'imposta originariamente versata. (Nella specie, la S.C. ha confermato sul punto la sentenza impugnata, che aveva applicato il termine di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, anziché quello di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, all'istanza di rimborso presentata dopo la notificazione dell'atto impositivo per il recupero dei tributi ricalcolati a seguito dell'attribuzione ad un diverso periodo di imposta di componenti negative di reddito, imputate dal contribuente ad altri esercizi)».

5.2. Indebita richiesta di rimborso.

Sez. 5, n. 20563/2023, Salemme, Rv. 668499-01, ha affermato che la sostituzione dell'art. 5, comma 5, d.lgs. n. 471 del 1997 ad opera dell'art. 15, comma 1, lett. e), n. 3, del d.lgs. n. 158 del 2015, con la decorrenza indicata *ex* art. 32, comma 1, modificato dall'art. 1, comma 133, l. n. 208 del 2015, realizza un fenomeno di continuità normativa ai fini dell'applicazione del principio del *favor rei*, stante la persistente illiceità del fatto tipico, integrato dall'identica condotta di richiesta di un rimborso in tutto o in parte indebito per difetto dei presupposti, con conseguente continuità strutturale tra l'originaria fattispecie e le modifiche sopravvenute; tuttavia, considerate le differenti discipline in materia di richiesta dei rimborsi, tali per cui oggi la richiesta è contenuta in dichiarazione, mentre in passato era formulata direttamente all'agente della riscossione a prescindere dalla dichiarazione, affinché la richiesta di rimborso in tutto o in parte indebito rivolta, *ratione temporis*, a detto agente seguiti ad avere rilevanza sanzionatoria, deve essere integrato il presupposto della sua difformità dalla dichiarazione, espressamente previsto dalla previgente formulazione del menzionato art. 5, comma 5.

La versione previgente dell'art. 5 cit. prevedeva che «chi, in difformità della dichiarazione, chiede un rimborso non dovuto o in misura eccedente il dovuto, è punito con sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della somma non spettante». L'attuale versione in vigore stabilisce che «Chi chiede a rimborso l'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è punito con la sanzione amministrativa pari al trenta per cento del credito rimborsato». Secondo il Collegio la sostituzione della disposizione realizza un fenomeno di continuità normativa ai fini dell'applicazione del principio del *favor rei* in considerazione della persistente illiceità del fatto tipico, integrato dall'identica condotta - prevista da entrambe le due versioni - di richiesta di un rimborso in tutto o in parte indebito per difetto dei presupposti, con conseguente continuità strutturale tra l'originaria fattispecie e le modifiche sopravvenute. Tuttavia, considerati i differenti meccanismi di richiesta dei rimborsi, per cui attualmente è contenuta in dichiarazione, mentre in passato era formulata direttamente all'agente della riscossione a prescindere dalla dichiarazione, affinché la condotta di richiesta di un rimborso in tutto o in parte indebito fatta, secondo le disposizioni *ratione temporis* vigenti, a detto agente seguiti ad avere rilevanza sanzionatoria, deve essere integrato il presupposto, coerente con il meccanismo di richiesta di rimborso in allora vigente, della difformità di questa dalla dichiarazione, espressamente previsto dalla previgente formulazione del citato art. 5, c. 5. In applicazione di tale

principio, nel caso di specie la sentenza impugnata è stata annullata. Il giudice del rinvio sarà chiamato a valutare la sussistenza del presupposto della difformità dalla dichiarazione della richiesta di rimborso presentata dalla contribuente, ai sensi della precedente versione dell'art. 5, comma 5, e, in dipendenza da tale accertamento, la ricorrenza delle condizioni per la rideterminazione dell'ammontare della sanzione irrogata, in applicazione del principio del *favor rei*.

CAPITOLO VII

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

(di Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera)

SOMMARIO: 1. Profili generali. - 2. Elemento soggettivo. - 3. La responsabilità delle persone giuridiche. - 4. Cause di non punibilità. - 5. Criteri di determinazione della sanzione. - 6. Interessi di mora sulle somme richieste a titolo di sanzioni. - 7. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni. - 8. Ravvedimento operoso. - 9. Definizione agevolata. - 10. Richiesta di ritiro in via di autotutela di provvedimento irrogativo di sanzioni divenuto definitivo -11.Le varie sanzioni amministrative. - 12. Questioni di giurisdizione.

1. Profili generali.

La disciplina delle sanzioni amministrative applicabili in ambito tributario trova fondamento in due provvedimenti normativi coevi: i d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472, il primo dedicato all'individuazione degli illeciti comportanti l'irrogazione delle sanzioni, il secondo disciplinante i principi generali, ricalcanti in gran parte quelli valevoli in materia penale.

Successivamente, il legislatore delegato ha provveduto alla revisione del sistema sanzionatorio, penale ed amministrativo, con il d.lgs. 24 settembre 2015, n.158, attuativo dell'art. 8, comma 1, della l. 11 marzo 2014, n. 23: la novella, pur apportando alcune rilevanti modifiche, specie in relazione all'entità delle sanzioni ed ai criteri di quantificazione delle stesse, ha lasciato immutati i principi generali disciplinanti la materia.

La successione normativa è particolarmente rilevante nella materia delle sanzioni amministrative, stante l'operatività nella stessa, come in quella penale, del principio di legalità, sancito dall'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui «Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione » e che nei due commi seguenti regola, in conformità del principio del *favor rei*, il fenomeno della successione delle leggi sanzionatorie nel tempo.

In una controversia avente ad oggetto l'impugnativa di un atto di irrogazione delle sanzioni per utilizzo in compensazione di credito inesistente ai sensi dell'art. 27, comma 18, del d.l. n. 185 del 2008, vigente *ratione temporis*, involgente la questione dell'applicabilità in via retroattiva (in base all'art. 3, comma 3, del d.lgs. 472 del 1997) del più favorevole *ius superveniens* costituito dall'art. 13, comma 4 del d.l. n. 471/97, **Sez. T, n.**

14827/2023, Massafra, Rv. 668494-01 ha precisato che l'abrogazione a decorrere dal 1° gennaio 2016 dell'art. 27, comma 18, del d.l. n. 185 del 2008, ad opera dall'art. 32, comma 2, lett. b, d.lgs. n. 158 del 2015, poi sostituito dall'art. 13, commi 4 e 5, del d.lgs. n. 471 del 1997, comporta l'applicazione della sanzione dal 100% al 200% del credito indebitamente utilizzato e non già della sanzione del 30% (prevista per l'ipotesi di credito d'imposta in misura superiore a quella spettante), avendo il d.lgs. n. 158 del 2015 "sdoppiato" le sanzioni applicabili in merito alle indebite compensazioni con utilizzo di un credito d'imposta non spettante o inesistente.

Nel comporre un contrasto interpretativo interno alla Sezione Tributaria sulla distinzione tra crediti d'imposta inesistenti e crediti d'imposta non spettanti, nella specie rilevante ai fini della misura delle sanzioni applicabili ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, come modificato dall'art. 15 d.lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, **Sez. U, n. 34452/2023, Fuochi Tinarelli, Rv. 669634-01** ha statuito che, in tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, è applicabile la sanzione di cui all'art. 27, comma 18, d.l. n. 185 del 2008, vigente *ratione temporis*, ovvero, se più favorevole, quella prevista dall'art. 13, comma 5, d.lgs. n. 471 del 1997 quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 - allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano le sanzioni previste dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 ovvero dall'art. 13, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997 come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 qualora *ratione temporis* applicabile.

In tema di rilevanza sanzionatoria della richiesta di rimborso d'imposta non dovuta o eccedente il dovuto in caso di successione normativa, **Sez. T, n. 20563/2023, Salemme, Rv. 668499-01** ha affermato che la sostituzione dell'art. 5, comma 5, d.lgs. n. 471 del 1997 ad opera dell'art. 15, comma 1, lett. e, n. 3, del d.lgs. n. 158 del 2015, con la decorrenza indicata *ex* art. 32, comma 1, modificato dall'art. 1, comma 133, l. n. 208 del 2015, realizza un fenomeno di continuità normativa ai fini dell'applicazione del principio del "*favor rei*", stante la persistente

illiceità del fatto tipico, integrato dall'identica condotta di richiesta di un rimborso in tutto o in parte indebito per difetto dei presupposti, con conseguente continuità strutturale tra l'originaria fattispecie e le modifiche sopravvenute; tuttavia, considerate le differenti discipline in materia di richiesta dei rimborsi, tali per cui oggi la richiesta è contenuta in dichiarazione, mentre in passato era formulata direttamente all'agente della riscossione a prescindere dalla dichiarazione, affinché la richiesta di rimborso in tutto o in parte indebito rivolta, "*ratione temporis*", a detto agente seguiti ad avere rilevanza sanzionatoria, deve essere integrato il presupposto della sua difformità dalla dichiarazione, espressamente previsto dalla previgente formulazione del menzionato art. 5, comma 5.

2. Elemento soggettivo.

Affinché possa essere integrato un illecito tributario, oltre ad un comportamento, commissivo od omissivo, che viola una norma, deve sussistere l'elemento psicologico, ossia la colpevolezza, integrata dal dolo ovvero dalla colpa.

Secondo **Sez. T, n. 26728/2023, Nonno, Rv. 669077-01,** in tema di sanzioni pecuniarie per violazioni delle leggi tributarie, il fallimento del contribuente prima della scadenza del termine di pagamento del tributo non consente di imputare a lui o agli organi della procedura alcuna colpevole inadempienza, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, poiché, prima della dichiarazione dello stato di insolvenza, i termini per effettuare il pagamento da parte del contribuente *in bonis* non sono ancora scaduti e, dopo tale dichiarazione, in ragione dell'applicazione delle regole del concorso, il pagamento non può più essere validamente eseguito dagli organi della procedura.

In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, **Sez. T, n. 26951/2023, Federici, Rv. 669062-01,** ha statuito che l'istanza di concordato preventivo *ex* art. 161 l.fall. non esclude la "*suitas*" della condotta e, cioè, la consapevolezza dell'inutile decorso del termine di assolvimento del debito erariale, né tantomeno costituisce esimente della condotta colposa, che si concretizza nel mancato o tardivo versamento dell'imposta dovuta.

3. La responsabilità delle persone giuridiche.

In una controversia avente ad oggetto l'impugnativa di un avviso d'accertamento con il quale l'Ufficio aveva richiesto all'amministratore di fatto di una società di capitali il pagamento delle sanzioni amministrative

conseguenti le violazioni fiscali imputabili alla società che, nella specie, aveva ricevuto le fatture, soggettivamente false, da interposte cartiere, ***Sez. T, n.* 1946/2023, Federici, Rv. 670168-01**- escludendo che il coinvolgimento in operazioni soggettivamente inesistenti sia sufficiente per affermare che la società sia stata costituita solo quale schermo delle attività illegali dell'effettivo *dominus* dovendo altrimenti concludersi per la *fictio* di ogni società coinvolta in operazioni inesistenti - ha statuito che in tema di sanzioni amministrative tributarie, perché difetti la *ratio* dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, che sanziona la sola società dotata di personalità giuridica, e sia ripristinata la regola secondo cui la sanzione pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito è necessario acquisire riscontri probatori, anche presuntivi, valevoli ad escludere la vitalità della società medesima, quand'anche gestita da un amministratore di fatto.

4. Cause di non punibilità.

L'art. 6 del d.lgs. n. 472 del 1997 contempla cinque cause di esclusione della punibilità:

a) errore incolpevole sul fatto;
b) errore di diritto, derivato da ignoranza inevitabile della legge tributaria;
c) incerta portata della legge tributaria;
d) imputabilità ad un terzo dell'omesso pagamento del tributo;
e) forza maggiore.

Con riguardo all'oggettiva incertezza normativa quale situazione che legittima la disapplicazione delle sanzioni tributarie*,* **Sez. T, n. 9360/2023, Cataldi, Rv. 667561-01** ha chiarito che la compensazione delle spese del giudizio, giustificata, ai sensi dell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, dall'incertezza normativa, non implica necessariamente il contemporaneo accertamento, in fatto ed in diritto, dell'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme, prevista dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 ai fini della disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie, attesa la differenza delle relative fattispecie legali in ordine sia al concetto di incertezza in ciascuna sussumibile, sia alla "ratio" della sua rilevanza e agli effetti della sua rilevazione, sia al momento rispetto al quale deve farsi risalire il suo accertamento.

5. Criteri di determinazione della sanzione.

In una controversia avente ad oggetto l'impugnativa di un atto di irrogazione di sanzione, ai sensi dell'art. 303 del testo unico delle leggi doganali (TULD) approvato con d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, per

erronea indicazione nella dichiarazione doganale del valore della merce importata, **Sez. T, n. 24788/2023, Leuzzi, Rv. 668817-01**, ha affermato che l'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997 (nella versione anteriore alle modifiche apportate *ex* art. 16 del d.lgs. n. 158 del 2015) - applicabile anche all'apparato sanzionatorio contemplato dall'art. 303 cit. - postula - ai fini della riduzione della sanzione fino alla metà del minimo - che il giudice non si limiti a constatare ed affermare la sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione medesima, ma dia esplicitamente conto delle "eccezionali circostanze" che rendono manifesta tale sproporzione. Nella medesima pronuncia, la S.C. ha precisato che, in tema di violazioni in materia doganale, l'IVA all'importazione, in quanto estranea all'obbligazione doganale, non può essere cumulata all'ammontare dei diritti di confine evasi, ai fini della determinazione delle sanzioni *ex* art. 303 del testo unico delle leggi doganali (TULD).

6. Interessi di mora sulle somme richieste a titolo di sanzioni.

Con specifico riguardo al procedimento di riscossione, in caso di rateizzazione nel pagamento delle somme iscritte a ruolo, **Sez. T, n. 33948/2023, Salemme, Rv. 669840-01** ha affermato che l'art. 7, commi 2-sexies [modificativo dell'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602] e 2-septies, del d.l. n. 70 del 2011, che esclude la debenza degli interessi di mora sugli importi richiesti a titolo di sanzioni, non avendo efficacia retroattiva, trova applicazione solo con riferimento ai ruoli consegnati a decorrere dal 13 luglio 2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione n. 106 del 2011). Nella detta pronuncia, la S.C. ha, altresì, precisato che, con riferimento ai ruoli consegnati anteriormente, gli interessi di mora sulle somme richieste a titolo di sanzioni sono invece dovuti atteso che l'iscrizione a ruolo segna un momento di cristallizzazione del credito pur avente titolo in sanzioni, riportando lo stesso alla disciplina generale dei crediti, "*naturaliter*" produttivi di interessi.

In termini generali, **Sez. T, n. 2095/2023, D' Aquino, Rv. 666756-02** ha precisato che gli interessi relativi alle obbligazioni tributarie - indipendentemente dalla fonte e dalla natura degli stessi - si pongono in rapporto di accessorietà rispetto a queste ultime unicamente nel momento genetico, atteso che, una volta sorta, l'obbligazione di interessi acquista una propria autonomia in virtù della sua progressiva maturazione, uniformandosi, pertanto, quanto alla prescrizione, al termine quinquennale previsto, in via generale, dall'art. 2948, n. 4, c.c., che prescinde sia dalla tipologia degli interessi sia dalla natura dell'obbligazione principale.

7. Procedimento di contestazione e di irrogazione delle sanzioni.

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

In una controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un atto di contestazione di sanzioni emesso, ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 472/97, nei confronti di un socio di una società di capitali, in conseguenza dei rilievi contestati a quest'ultima con avvisi di accertamento annullati in autotutela al solo fine di applicare la disciplina più favorevole *ex* art. 8 comma 2 d.l. 16/2012, **Sez. T, n. 5306/2023, Salemme, Rv. 666829-01**, ha affermato che, in base all'art. 16, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997, è competente ad irrogare le sanzioni tributarie il medesimo ufficio dell'Amministrazione a cui è attribuita la competenza all'accertamento del tributo, indipendentemente dal fatto che abbia validamente proceduto alla notifica del relativo avviso.

8. Ravvedimento operoso.

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

Sez. T, n. 11993/2023, Crivelli, Rv. 667872-01 ha chiarito che la scelta di avvalersi del ravvedimento operoso *ex* art. 13 d.lgs. n. 472 del 1997 è di carattere negoziale, costituendo dichiarazione di volontà suscettibile di annullamento per errore determinante; pertanto, ai fini dell'istanza di rimborso delle somme così versate, rileva esclusivamente l'errore, essenziale e riconoscibile, *ex* art. 1428 c.c., in cui sia caduto il contribuente nel momento in cui ha operato il ravvedimento, e non la natura, formale o sostanziale, della violazione, o la mancanza "ab origine"

dei presupposti sanzionatori, poiché ancorare l'istanza di rimborso a tali elementi è in contrasto con la libera scelta di soddisfare la pretesa tributaria senza porla in discussione, beneficiando peraltro di un trattamento sanzionatorio ridotto.

In una controversia avente ad oggetto l'impugnativa di un atto di contestazione di sanzioni conseguente ad avviso di rettifica di accertamento per acquisto di beni di provenienza extra comunitaria, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del d.P.R. n.633/72, senza addebito di imposta sulla base di dichiarazioni di intento ritenute false, in assenza di plafond IVA, **Sez. T, n. 25169/2023, Gori, Rv. 668778-01**, ha precisato che, in materia di IVA all'importazione, l'indebito utilizzo del plafond consente il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, purché siano corrisposte anche le sanzioni e gli interessi, poiché la violazione, incidendo sul versamento del tributo, non ha carattere meramente formale e poiché l'IVA all'importazione va corrisposta in occasione delle operazioni doganali e non in un momento successivo. Conforme, **Sez. T, n. 25318/2023, Gori, Rv. 668632-01.**

9. Definizione agevolata.

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

Sez. T, n. 12588/2023, Dell'Orfano, Rv. 668081-01 ha precisato che, in tema di definizione agevolata *ex* art. 5 della l. n. 130 del 2022, sono suscettibili di estinzione solo le liti tributarie di debito, relative ad avvisi di accertamento, a provvedimenti di irrogazione di sanzioni e ad atti di imposizione di qualunque tipo, mentre sono escluse le controversie relative ad atti, che non prevedono importi da versare da parte del contribuente o, comunque, di valore indeterminabile, come le controversie relative al classamento degli immobili.

Con riguardo al diniego di definizione agevolata di controversia avente ad oggetto l'impugnativa di una cartella con cui, previa iscrizione a ruolo, era richiesto alla contribuente il pagamento della integrazione d'imposta rispetto alla somma versata all'atto della presentazione della dichiarazione integrativa, degli interessi e della soprattassa (equivalente a sanzione pecuniaria) **Sez. T, n. 7762/2023, Succio, Rv. 667092-01,** ha affermato che, in tema di definizione agevolata ai sensi dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002, le controversie aventi ad oggetto la mera liquidazione, senza applicazione di sanzioni, delle dichiarazioni integrative accolte in virtù di un precedente provvedimento di condono (cd. "condono su condono") non rientrano nel concetto di lite pendente e, perciò, non sono

suscettibili di definizione mediante condono, mentre è applicabile la definizione agevolata alle liti fiscali insorte a seguito dell'avvenuta presentazione di una dichiarazione integrativa consentita da disposizioni agevolative precedenti, a condizione che la controversia non si esaurisca nella contestazione del "*quantum*" dovuto in base a un provvedimento di mera liquidazione, ma investa un atto avente natura impositiva, ancorché originato dall'applicazione di una precedente normativa di condono. Ciò può avvenire- ha precisato dalla Corte- nel caso in cui detto provvedimento costituisce il primo o unico atto (nella fase posteriore al deposito della dichiarazione integrativa) con cui l'Amministrazione esercita la pretesa tributaria oppure perché, come nel caso di specie, la *vis* impositiva è resa evidente dall'applicazione di sanzioni.

10. Richiesta di ritiro in via di autotutela di provvedimento irrogativo di sanzioni divenuto definitivo.

In una controversia avente ad oggetto l'impugnativa di un provvedimento di diniego dell'annullamento in sede di autotutela di atti impositivi e sanzionatori divenuti definitivi, **Sez. T, n. 25659/2023, Federici, Rv. 669038-01** ha statuito che il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo o un provvedimento sanzionatorio, divenuti definitivi, non può limitarsi alla deduzione, ormai preclusa, di eventuali vizi dell'atto, ma è tenuto a prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dello stesso; ne consegue che, contro il diniego opposto dall'Amministrazione all'esercizio del potere di autotutela, può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria.

11. Le varie sanzioni amministrative

In una controversia avente ad oggetto l'impugnativa di un atto di contestazione della sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 - per omesso versamento dell'I.V.A. effettivamente dovuta, non indicata nella dichiarazione annuale - emesso a seguito di avviso di accertamento con il quale era stato rideterminato ai fini Iva l'imponibile e irrogata la sanzione per dichiarazione infedele ai sensi dell'art. 5, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, accertamento definito dalla contribuente con versamento da parte della contribuente anche della relativa sanzione nella misura agevolata *ex* art. 15 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, **Sez. T, n.**

7436/2023, Federici, Rv. 667029-01 - in conformità a Sez. T, n. 27963/2020, Condello, Rv. 659818-01 - ha ribadito che la sanzione di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 471 del 1997 punisce la "dichiarazione infedele", che si realizza quando il contribuente indica nella dichiarazione un importo inferiore a quello dovuto, mentre quella di cui all'art. 13 del citato d.lgs. punisce il mancato pagamento, alle scadenze stabilite, delle somme indicate dal contribuente nella dichiarazione, senza che rilevi al riguardo la loro indicazione nella contabilità. Ne deriva che, in caso di omessa indicazione, nella dichiarazione annuale IVA, dell'importo effettivamente dovuto, il mancato pagamento dell'imposta costituisce diretta conseguenza dell'omessa dichiarazione, integrandosi in tal modo la fattispecie sanzionatoria di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 471 del 1997, che copre sia la violazione formale, sia il conseguente ed inevitabile mancato pagamento dell'imposta dovuta, con conseguente assorbimento della sanzione meno grave di cui all'art. 13 del d.lgs. citato.

In una controversia avente ad oggetto l'impugnativa di una cartella con la quale l'Ufficio aveva richiesto la sanzione *ex* art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 per tardivo pagamento dell'imposta sulle assicurazioni**, Sez. T, n. 3848/2023, Penta, Rv. 667055–01,** ha precisato che l'azione dello Stato per la riscossione della sanzione irrogata ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, trattandosi di pena pecuniaria e non di una soprattassa, si prescrive nel termine di cinque anni dal giorno della commessa trasgressione, ai sensi dell'art. 29, comma 4, della l. n. 1216 del 1961, e non nel termine di tre anni previsto dal secondo comma del citato art. 29.

In tema di sanzioni per violazioni in materia doganale, **Sez. T, n. 20058/2023, Gori, Rv. 668347-01** ha affermato che la disposizione dell'art. 303, comma 3, lett. e), del d.P.R. n. 43 del 1973 (TULD), come sostituito dall'art. 11 del d.l. n. 16 del 2012, conv. con modif. dalla l. n. 44 del 2012, nel determinare la sanzione per il diritto di confine non dichiarato in un importo minimo fisso di 30.000 euro senza la possibilità di adeguamento della sanzione stessa alle circostanze specifiche del singolo caso, eccede il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e per evitare l'evasione di un dazio doganale non versato in misura superiore a 4.000 euro, ma inferiore a 5.000 euro, e, pertanto, va disapplicata in quanto contraria al diritto dell'Unione europea, nell'interpretazione data dalla Corte di giustizia.

In materia doganale, **Sez. T, n. 24789/2023, Leuzzi, Rv. 668843-01** ha precisato che l'art. 305 d.P.R. n. 43 del 1973 (TULD), non sanziona la mancata tempestiva presentazione del cd. "mod. T1" che abbia cagionato un mero ritardo nell'appuramento doganale della merce, ma il diverso caso in cui quest'ultima non sia stata affatto presentata alla dogana di destinazione per fatto colposo dello speditore, ricorrendo, invece, in

ipotesi di mancata presentazione dolosa, la fattispecie del reato di cd. "contrabbando" *ex* art. 282 TULD.

In una controversia avente ad oggetto l'impugnativa di atti di contestazione di sanzioni *ex* art. 303 del DPR n. 43/1973 (TULD) relativi ad avvisi di rettifica annullati per vizi procedimentali (violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente), **Sez. T, n. 21236/2023, Salemme, Rv. 668510-01** ha affermato che l'annullamento in autotutela di avvisi di rettifica dell'accertamento di diritti doganali per ragioni esclusivamente procedimentali - a cui abbia fatto seguito, in relazione alla medesima pretesa, una nuova emissione degli atti emendati del vizio - non comporta il travolgimento delle sanzioni irrogate, con atti separati, in conseguenza degli originari avvisi, giacché il nuovo esercizio del potere impositivo ristabilisce il collegamento ontologico tra accertamento e relativa sanzione.

In tema di disciplina sanzionatoria delle accise sull'energia elettrica, **Sez. T, n. 12314/2023, Saija, Rv. 668080–01** ha statuito che l'avvio dell'attività di grossista senza licenza d'esercizio, incidendo sulle modalità di accertamento del tributo, integra una violazione non meramente formale, ma di natura sostanziale, il cui disvalore non viene eliso dal tardivo versamento dell'imposta, circostanza da valutarsi ai fini della determinazione del "*quantum*" della sanzione, la cui entità va ancorata al principio di proporzionalità, tenuto conto dell'effettivo pregiudizio subito dall'Amministrazione e della pericolosità della condotta in relazione all'efficacia dell'azione di controllo.

In tema di imposta di registro, **Sez. T, Sentenza n. 31177/2023, Balsamo, Rv. 669755-01** ha precisato che la fideiussione menzionata in un decreto ingiuntivo, a prescindere che esso sia o meno esecutivo, è soggetta all'imposta di registro, in quanto la funzione antielusiva dell'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) presuppone che l'atto non registrato, riconducibile agli atti da assoggettare a registrazione in termine fisso, sia enunciato in un provvedimento giudiziario, trovando altresì applicazione le sanzioni previste, per l'omessa registrazione del contratto, dall'art. 69 del TUR.

12. Questioni di giurisdizione.

Sez. T, n. 1913/2023, Lo Sardo, Rv. 666768-02 ha affermato che, in tema di servizio di riscossione dei tributi, esula dalla giurisdizione del giudice tributario l'impugnazione delle sanzioni amministrative irrogate dall'amministrazione finanziaria ad una società concessionaria a norma dell'art. 54 d.lgs. n. 112 del 1999 (nella specie, per l'omissione dei riversamenti all'erario delle somme riscosse), la quale rientra, invece, nella giurisdizione del giudice amministrativo per l'inerenza con l'adempimento

degli obblighi derivanti dal rapporto concessorio, che non ha di per sé natura tributaria.

Sez. T, n. 25161/2023, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 668838 - 01 ha statuito che la controversia avente ad oggetto l'impugnazione di cartella per il pagamento di sanzioni pecuniarie amministrative, irrogate dall'Amministrazione finanziaria per fatti integranti, al momento della commissione, la fattispecie penale di contrabbando (poi depenalizzata) e la violazione tributaria di sottrazione di merci ai diritti di confine, rientra nella giurisdizione del giudice tributario, avendo fondamento in un rapporto di natura tributaria.

CAPITOLO VIII

I CONDONI

(di Mario De Ioris)

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

1. La *ratio* dell'istituto.

Nell'ordinamento tributario non esiste una definizione normativa dell'istituto del condono, né a ben vedere una sua disciplina a carattere generale, essendo rinvenibili invece discipline differenziate, disegnate dai vari provvedimenti legislativi con i quali il legislatore, di volta in volta, ha ritenuto di dover far ricorso ad una tale forma di regolazione dell'obbligazione tributaria, volta a consentire ai contribuenti di sanare situazioni di irregolarità fiscale.

Per tale ragione, è frequente l'uso dell'espressione "disposizione condonistica" per far riferimento ai vari provvedimenti legislativi anzidetti (v. in proposito **Sez. T, n. 07762/2023, Succio, Rv. 667092-01**, successivamente richiamata.)

La dottrina, per parte sua, ha classificato il condono nell'ambito delle modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria, evidenziando nel contempo la circostanza che esso, nel corso degli anni, ha assunto forme diversificate, a seconda della specifica disciplina posta di volta in volta dal legislatore, venendo ad essere configurato ora come rinuncia preventiva all'esercizio del potere di accertamento a fronte del pagamento di una quota prestabilita della somma dovuta (cd. condono tombale), come avvenuto ad es. con l'art. 9 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, ora come concessione al contribuente della facoltà di presentare una dichiarazione integrativa in guisa tale da evitare l'applicazione di sanzioni e precludere successivi accertamenti da parte dell'Amministrazione (art. 8, legge n. 289 del 2002).

In altri casi invece, il condono è stato configurato dal legislatore attraverso la concessione al contribuente della possibilità di definire gli atti di accertamento ed i processi verbali di constatazione notificati dall'Amministrazione finanziaria mediante una riduzione della somma da versare a titolo di sanzioni, o anche di imposta, al fine di prevenire l'istaurazione di potenziali controversie giudiziali (es. art. 15 della l. n. 289 del 2002, o artt. 1 e 2, d.l. n. 119 del 23 ottobre 2018, conv. con modif. nella l. 17 dicembre 2018 n. 136).

In altri casi ancora, il medesimo obiettivo è stato realizzato mediante la possibilità data al contribuente di definire sollecitamente controversie tributarie già pendenti, in diversi gradi di giudizio, mediante il riconoscimento di benefici (riduzioni degli importi da versare, rateizzazione dei versamenti) che potevano avere ad oggetto le sole sanzioni ed interessi di mora (es. art. 11, d.l. n. 50 del 24 aprile 2017, conv. con modif. in l. 21 giugno 2017 n. 96), oppure anche altri accessori (es. art. 24, comma, 2, d.l. n. 429 del 10 luglio 1982, conv. con modif. in l. 7 agosto 1982,

n. 516, oppure ancora l'ammontare stesso del tributo (art. 6 d.l. n. 119 del 2018), volti comunque al medesimo fine di stimolare la conclusione delle controversie anzidette, attraverso un meccanismo di "definizione agevolata".

La dottrina ha altresì evidenziato come negli anni più recenti gli interventi del legislatore, a volte denominati anch'essi come di definizione agevolata, abbiano investito anche l'ambito della riscossione dei tributi, in particolare attraverso la cd. "rottamazione dei ruoli" (art. 6, d.l. n. 193 del 22 ottobre 2016, conv. con modif. dalla l. n. 225 del 1° dicembre 2016, art. 1, comma 618, della l. 27 dicembre 2013 n. 147), e cioè attraverso l'estinzione dei debiti oggetto di carichi tributari affidati all'incaricato della riscossione attraverso riduzioni dell'importo da versare a titolo di imposta, o di sanzioni ed accessori del credito.

Una definizione di condono è stata data, in diverse occasioni, dalla Corte costituzionale, la quale fin dalla sentenza del 13 luglio 1995 n. 321 ha affermato che l'istituto del condono «costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisce il rapporto stesso mediante definizione forfettaria e immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell'accertamento dell'imponibile».

Proprio in considerazione della prospettiva anzidetta i giudici costituzionali hanno ravvisato la compatibilità dell'istituto con i principi sanciti dagli articoli 3 e 53 Cost., o – per quel che concerne le competenze degli enti territoriali - dall'art. 117 e 119 Cost. (Corte cost. 14 febbraio 2018, n. 29), dando però atto (Corte cost. 29 novembre 2019, n. 245) che esso non era ammissibile nella forma del c.d. condono tombale con riferimento ai tributi armonizzati come l'IVA, in quanto la Corte di Giustizia dell'Unione europea, relativamente a tale imposta, aveva affermato la non compatibilità con il diritto comunitario della rinuncia preventiva integrale all'esercizio del potere di accertamento stabilita dagli artt. 8 e 9 della legge n. 289 del 2002 (CGUE, 17 luglio 2008, causa C-132/06).

La definizione di condono enunciata dalla Corte costituzionale è stata successivamente ripresa dalle Sezioni Unite (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01), le quali hanno altresì precisato che «La sanatoria derivante dal condono è dunque effetto di legge dell'adesione oblativa, senza che il fisco possa esercitare alcun potere decisorio, in quanto il condono opera secondo meccanismi di diritto pubblico diversi dalla modificazione negoziata dell'obbligazione per via di novazione, transazione o conciliazione».

Nel corso del 2023 la Suprema Corte, nel prendere in esame diverse fattispecie di "disposizioni condonistiche" che si sono susseguite nel tempo, non si è discostata da siffatto orientamento, secondo cui il condono si traduce in una forma atipica di definizione del rapporto tributario tra amministrazione finanziaria e contribuenti, per il fatto che con esso, per finalità deflattive e di bilancio, si regola l'obbligazione tributaria prescindendo dall'accertamento pieno dell'imponibile.

Sulla scia di tale insegnamento, diverse pronunce hanno ribadito che in materia di condono fiscale, proprio in ragione della predetta atipicità, attesa la natura restrittiva ed eccezionale della relativa disciplina, come tale non estensibile

analogicamente, non è ammissibile, in difetto di un'esplicita disposizione legislativa, il c.d. "condono di condono", poiché, in caso contrario, il contribuente fruirebbe irragionevolmente per due volte, con riguardo alla stessa imposta, di un atto clemenziale dettato da contingenti ed eccezionali esigenze finanziarie e di carico giudiziario, così determinandosi un *vulnus* al principio di parità di trattamento di fronte al fisco, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., sia per l'esiguità delle somme recuperate dall'Erario, sia per il contenzioso che ne deriverebbe, con conseguenti ricadute sul funzionamento del sistema giudiziario.

Partendo da tali presupposti, **Sez. T, n. 00709/2023, Nonno, Rv. 666610-01**, ha affermato che la controversia insorta in sede di impugnazione di una cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 e dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 e concernente l'ammissibilità di una dichiarazione integrativa con la quale vengono rettificati in diminuzione gli importi dovuti, già quantificati in una precedente istanza di condono presentata ai sensi dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002, non integra un'ipotesi di "condono su condono", non involgendo direttamente il mancato pagamento delle somme dovute a titolo di definizione agevolata, ma l'esatta determinazione di dette somme in applicazione delle norme di legge; trattasi, pertanto, di una controversia effettiva e non meramente apparente, come tale ulteriormente condonabile ai sensi dell'art. 39 del d.l. n. 98 del 6 luglio 2011, conv. con modif. in l. n. 111 del 15 luglio 2011.

Quel che è dirimente secondo la decisione in questione è verificare in concreto, se la nuova istanza di condono attenga alla controversia insorta in ragione del semplice mancato pagamento delle somme dovute ovvero alla controversia, reale e non meramente apparente, concernente l'esatta misura delle somme dovute a seguito della definizione agevolata, potendo il contribuente beneficiare nuovamente, in tale ultima ipotesi, della stessa o di una nuova legge di condono.

Analoghi principi sono stati affermati da **Sez. T, n. 07762/2023, Succio, Rv. 667092-01,** con riferimento invece alla fattispecie della definizione agevolata delle liti pendenti *ex* art. 16 l. n. 289 del 2002.

Tale decisione ha ribadito che sono suscettibili di definizione agevolata ai sensi della predetta disposizione le liti fiscali insorte a seguito dell'avvenuta presentazione di una dichiarazione integrativa consentita da disposizioni agevolative precedenti, se la controversia non si esaurisce nella contestazione del *quantum* dovuto, per effetto di un provvedimento di pura e semplice liquidazione emesso dall'Ufficio, ma investe un provvedimento che - pur se originato dall'applicazione di una precedente normativa di condono (ipotesi non escludibile in termini generali ed assoluti dall'interprete, per mancanza di un'espressa preclusione legislativa) - ha natura impositiva, nell'accezione propria della medesima disposizione.

La decisione è stata così massimata: « in tema di definizione agevolata ai sensi dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002, le controversie aventi ad oggetto la mera liquidazione, senza applicazione di sanzioni, delle dichiarazioni integrative accolte in virtù di un precedente provvedimento di condono non rientrano nel concetto di lite pendente e, perciò, non sono suscettibili di definizione mediante condono, mentre è applicabile la definizione agevolata alle liti fiscali insorte a seguito dell'avvenuta presentazione di una dichiarazione integrativa consentita da disposizioni agevolative

precedenti, a condizione che la controversia non si esaurisca nella contestazione del *quantum* dovuto in base a un provvedimento di mera liquidazione, ma investa un atto avente natura impositiva, ancorché originato dall'applicazione di una precedente normativa di condono».

2. Ambito applicativo.

Alla luce di quanto in precedenza evidenziato, l'ambito applicativo dell'istituto del condono è suscettibile di variare in base alle disposizioni con le quali è stato disciplinato il singolo intervento, e della impostazione che esse gli hanno dato.

Così, con riguardo alla definizione agevolata delle controversie ai sensi del d.l. n. 119 del 2018, conv. con modif., in l. n. 136 del 2018, **Sez. T, n. 04098/2023, Triscari, Rv. 667087-01**, ha nuovamente ribadito quanto già affermato da Sez. T, n. 25486/2022, Di Marzio P., Rv. 665742-02, secondo cui le controversie suscettibili dell'anzidetta definizione agevolata non sono solo quelle che derivano dall'impugnazione di un avviso di accertamento, ma anche quelle che, più in generale, nascono dalla contestazione di un atto impositivo, individuabile nel primo atto con cui l'amministrazione porta il contribuente a conoscenza della pretesa fiscale, a prescindere dal suo *nomen iuris*.

Per tale ragione quindi è stato chiarito che il cessionario d'azienda - poiché risponde delle obbligazioni fiscali sorte in capo al cedente nei limiti dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 – ben può chiedere la definizione agevolata della controversia, ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, dal medesimo promossa per impugnare la cartella esattoriale notificatagli per far valere detta responsabilità, qualora essa sia il primo atto con cui la pretesa fiscale azionata nei suoi confronti viene portata alla sua conoscenza, stante la sua indubbia natura di atto impositivo.

Sempre con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della definizione agevolata *ex* articolo 6 d.l. n. 119 del 2018, merita di essere segnalata **Sez. T, n. 02780/2023, Cortesi, Rv. 666625-01**, che si è pronunciata in ordine ad un'eccezione di incostituzionalità, sollevata con riferimento all'art. 3 Cost., della previsione di cui al comma 7 di detto articolo, il quale dispone che per il caso in cui le somme interessate dalle controversie definibili siano oggetto di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione ai sensi dell'art. 1, comma 4, d.l. n. 148 del 16 ottobre 2017, conv. con modif. dalla l. 4 dicembre 2017, n. 172, «il perfezionamento della definizione della controversia è in ogni caso subordinato al versamento entro il 7 dicembre 2018 delle somme di cui al comma 21 dell'articolo 3 del presente decreto», e cioè delle somme che, in forza di precedente accesso alla procedura di definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti di riscossione, dovevano essere versate nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018.

La decisione anzidetta ha affermato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 7, d.l. cit., nella parte in cui subordina il perfezionamento della definizione agevolata della controversia al preventivo adempimento degli oneri assunti con l'analoga procedura già intrapresa in relazione alla cartella di pagamento, non appalesandosi alcuna disparità di trattamento tra i

contribuenti che hanno aderito alla sola definizione delle liti pendenti e quelli che, in precedenza, avevano optato anche per la "rottamazione" delle cartelle, poiché il diverso regime si giustifica con la differente situazione di fatto disciplinata dalla norma che, essendo finalizzata ad evitare che lo strumento deflattivo sia utilizzato per dilazionare eccessivamente i termini di pagamento, non presenta profili di intrinseca irragionevolezza.

Ai fini di una corretta applicazione delle disposizioni dettate dall'art. 6 d.l. n. 119 del 2018 in tema di definizione agevolata delle liti tributarie, sin dall'indomani della loro entrata in vigore, ha costituito oggetto di dibattito l'esatta definizione del concetto di lite pendente, dirimente ai fini dell'accesso alla procedura definitoria in questione.

Anche nel corso del 2023 la Suprema Corte ha affrontato tale questione, e **Sez. T, n. 28168/2023, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 669246-01,** ha affermato che deve escludersi dall'ambito applicativo delle liti pendenti quella parte della controversia sulla quale si sia formato il giudicato interno, sfavorevole all'amministrazione finanziaria, al pari di quanto si verifica nell'ipotesi in cui la stessa amministrazione, in esercizio del potere di autotutela, abbia annullato parzialmente l'atto impugnato, poiché in tal caso deve ritenersi non più pendente la parte del rapporto controverso oggetto di tale annullamento d'ufficio.

Con riferimento alla definizione agevolata disciplinata dall'art. 1, comma 190, della l. n. 197 del 29 dicembre 2022, riguardante le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione, per le quali la competente Agenzia fiscale risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, si è pronunciata invece **Sez. T, n. 05373/2023, Cataldi, Rv. 666822-01.**

Tale pronuncia**,** muovendo dalla disposizione dettata dal comma 192 della stessa legge (secondo cui «la definizione agevolata si applica alle controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della presente legge e per le quali alla data della presentazione della domanda di cui al comma 186 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva», ha ribadito il consolidato orientamento formatosi con riferimento alle fattispecie di condono che si sono via via succedute nel tempo, secondo il quale il legislatore, nel consentire la definizione delle controversie per le quali, alla data di presentazione della domanda, il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva, ha riguardo alle sole controversie definite da decisione ancora impugnabile con i mezzi ordinari, ma non anche a quelle in cui l'unico rimedio esperibile sia la revocazione, atteso che la pendenza del termine per la revocazione non impedisce, a norma dell'art. 391-*bis* c.p.c., il passaggio in giudicato della sentenza impugnata con ricorso per cassazione respinto; pertanto, in tali casi, va disattesa la richiesta di sospensione del giudizio, avanzata invocando il procedimento di definizione agevolata della lite fiscale.

L'esatta delimitazione della nozione di lite pendente è rilevante anche ai fini di altra forma di definizione agevolata delle controversie tributarie, e precisamente quella disciplinata dall'art. 5 della l. 31 agosto 2022, n. 130, riguardante la definizione agevolata delle sole controversie pendenti innanzi alla Corte di cassazione ai sensi dell'articolo 62 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, per le quali l'Agenzia

delle entrate sia risultata soccombente, in tutto o in parte, nei precedenti gradi di giudizio.

A tal proposito, **Sez. T, n. 19804/2023, Di Marzio P., Rv. 668289-01,** ha precisato che, poiché la definizione agevolata anzidetta riguarda soltanto i processi pendenti innanzi alla Corte di cassazione alla data di entrata in vigore del 16 settembre 2022, essa non si applica alle controversie per le quali, prima di quella data, la Suprema Corte si sia già spogliata della potestà di decidere avendo disposto la cassazione con rinvio della decisione impugnata; corollario di tale affermazione è che deve pertanto dichiararsi inammissibile la successiva impugnazione, proposta dal contribuente alla S.C., avente ad oggetto il diniego opposto dall'Agenzia delle Entrate all'istanza di definizione agevolata di tali controversie, in coerenza con la dichiarata finalità deflattiva delle sole pendenze in sede di legittimità della normativa invocata.

L'ambito di applicazione della definizione agevolata disciplinata dall'art. 5 della l. n. 130 del 2022 ha costituito oggetto anche di altra decisione intervenuta nel 2023, e precisamente **Sez. T, n. 12588/2023, Dell'Orfano, Rv. 668081-01**, la quale ha chiarito che sono suscettibili di estinzione ai sensi di tale disposizione solo le liti tributarie di debito, relative cioè ad avvisi di accertamento, a provvedimenti di irrogazione di sanzioni e ad atti di imposizione di qualunque tipo, mentre ne sono escluse le controversie relative ad atti che non prevedono importi da versare da parte del contribuente o, comunque, di valore indeterminabile, come le controversie relative al classamento degli immobili.

Le decisioni della Suprema Corte intervenute nel 2023 sull'ambito applicativo delle diverse fattispecie di definizione agevolata hanno riguardato anche l'esatta delimitazione delle somme per le quali è stata prevista l'esenzione dal versamento all'amministrazione finanziaria.

Con riferimento alla definizione agevolata disciplinata dall'art. 24, comma, 2, d.l. n. 429 del 1982, riguardante le controversie relative alle imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria, pendenti alla data di entrata in vigore del d.l. stesso, **Sez. T, n. 21220/2023, Caradonna, Rv. 668509-01,** ha precisato che tale disposizione, nella parte in cui prevede che alla definizione delle controversie consegue l'abbuono degli interessi, si riferisce a qualsiasi tipo di interessi, anche di natura compensativa, ove non riscossi anteriormente all'entrata in vigore dello stesso decreto-legge.

In materia di interessi si è pronunciata anche **Sez. T, n. 21453/2023, D'Aquino, Rv. 668536-01,** anche se con riferimento a diversa disposizione condonistica, e precisamente quella disciplinata dall'art. 1, comma 618, della l. 27 dicembre 2013 n. 147, relativa ai carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali, agenzie fiscali, regioni, province e comuni, affidati in riscossione fino al 31 ottobre 2013, per i quali è stata prevista la possibilità di estinguere il debito con il pagamento di una somma pari all'intero importo originariamente iscritto a ruolo, ovvero a quello residuo, con esclusione degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo previsti dall'art. 20 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, nonché degli interessi di mora previsti dall'articolo 30 del medesimo d.P.R.

La pronuncia anzidetta ha precisato che la disciplina di cui all'art. 1, comma 618, della l. n. 147 cit. non si estende agli interessi per ritardata iscrizione a ruolo previsti invece dagli artt. 79, comma 4, e 86 d.P.R. n. 43 del 23 gennaio 1973 (t.u. delle disposizioni in materia doganale).

Meritevole di attenzione, seppur non avente direttamente ad oggetto una procedura di definizione agevolata in senso stretto, è quanto stabilito da **Sez. T, n. 05174/2023, Fracanzani, Rv. 666820-01**, che ha affermato l'equiparabilità al rigetto di una domanda di definizione agevolata di rapporti tributari, atto impugnabile ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, , il provvedimento di rigetto relativo all'istanza di Collaborazione volontaria di cui alla l. n. 186 del 15 dicembre 2014 (cd. *Voluntary Disclosure*), procedura con cui il contribuente, autodenunciandosi, dichiara al fisco attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato non indicate nella dichiarazione, ovvero redditi occultati in Italia.

Sul presupposto che anche tale procedura è configurabile come strumento di definizione agevolata, la pronuncia anzidetta ha quindi affermato l'impugnabilità del provvedimento di rigetto dell'istanza di Collaborazione volontaria.

Da ultimo, occorre dar conto di quanto affermato da **Sez. T, n. 31657/2023, Manzon, Rv. 669721-01**, con riferimento alla speciale procedura di definizione agevolata introdotta dall'art. 5-*bis* del d.l. n. 193 del 22 ottobre 2016, conv. dalla l. n. 225 del 1° dicembre 2016, in materia di accise non pagate.

Tale disposizione prevede che le liti fiscali aventi ad oggetto le suddette accise possono essere definite mediante transazione con l'Agenzia delle dogane e versamento, nei sessanta giorni successivi, di un importo almeno pari al 20 per cento dell'accisa e della relativa imposta sul valore aggiunto per cui è causa, senza corresponsione di interessi, indennità di mora e sanzioni, purché il procedimento penale, eventualmente instaurato per i medesimi fatti dai quali deriva il contenzioso fiscale, sia stato definito senza che sia stata pronunciata una sentenza di condanna passata in giudicato in cui sia riconosciuto dolo o colpa grave dello stesso soggetto obbligato.

Con riferimento alla condizione da ultimo richiamata, la pronuncia in esame ha precisato che la pendenza di un procedimento penale per i medesimi fatti rappresenta una causa ostativa alla definizione agevolata della controversia solo ove l'identità di essi riguardi il reato-fine (contrabbando) e non anche il reato-mezzo (associazione a delinquere), attesa la diversità dei beni tutelati dalle rispettive norme incriminatrici, di cui solo la prima direttamente afferente alla fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria.

Nel caso deciso, la Suprema corte ha cassato la sentenza impugnata, che aveva erroneamente ritenuto legittimo il diniego di definizione agevolata, poiché, pur essendo pendente un procedimento per associazione per delinquere, l'imputazione per il delitto di contrabbando era stata archiviata per prescrizione.

3. Profili processuali.

La diversità di presupposti, condizioni e modalità di adesione alle varie forme condonistiche in precedenza evidenziate, dipendenti dalla specificità della disciplina dettata per ognuna di esse dai vari provvedimenti legislativi che le hanno introdotte, si ritrova anche nella loro applicazione giudiziale.

Vi sono però nelle procedure di definizione agevolata delle liti pendenti taluni aspetti che ricorrono spesso, quale ad esempio la sospensione del processo per l'ipotesi che venga presentata l'istanza per aderire alla procedura, oppure la chiusura del giudizio mediante l'adozione di un provvedimento di estinzione che, nei giudizi di legittimità, avviene ai sensi dell'art. 391 c.p.c.

Con riferimento alla definizione agevolata ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, ed alla sospensione dei giudizi pendenti disciplinata dal comma 6 di tale disposizione, **Sez. T, n. 10235/2023, Lo Sardo, Rv. 667434-01,** ha esaminato il caso in cui il contribuente abbi presentato istanza di sospensione fino alla data prevista (10 giugno 2019), senza poi depositare copia della domanda di definizione agevolata con la documentazione attestante il versamento degli importi dovuti o della prima rata.

Per tale ipotesi la pronuncia anzidetta ha affermato che i giudizi, allo scadere della predetta data, proseguono senza che sia necessario presentare istanza di trattazione, in quanto dal coordinamento della norma del comma 10 con quella del successivo comma 13 risulta introdotta una sequenza rigorosamente prestabilita e cronologicamente cadenzata, che stabilisce come il procedimento possa essere sospeso, su istanza del contribuente, fino al 10 giugno 2019, per consentire la presentazione della domanda di definizione agevolata e, soltanto dopo il deposito della domanda di definizione agevolata, fino al 31 dicembre 2020, per consentire l'adempimento degli obblighi derivanti dalla medesima definizione agevolata.

Sez. T, n. 29794/2023, Cortesi, Rv. 669258-01, ha esaminato l'ipotesi di istanze di sospensione e di definizione agevolata presentate separatamente, ed in tempi diversi, in un giudizio di legittimità soggettivamente complesso, con pronuncia di decreto di estinzione *ex* art. 391 c.p.c. prima della presentazione dell'ultima istanza di definizione agevolata, sulla base peraltro di diversa normativa (art. 1, commi 197 e 198, della L. 29 dicembre 2022, n. 197, anziché art. 6, commi 8, 9 e 10, del d.l. n.119 del 2018, oggetto delle istanze precedenti).

La pronuncia anzidetta ha affermato che in siffatta ipotesi va indagata l'effettiva portata del provvedimento di estinzione così emesso, alla luce del dispositivo e della motivazione, sicché, qualora esso richiami espressamente una pratica di condono relativa solo ad alcuni dei contribuenti, deve ritenersi che, per la natura scindibile della controversia l'estinzione sia limitata alla sola posizione di questi ultimi; ne deriva in tal caso che non risulta indispensabile presentare l'istanza di trattazione nel termine *ex* art. 391, comma 3, c.p.c., poiché, per la limitazione soggettiva dell'estinzione, il giudizio di legittimità va comunque rimesso in udienza, d'ufficio o su richiesta degli interessati, per il prosieguo e la definizione della posizione non ancora sanata che, a sua volta, ben può essere definita con autonoma e successiva procedura di condono.

Sez. T, n. 18784/2023, Pazzi, Rv. 668012-01 ha invece indagato i rapporti tra presentazione di istanza per la definizione agevolata e apertura della procedura fallimentare a carico del contribuente istante.

Detta pronuncia ha concluso che la presentazione della domanda di ammissione alla definizione agevolata dei ruoli ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 148 del 16 ottobre 2017, conv. con modif. dalla l. 4 dicembre 2017, n. 172, determina la temporanea inesigibilità del credito erariale, la quale però, pur incidendo sulla possibilità di avviare o proseguire eventuali azioni esecutive individuali, non esclude la legittimazione dell'Agenzia delle Entrate a richiedere il fallimento di chi ha presentato tale domanda, né comporta l'improcedibilità del relativo giudizio prefallimentare; l'eventuale esito positivo della domanda, che è onere del debitore provare essere intervenuto prima della dichiarazione di fallimento, può, invece, costituire oggetto di valutazione ai fini dell'accertamento dello stato d'insolvenza.

CAPITOLO IX

LE AGEVOLAZIONI

(di Vincenza Bellini e Francesca Della Valle)[1]

SOMMARIO: 1. Definizione. - 2. Interventi normative di carattere generale. - 3. Principi costituzionali di riferimento. - 4. Delimitazione dell'ambito di osservazione. - 5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta. - 5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale. - 5.2. Distinzione tra crediti di imposta "inesistenti" e "non spettanti". - 5.3. Credito d'imposta e condono tombale. - 5.4. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica - 5.5. Gli incentivi fiscali per il commercio. - 5.6. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese. - 5.7. Il credito d'imposta per l'attività di ricerca e di sviluppo. - 5.7.1. Segue. L'introduzione del tetto massimo al credito di imposta fruibile. - 5.8. Il credito d'imposta per incremento occupazionale. - 5.9. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate. - 5.10. Il credito d'imposta per gli esercenti attività di trasporto. - 5.11 Il credito d'imposta per il costo del carburante e la gestione di alcuni impianti di riscaldamento. - 5.12. Il credito di imposta per gli esercenti di sale cinematografiche. - 6. Agevolazioni nella forma di esenzioni ovvero di riduzioni dell'imposta o della base imponibile. - 6.1. Alcune esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. - 6.2. Esenzioni e riduzioni di imposta in favore dello Stato, degli enti pubblici territoriali, di altri enti e delle fondazioni bancarie. - 6.2.1. Le associazioni sportive dilettantistiche. - 6.3. Le agevolazioni in favore della cooperazione. - 6.4. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine. - 6.5. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare. - 6.6. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero. - 6.7. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati. - 6.7.1. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore. - 6.8. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia. - 6.9. Agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina e altre provvidenze nel settore agricolo. - 6.10. L'esenzione dalle tasse automobilistiche per determinate categorie di veicoli nonché nei confronti di portatori di "handicap". - 6.11. Le agevolazioni fiscali per l'industria nel Mezzogiorno. - 6.12. La detassazione del reddito d'impresa (e di lavoro autonomo). - 6.13. Imposte ipotecarie e catastali e aliquote agevolate per l'acquisto di beni strumentali. - 6.14. Le esenzioni riguardanti gli interessi delle obbligazioni pubbliche. - 6.15. Le esenzioni per gli atti relativi allo scioglimento o alla cessazione degli effetti civili del matrimonio. - 6.16. Lo "scudo fiscale" al rimpatrio di denaro o di altre attività finanziarie. - 6.17. Agevolazioni e dazi *antidumping*. - 6.18. Riqualificazione energetica e detrazioni d'imposta. - 7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali. - 7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia. - 7.2. Le ulteriori misure in favore dei soggetti colpiti dall'eruzione dell'Etna del 2001 e del 2002. - 7.3. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise. - 7.4. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 2009 in Abruzzo. 7.5. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994. - 7.6. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi. - 8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA. - 9. Contributi alla editoria. - 10. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese. - 11. Il recupero degli aiuti di Stato.

---

[1] Vincenza Bellini ha curato i §§ 1, 2, 5, 6.16, 6.17, 6.18, 7, 8, 9, 10, 11; Francesca Della Valle ha curato i §§ 3, 4, 6.1, 6.2, 6.3, 6.4, 6.5, 6.6, 6.7, 6.8, 6.9, 6.10.

1. Definizione.

Le agevolazioni fiscali costituiscono deroghe in favore del contribuente alle regole di determinazione e applicazione dei tributi, distinguendosi da altri istituti simili (come le sovvenzioni, i contributi in conto capitale, i contributi in conto interessi, ecc.) in ragione della caratteristica per cui il beneficio non consiste in un afflusso diretto di danaro in favore dei destinatari, bensì in una riduzione di costi che, nello specifico, si sostanzia in un risparmio fiscale.

Sia che si tratti di un'esenzione o di un'esclusione d'imposta, di una detrazione o di una deduzione, di un credito d'imposta o di un *bonus* fiscale, l'effetto che si produce è quello di una riduzione dell'imposta dovuta, che, di regola (ma non sempre), è a favore di colui al quale l'agevolazione è diretta.

La definizione sopra riportata è tuttavia insufficiente a cogliere la caratteristica principale delle agevolazioni tributarie, dal momento che vi sono anche deroghe alle regole di determinazione e applicazione dei tributi che non costituiscono agevolazioni, ma servono per adeguare il prelievo alla capacità contributiva sottostante (così, ad es., devono essere intese molte deduzioni e detrazioni nell'ambito delle imposte sui redditi).

Le agevolazioni fiscali, in questo modo, surrogano veri e propri finanziamenti pubblici, i quali possono essere proficuamente attribuiti, adattando la via tributaria a fini extrafiscali.

Al verificarsi di un presupposto, predeterminato normativamente, vi è una riduzione dell'onere fiscale rispetto alla situazione ordinaria.

Due i tratti distintivi comuni a tutte le agevolazioni fiscali: *a*) derivano da disposizioni di carattere derogatorio rispetto ai principi di generalità, uniformità e progressività della disciplina dei tributi, ovvero al principio di capacità contributiva; *b*) la presenza di finalità extrafiscali nella struttura del tributo.

È difficile tracciare un discrimine netto tra extrafiscalità e fiscalità o, se si vuole, tra extrafiscalità esterna e extrafiscalità interna alla disciplina dei tributi, soprattutto perché il legislatore non è rigoroso nella disciplina delle fattispecie e, spesso, è l'interprete che deve affidarsi ad elementi sintomatici della natura agevolativa (individuati, ad esempio, nella *sedes* legislativa, nel far parte di un complesso organico di misure ispirate ad esigenze comuni e coinvolgenti più tributi, nella presenza di limiti temporali o territoriali estranei ai tributi interessati), con risultati inevitabilmente incerti, anche perché spesso vengono adattati a funzioni diverse istituti strutturalmente identici.

Si pensi ai crediti di imposta. Alcuni sono sicuramente qualificabili come agevolazioni fiscali (ad es., quelli spettanti ai datori di lavoro che aumentano il numero dei dipendenti a tempo indeterminato nelle regioni

del Mezzogiorno, in virtù dell'art. 2 del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, conv., con modif., in l. 12 luglio 2011, n. 106, o quelli previsti in favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo, ai sensi dell'art. 1 l. 27 dicembre 2006, n. 296), ma altri, con altrettanta certezza, non possono essere considerati tali (ad esempio, quelli che riguardano i redditi prodotti all'estero ai sensi dell'art. 165 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o che discendono dalle dichiarazioni dei redditi e IVA, in conseguenza delle normali regole di determinazione di questi tributi).

Come ritenuto in dottrina, il criterio funzionale, pur con la relatività dei risultati cui conduce, è comunque il solo in grado di accomunare le diverse agevolazioni fiscali, intese in senso proprio, distinguendole da istituti simili, che, invece, attengono alla disciplina dei singoli tributi.

2. Interventi normative di carattere generale.

Il primo tentativo di una revisione organica delle agevolazioni fiscali è stato esperito in seno alla riforma tributaria degli anni '70 del secolo scorso, con riferimento ai tributi allora introdotti o modificati, in relazione ai quali l'art. 9 della l. 9 ottobre 1971, n. 825, fissava il criterio generale «*di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione*», insieme a criteri ulteriori, tra i quali quello di sostituire esenzioni, agevolazioni fiscali e regimi fiscali sostitutivi di tipo agevolativo con «*la concessione di contributi, anche sotto forma di buoni di imposta, commisurati a parametri da determinare senza riferimento all'imponibile*», e quello di ridurre la tassazione per taluni soggetti e fattispecie imponibili.

È stato, così, adottato il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 che ha messo ordine in gran parte dei regimi fiscali di favore all'epoca esistenti (ma non in tutti), anche se, con interventi successivi, il legislatore ha continuato a prevedere agevolazioni fiscali, senza seguire alcun principio di unificazione.

Con l'art. 17 della l. 29 dicembre 1990, n. 408 (come modif. dall'art. 9 della l. 30 dicembre 1991, n. 413) era stato delegato il Governo ad adottare «*uno o più decreti legislativi concernenti la revisione e la modifica delle disposizioni di legge esistenti in materia di esenzioni, di agevolazioni tributarie e di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, ivi comprese le disposizioni recanti agevolazioni o regimi agevolativi riconducibili a caratteristiche strutturali dei tributi, che costituiscono comunque deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività della imposizione*», nel rispetto di principi e criteri direttivi determinati, quali, essenzialmente, la sostituzione delle agevolazioni in essere con crediti e buoni d'imposta, la temporaneità degli interventi, la predeterminazione della loro incidenza economica, l'individuazione di ambiti di intervento meritevoli. La delega, però, non è stata attuata.

L'insuccesso di tali tentativi è stato dalla dottrina spiegato con il confuso quadro normativo che ha accostato misure differenti (le agevolazioni proprie o spese fiscali e quelle improprie o strutturali), oltre che con le correlate deficienze disciplinari, circa gli interventi richiesti, anche se, poi, il legislatore tributario, nell'introdurre nuove agevolazioni fiscali, sembra avere gradualmente tenuto presente le avvertite esigenze di temporaneità degli interventi, di preferenza per le figure dei crediti d'imposta, di predeterminazione dell'incidenza finanziaria.

In una posizione a sé stante si colloca il d.lgs. 31 marzo 1998, n. 123, il quale - in applicazione della delega di cui alla l. 15 marzo 1997, n. 59 - ha individuato i principi che regolano i procedimenti amministrativi concernenti gli interventi di sostegno pubblico per lo sviluppo delle attività produttive, ivi compresi gli incentivi, i contributi, le agevolazioni, le sovvenzioni e i benefici di qualsiasi genere e, per l'appunto, tra le tipologie di intervento, ha previsto il credito di imposta e il *bonus* fiscale. Il predetto decreto, pur con il limite di avere ad oggetto le sole attività produttive, ha il pregio di fissare procedure uniche (automatica, valutativa, negoziale) per l'attribuzione dei vari benefici che attengono all'area della spesa pubblica e dell'intervento dello Stato nell'economia, anche se di esso non sembrano aver tenuto conto molti interventi normativi in tema di agevolazioni fiscali, che, provenendo da fonti di pari grado, risultano avervi derogato.

Tra le disposizione di carattere generale va menzionata l'inclusione del diniego e della revoca di agevolazioni tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie *ex* art. 19, comma 1, lett. h) del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, previsione innovativa rispetto al previgente catalogo di atti impugnabili (di cui all'art. 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), ma sostanzialmente in linea con le conclusioni alle quali era già pervenuta la giurisprudenza di legittimità, che aveva riconosciuto al contribuente una tutela distinta e anticipata, rispetto a quella ottenibile avverso il successivo o i successivi provvedimenti impositivi, affermando che gli atti (comunque denominati), con cui si accerti da parte dell'Amministrazione tributaria la non spettanza di una data agevolazione, in quanto prodromici alla formazione del titolo di riscossione del tributo, rientrano nella categoria giuridica degli avvisi di accertamento e sono quindi suscettibili di impugnazione (cfr. Sez. 1, n. 11006/1990, Cicala, Rv. 469755-01).

Sul punto, **Sez. T, n. 33558/2023, Putaturo Donati, Rv. 669863-01,** ha affermato che i provvedimenti di verifica di non spettanza di un'agevolazione tributaria, in quanto espressione dell'esercizio della potestà impositiva di recupero, sono ascrivibili alla categoria degli atti di diniego o revoca di agevolazioni e, come tali, autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19, lett. h), d.lgs. n. 546 del 1992. (Nella specie, la S.C. ha

confermato la decisione di merito che aveva ritenuto sussistente la giurisdizione tributaria in ordine all'impugnativa dei provvedimenti di annullamento delle autorizzazioni al regime del perfezionamento attivo, in materia di importazione di olio d'oliva).

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

Il rapporto annuale elaborato dall'apposita commissione di esperti istituita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, in attuazione dell'articolo 1 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160. Tale rapporto, come noto, elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, e classifica le varie "misure fiscali" con riferimento alle missioni di spesa considerate nel bilancio dello Stato.

3. Principi costituzionali di riferimento.

Posto che le agevolazioni fiscali consistono in trattamenti tributari sottrattivi, derogatori rispetto a quelli ordinari, più favorevoli per determinati fattispecie, con princìpi propri in funzione promozionale, è necessario accertare i limiti disposti dalla Costituzione per la loro introduzione

Tra i limiti costituzionali alla possibilità di introdurre agevolazioni fiscali si pone innanzitutto la riserva di legge in materia di imposte sancita dall'art. 23 Cost.

Va però precisato che la riserva di legge non riguarda la materia tributaria *tout court* bensì le prestazioni patrimoniali imposte, nelle quali non sono comprese le agevolazioni fiscali (che, invece, si collocano sul versante della spesa pubblica): queste ultime devono, però, essere ugualmente ricondotte all'art. 23 Cost. ove incidano (derogando alla disciplina ordinaria) sulle caratteristiche delle prestazioni tributarie oggetto di riserva.

La riserva di legge contenuta nell'art. 23 Cost. è relativa, in quanto si richiede che la prestazione imposta abbia fondamento legislativo, ma non che tutti gli elementi siano stabiliti dalla legge. In particolare, essa riguarda doverosità ed entità delle prestazioni tributarie. Vi è, dunque, una ripartizione normativa tra la legge, cui è rimessa l'individuazione del contenuto minimo della prestazione imposta, e le fonti subordinate, cui, invece, è demandata la determinazione degli altri elementi che caratterizzano il tributo.

In sostanza, alla legge è affidata la disciplina degli elementi necessari per riconoscere l'*an debeatur* (le prestazioni), ossia il presupposto dell'obbligazione tributaria e i soggetti passivi, essendo possibile demandare alle fonti secondarie la determinazione del *quantum debeatur* solo all'interno della cornice già fissata dalla legge. Si è limitato, dunque, il potere impositivo attribuito agli atti esecutivi, ritenendo rispettato il precetto della riserva di legge nei casi in cui la legge stabilisca "la misura massima dell'aliquota, o comunque fissa criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore".

Più in generale, le agevolazioni che incidono su *an* e *quantum debeatur*, soggiacciono alla riserva di legge, mentre quelle che incidono su *quomodo* e *quando debeatur* sfuggono alla predetta riserva. Ne consegue che le prime (che, poi, sono le più frequenti) spettano *ex lege* o, tutt'al più, sono attribuite dall'Amministrazione nell'esercizio di potestà amministrative vincolate, mentre per le seconde si aprono spazi a discrezionalità amministrative (si pensi a quelle frequenti, in ordine a sospensioni della riscossione e rateazioni dei pagamenti) ed a fonti normative secondarie, anche delegate.

In proposito, assume rilievo Sez. T, n. 15482/2018, Balsamo, Rv. 649188-01, pronunciata con riferimento ad una fattispecie nella quale erano state introdotte, mediante circolari ministeriali, cause di revoca dell'agevolazione prevista dall'art. 8 della l. 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria 2001). In tale statuizione, la S.C. ha evidenziato che la previsione di adempimenti, prescritti a pena di revoca del beneficio concesso, non può trovare adeguata fonte normativa in una circolare, in applicazione del consolidato principio della giurisprudenza di legittimità in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute. Di fronte alle norme tributarie, l'Amministrazione ed il contribuente si trovano, infatti, su un piano di parità, per cui la cd. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici e non costituisce fonte del diritto. Gli atti ministeriali possono, dunque, dettare agli uffici subordinati criteri di comportamento nella concreta applicazione di norme di legge, ma non possono imporre ai contribuenti nessun adempimento non previsto dalla legge né attribuire all'inadempimento del

contribuente alle prescrizioni imposte un effetto non previsto dalla legge e, men che meno, istituire cause di revoca dell'agevolazione fiscale, non previste in una norma di legge (conf. Sez. T, n. 21154/2008, D'Alonzo, Rv. 604728-01; più di recente, Sez. T, n. 27782/2018, Venegoni, Rv. 650971-01).

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

Ciò premesso, nell'esercizio del proprio potere discrezionale il legislatore incontra alcuni limiti fissati dalla stessa Costituzione.

Come chiarito dalla Consulta, con la sentenza n. 120 del 2020, le agevolazioni fiscali "non rappresentano un 'accidente' dei sistemi tributari, quanto piuttosto il modo di risolvere complessi problemi di ponderazione degli interessi e dei valori in gioco in materia di imposizione. Si tratta di una ponderazione rimessa in primo luogo alla valutazione discrezionale del legislatore, ma pur sempre sindacabile [dalla Corte costituzionale n.d.r.] sotto il profilo della proporzionalità del bilanciamento operato, in particolare quando viene in causa una vera e propria deroga al dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva (artt. 2, 3 e 53 Cost.), con ricaduta sulle connesse finalità redistributive e sulle esigenze di finanziamento dei diritti costituzionali".

La Consulta, in un tentativo di riordino sistematico della materia, pur nella consapevolezza che "in questo ambito i sistemi fiscali, condizionati dall'alto tasso di dinamismo delle politiche finanziarie, difficilmente tendono a svilupparsi come costruzioni concettualmente ordinate, dando invece vita a figure spesso caratterizzate da eterogeneità in termini definitori e da una notevole approssimazione del linguaggio normativo", ha operato una distinzione di massima tra i diversi istituti agevolativi.

Per un primo gruppo di essi, dal carattere più strutturale, "la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo (ad esempio per evitare doppie imposizioni) o dalla ricognizione dei soggetti passivi oppure dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva (che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto

o alla particolare fisionomia del tributo). In siffatte ipotesi, si è in presenza di agevolazioni previste per finalità intrinseche al prelievo".

Per un secondo gruppo, "la natura di agevolazione è propriamente riscontrabile, perché, a differenza di quelli appena descritti, essi presuppongono l'esistenza di una capacità contributiva coerente con la struttura del tributo, ma, in deroga (già, in tal senso, sentenza n. 159 del 1985) al *dictum de omni* di cui all'art. 53, primo comma, Cost., prevedono, per motivi extrafiscali, forme di esenzione, di tassazione sostitutiva più favorevole o altre misure comunque dirette a rendere meno gravoso o non incidente il carico tributario in relazione a determinate fattispecie".

All'interno di questa categoria di agevolazioni vengono distinte quelle in cui la finalità extrafiscale perseguita dal legislatore appare riconducibile all'attuazione di altri principi costituzionali (quali, a titolo esemplificativo, la tutela della famiglia, del diritto alla salute o lo sviluppo della previdenza) e quelle per le quali, invece, questa prospettiva teleologica non è individuabile. Per queste ultime, peraltro, il contrasto con la Costituzione è ravvisabile solo quando la finalità extrafiscale non sia in alcun modo riconducibile a motivi attinenti al bene comune e assuma piuttosto il tratto di un mero privilegio, richiedendosi uno scrutinio particolarmente rigoroso sulla sussistenza di una *eadem ratio* che ne giustifichi l'estensione in riferimento alle fattispecie ritenute escluse.

Così perimetrate le agevolazioni fiscali, il loro utilizzo teso al raggiungimento delle finalità extratributarie, in alternativa ad altri strumenti di intervento pubblico, deve rispondere ai principi fondamentali dell'ordinamento i quali rappresentano i limiti entro cui la materia può operare.

Qualsiasi trattamento di favore è tenuto al rispetto della Costituzione; il che comporta innanzitutto la necessità di valutare l'incidenza delle agevolazioni sul principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Va premesso che tale articolo è di certo il primo referente costituzionale al fenomeno delle agevolazioni tributarie, ma attorno ad esso si è sviluppato un dibattito dottrinale, tra chi ha posto l'accento sulla presenza o meno di una diversa capacità contributiva nelle fattispecie disciplinate da norme derogatorie di favore.

La tesi maggioritaria reputa che la disciplina derogatoria propria delle agevolazioni fiscali non trova il suo fondamento in una diversa capacità contributiva, ma in una serie di altri princìpi rilevanti per l'ordinamento che inducono il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità legislativa, a prevedere un esonero. La stessa natura di deroga implica, infatti, la sussistenza dei presupposti per l'applicazione della prestazione imposta per la quale viene introdotto l'esonero. Anche la

Corte costituzionale, con la sentenza n. 159 del 1985 (in ambito della sovraimposta comunale sui fabbricati, cd. SOCOF), ha affermato che la norma di esonero è espressamente dettata per sottrarre all'imposizione fattispecie che altrimenti vi sarebbero soggette e perciò "presuppone la capacità contributiva all'atto stesso in cui esclude, per motivi extrafiscali, l'applicazione della disciplina ordinaria".

Una posizione diversa sul tema, di carattere sicuramente minoritario, reputa che l'esonero trova il suo fondamento proprio in una diversa capacità contributiva e rintraccia la giustificazione ai trattamenti di favore in una ridotta, ovvero assente, capacità contributiva. Secondo tale tesi, solo la diversa capacità contributiva - intesa come "attitudine della forza economica del soggetto a concorrere alle spese pubbliche" - può giustificare una diversità di trattamento e quindi l'agevolazione è legittima solo se le fattispecie che va a disciplinare sono caratterizzate da una mancanza di capacità contributiva o, comunque, da un'attenuazione della stessa.

In realtà deve ritenersi che l'art. 53 Cost., e il suo riferimento alla capacità contributiva, non rappresenta, in sé, un vincolo alle agevolazioni (se non nei termini sopra indicati, sotto il profilo della proporzionalità del bilanciamento operato quando viene in causa una vera e propria deroga al dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva). Un limite però può ravvisarsi nel secondo comma dell'art. 53 Cost., che sancisce la progressività dell'imposizione tributaria. Essa si pone come vincolo e limite non alle singole agevolazioni ma al complessivo carico tributario che grava sul contribuente, del quale deve essere sempre garantita la progressività.

D'altronde, la Corte costituzionale si ispira ad un criterio di ampia libertà discrezionale assegnata al legislatore chiarendo che le disposizioni le quali contengono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali ne siano le finalità, hanno palese carattere derogatorio e costituiscono il frutto delle scelte del legislatore, al quale soltanto spetta di valutare e decidere non solo in ordine all'*an* ed al *quantum*, ma ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di dette agevolazioni e che, d'altra parte, la deducibilità va concretata e commisurata dal legislatore ordinario secondo un criterio che concilii le esigenze finanziarie dello stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva non meno pressanti di quelli della via individuale (sentenze n. 279 del 2014, n. 26 del 1989 e n. 134 del 1982)

Resta però fermo (accanto al vincolo sopra ricordato derivante dal secondo comma dell'art. 53 Cost., di più ardua verifica nella pratica), come primo vincolo costituzionale ai trattamenti derogatori, l'art. 3 Cost.

Il principio consacrato da tale disposizione, che impone un'uguale disciplina a fattispecie omogenee, diviene quindi principale paramento di valutazione e, conseguentemente, primo limite alle agevolazioni tributarie. Le agevolazioni devono quindi rispettare i requisiti di giustificatezza e di ragionevolezza, in difetto dei quali può esserne dichiarata l'illegittimità costituzionale e attuarne la rimozione ovvero l'estensione alle categorie reputate omogenee.

La giurisprudenza della Corte si è trovata più volte a vagliare la legittimità costituzionale di disposizioni normative che prevedevano agevolazioni fiscali, affermando che tali norme di carattere eccezionale e derogatorio costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per l'eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità, che può condurre alla loro rimozione o all'estensione dell'ambito di applicazione, nell'ipotesi in cui lo esiga la *ratio* dei benefici stessi (sentenze n. 142 del 2014; n. 6 del 2014, n. 275 del 2005; ordinanze n. 103 del 2012, n. 203 del 2011, n. 144 del 2009).

Si devono, infine, considerare i principi derivanti dall'art. 117 Cost., in combinato disposto con gli artt. 107, 108 e 109 T.F.U.E. (già 87, 88 e 89 TCE), in tema degli aiuti di Stato.

Le agevolazioni fiscali costituiscono, infatti, gli aiuti maggiormente utilizzati dagli Stati, non solo in funzione "protezionistica" dei contribuenti nazionali, ma anche - vista la diffusione della cd. concorrenza fiscale tra Stati - in funzione di incentivo degli investimenti stranieri nei propri territori.

All'utilizzo di tali forme di aiuto, qualora siano posti a favore di imprese (intese nel significato attribuito dall'Unione), pone significativi limiti l'ordinamento dell'Unione europea, nell'ottica della salvaguardia della concorrenza.

4. Delimitazione dell'ambito di osservazione.

Il presente contributo ha quale oggetto specifico le decisioni adottate dalla S.C. nel periodo di riferimento in materia di agevolazioni fiscali, intese nel significato proprio sopra illustrato e, dunque, introdotte per finalità estranee alla disciplina del tributo al quale si riferiscono.

Stante l'eterogeneità delle previsioni normative che regolano tali figure, in termini sia funzionali (con riferimento allo specifico fine che si vuole raggiungere) che strutturali (con riferimento alle modalità con cui detto fine viene raggiunto), le pronunce in rassegna vengono distinte in base agli effetti prodotti.

Verranno dunque illustrate prima le statuizioni che hanno esaminato agevolazioni attuate nella forma del credito d'imposta, poi quelle che hanno riguardato specifiche esenzioni ovvero riduzioni dell'imposta o della base imponibile e, infine, quelle che hanno interessato le agevolazioni in favore di vittime di calamità naturali, anche in relazione al problema della compatibilità o meno con la disciplina dell'Unione europea in tema di aiuti di Stato, al cui recupero è dedicato un ultimo paragrafo.

5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta.

Con il termine crediti d'imposta si intendono:

- sia i crediti d'imposta tout court, derivanti dalla liquidazione di tributi e fruiti generalmente nella stessa dichiarazione, che consistono in vere e proprie eccedenze d'imposta, ossia versamenti effettuati per importi superiori a quelli effettivamente dovuti;

- sia i crediti d'imposta di natura agevolativa o con finalità di sussidio, riconducibili all'emanazione di incentivi per lo sviluppo economico o di misure di sostegno riconosciute in occasione di calamità naturali o altri eventi eccezionali o, ancora, a titolo di rimborso di sconti sul prezzo di vendita.

Tale distinzione è ripresa dalla letteratura tributaria che distingue:

a) crediti da rimborso o da indebito che discendono da un versamento indebito oggettivo originario (art. 2033 c.c.);

b) crediti da restituzione o da indebito sopravvenuto (anche in forza di modifiche normative) o da strumenti liquidatori (eccedenza di acconti o ritenute a titolo d'acconto);

c) crediti di imposta volti a eliminare la doppia imposizione (imposte pagate all'estero) o a fini perequativi;

d) crediti d'imposta aventi natura di incentivo o agevolazione fiscale (spesso denominati buoni di imposta o bonus fiscali).

A partire dalla legge delega n. 825 del 1971 di riorganizzazione del sistema tributario, il legislatore ha sempre più utilizzato quest'ultima categoria di crediti d'imposta, per riconoscere ai contribuenti una riduzione del prelievo fiscale, di regola, a favore di colui a cui l'agevolazione è diretta.

A differenza di altre tipologie di agevolazioni fiscali (deduzioni, esenzioni, sospensioni, riduzioni di imposta), che incidono sulla determinazione del reddito imponibile o dell'imposta, e che, pertanto, non consentono di determinare in via preliminare e astratta il reale "vantaggio fiscale" per il singolo contribuente e l'effettiva "spesa" per

l'Amministrazione, il credito d'imposta consente di determinare *ex* ante l'ammontare del beneficio.

I crediti agevolativi sono veri e propri sostegni finanziari, sussidi o "contributi" dello Stato, concessi ai soggetti che presentano i requisiti previsti dalla legge istitutiva, fruiti dai beneficiari sotto forma di minore versamento delle imposte dovute, o in sede di dichiarazione (c.d. "compensazione interna"), o mediante il modello di versamento unificato F24 ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (c.d. "compensazione esterna").

La titolarità di un credito d'imposta, infatti, non riduce l'onere fiscale ma consente un versamento inferiore attraverso l'istituto della compensazione del relativo debito con il credito agevolativo.

In genere, il credito d'imposta assume la natura di incentivo automatico in quanto, a differenza di altri sussidi (concessi a valle di istruttorie complesse da parte della Pubblica Amministrazione), esso è concesso al verificarsi di una determinata fattispecie prevista dalla norma agevolativa consistente, nella generalità dei casi, nella realizzazione d'investimenti o nel sostegno di specifiche tipologie di spesa.

Con i crediti d'imposta, infatti, le imprese ottengono quasi immediatamente la liquidazione dell'importo spettante (senza quindi sopportare i ritardi dei provvedimenti amministrativo-concessori, che tipicamente caratterizzano la concessione di altre forme di contributi pubblici), anche se esso risulta fruibile unicamente ai fini della compensazione di debiti tributari e/o previdenziali.

Ad esempio, un credito d'imposta concesso per la realizzazione di determinati investimenti può essere fruibile dalla data in cui i medesimi interventi si considerano realizzati (salvo i casi in cui, per esigenze di gettito, l'utilizzo è procrastinato rispetto a tale momento).

Inoltre, il credito d'imposta - a differenza delle altre agevolazioni fiscali - permette, mediante l'istituto della compensazione c.d. "esterna", un abbattimento di imposte diverse da quelle sui redditi e di contributi, potendo essere fruito anche da imprese in fase di start-up o da soggetti in perdita.

A differenza di altre fattispecie agevolative di natura fiscale, che effettivamente riducono l'onere del prelievo, come la riduzione di un'aliquota o la concessione di una riduzione della base imponibile, il credito d'imposta non influisce sul reddito imponibile e non riduce l'ammontare teorico delle imposte dovute ma, più semplicemente, consente di evitarne il versamento, mettendo a disposizione del beneficiario una somma di denaro spendibile unicamente in compensazione con debiti tributari e/o previdenziali.

La Corte di legittimità ha adottato numerose pronunce con riferimento a tale categoria di agevolazioni.

A parte alcune decisioni che riguardano, in generale, tutte le agevolazioni attuate nella forma del credito d'imposta, vengono di seguito illustrate quelle che, nel periodo in rassegna ed in precedenza, ove correlate ad esse, hanno esaminato specifiche misure agevolative.

5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale.

L'istituto della compensazione tra debiti e crediti di imposta è stato introdotto con l'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 al fine di disciplinare il mezzo alternativo al pagamento in denaro dei debiti per imposte dirette, Irap e Iva emergenti dalla dichiarazione con l'utilizzo di crediti erariali.

L'art. 25, comma 2, del d.lgs. 241 cit. ha previsto, per ciascun periodo d'imposta, un limite quantitativo alla possibilità di compensazione, stabilendo che "il limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi che possono essere compensati, è, fino all'anno 2000, fissato in 500 milioni per ciascun periodo d'imposta", soglia successivamente elevate dall'art. 34, comma 1, della Legge n. 388/2000, il quale prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2001, il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in lire 1 miliardo per ciascun anno solare.

Il limite monetario in esame ha subìto un ulteriore innalzamento da 516.546,90 euro a 700.000 euro in forza dell'art. 9, comma 2, del d.l. n. 35/2013, determinando una riduzione della condotta rilevante ai fini dell'applicazione della sanzione di cui all'art. 13 comma 4 del d.lgs. n. 471/1997, che risulta pertanto circoscritta all'omesso versamento di importi eccedenti il più elevato tetto, con la conseguente applicazione, ai processi ancora in corso, del regime sanzionatorio più favorevole per il contribuente, in ossequio al principio del favor rei di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 472/1997.

Successivamente, il limite è stato ulteriormente aumentato a 1 milione di euro per il solo anno 2020 dall'art. 147 del D.L. n. 34/2020 (Decreto "Rilancio"), mentre l'art. 22 del D.L. n. 73/2021 ha aumentato la soglia a 2 milioni di euro per il solo anno 2021, resa permanente, a decorrere dal 1° gennaio 2022, dall'art. 1, comma 72, della Legge n. 234/2021.

Sez. T, n. 35385/2022, Federici, RV. 666575-01, ha affermato, in tema di imposta armonizzata, che la violazione del limite previsto per legge alla compensabilità equivale al mancato versamento di parte del tributo

alle scadenze previste, sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, la cui misura tuttavia, nei processi ancora in corso ed in ossequio al principio del favor rei, di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, deve tener conto dell'innalzamento del limite d'importo compensabile dei crediti IVA, disposto dalla normativa successiva, così da determinare la riduzione della condotta sanzionabile all'omesso versamento di importi eccedenti il più elevato tetto.

La disciplina relativa ai limiti di compensabilità del credito di cui all'art. 17 cit., trova applicazione con riferimento alla c.d. "compensazione orizzontale" dei crediti, cioè qualora vengano a essere compensati crediti di imposta con debiti relativi ad altre imposte, e risponde al fine di non squilibrare eccessivamente le previsioni di gettito fiscale annua.

Sull'esistenza di limiti alla compensabilità cd. "verticale" dell'IVA, **Sez. T, n. 31309/2023, Triscari, Rv. 669714-01**, ha precisato che, in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge. Pertanto, la compensazione di un credito iva con un debito della stessa natura (cd. compensazione verticale) è consentita solo mediante scomputo del credito annuale dall'imposta a debito emergente dalle liquidazioni periodiche relative all'anno successivo. Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, che aveva applicato il limite massimo di compensabilità di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 anche alla compensazione verticale del credito IVA)**.**

Quanto alla richiesta di rimborso del credito Iva, **Sez. T, n. 25612/2023, Caradonna, Rv. 669049-01**, ha precisato che la domanda di rimborso del credito IVA va distinta da quella di compensazione con altro debito fiscale, sicché, laddove l'istanza sia formulata in termini di compensazione e non denoti l'inequivoca volontà di ottenere il rimborso del credito mediante l'indicazione dello stesso nel quadro "RX4" della dichiarazione annuale, non si applica - salvo ipotesi eccezionali in cui la compensazione non può più essere effettuata (ad es., per cessazione dell'attività o morte del contribuente)- il termine decennale di prescrizione, bensì quello biennale di decadenza *ex* art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

In tema di rimborso del credito relative ad imposte dirette ed esposto in dichiarazione, **Sez. T, n. 30768/2023, Cataldi, Rv. 669717-01**, ha affermato che i termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento, sono volti ad imporre alla stessa P.A. un obbligo, ma, non ponendo un limite all'esercizio dei diritti del contribuente, non incidono sul decorso del

termine di prescrizione del suo credito. Ne consegue che il credito esposto in dichiarazione non si consolida con il decorso del termine di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, entro il quale l'Amministrazione finanziaria deve provvedere alla liquidazione dell'imposta o perché l'Amministrazione abbia omesso di procedere ad accertamento e rettifica nel termine di decadenza di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, così come il diritto al rimborso del contribuente non è sottoposto al termine di decadenza posto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, ma esclusivamente a quello ordinario di prescrizione decennale. Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza gravata, in accoglimento del ricorso dell'Amministrazione finanziaria, essendo decorso il termine di prescrizione decennale tra l'esposizione dei crediti nella dichiarazione e la proposizione della domanda di rimborso (anche ove si fosse tenuto conto del termine necessario alla formazione del silenzio-rifiuto impugnabile in sede giurisdizionale, in pendenza del quale il termine di prescrizione deve intendersi sospeso).

In tema di contenzioso tributario, **Sez. T, n. 20051/2023, Caradonna, Rv. 668282-01**, ha statuito che la comunicazione della sospensione di un rimborso IVA in vista di una sua compensazione, differendone in concreto l'esecuzione, è un atto autonomamente impugnabile o ai sensi del combinato disposto degli artt. 19, comma 1, lett. i, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 o, comunque, ai sensi del citato art. 19, atteso che la tassatività dell'elencazione ivi contenuta deve intendersi riferita non ai singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alle categorie a cui sono riconducibili, in cui vanno, pertanto, ricompresi anche gli atti atipici o con "*nomen iuris*" diversi da quelli indicati, che producano, però, gli stessi effetti giuridici.

Sempre in tema di contenzioso tributario, **Sez. T n. 11284/ 2023, Crivelli, Rv. 667623-01**, ha affermato che - posto che l'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 preclude in appello esclusivamente le nuove eccezioni "in senso tecnico" dalle quali, cioè, deriva un mutamento degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa ed il conseguente ampliamento del "*thema decidendum*" - l'Amministrazione finanziaria può difendersi dall'impugnazione, da parte del contribuente, del silenzio-rifiuto su un'istanza di rimborso d'imposta eccependo, anche in appello, il mancato versamento degli importi richiesti o la loro utilizzazione in compensazione, poiché il rilievo integra una mera difesa o un'eccezione "in senso improprio", ammissibile in quanto mera contestazione delle censure avanzate col ricorso, non introduttiva di nuovi elementi d'indagine.

In tema di rimborso dell'Iva versata in eccesso, **Sez. T, Sentenza n. 35042 del 14/12/2023, D'Aquino, Rv. 669855-01**, ha chiarito che il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dall'art. 57, comma

2, del d.lgs. n. 546 del 1992 a carico di entrambe le parti, non è violato dalle argomentazioni con cui l'Amministrazione finanziaria, soccombente in primo grado, neghi la sussistenza dei fatti costitutivi del diritto dedotto dal contribuente, o la qualificazione ad essi attribuita, trattandosi di mere difese e, come tali, non soggette ad alcuna preclusione processuale. (Nella specie, la S.C. ha cassato la pronuncia impugnata, poiché aveva erroneamente dichiarato inammissibili le affermazioni dell'Amministrazione che, avendo in primo grado contestato in generale i fatti costitutivi del diritto al rimborso, aveva eccepito solo in appello che la richiesta di restituzione doveva limitarsi alle annualità oggetto di ripresa).

5.2. Distinzione tra crediti di imposta "inesistenti" e "non spettanti".

Con le sentenze **Sez. U, n. 34419/23, Fuochi Tinarelli, Rv. 669633-01**, e **Sez. U, n. 34452/2023, Fuochi Tinarelli, Rv. 669634-01**, le Sezioni Unite si sono pronunciate sulla distinzione tra crediti di imposta non spettanti ed inesistenti e sulle sue ricadute sia sul termine di accertamento applicabile sia sul trattamento sanzionatorio, essendo assoggettata l'indebita compensazione di crediti non spettanti alla sanzione del 30% dei crediti stessi, a fronte della sanzione dal 100% al 200% (e del 200% per l'art. 17, comma 18, d.l. n. 185/2008) prevista in caso di crediti inesistenti (art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997, introdotto dall'art. 15 del d.lgs. n. 158 del 2015).

Il Supremo Consesso, dato atto dell'esistenza di un persistente contrasto interno alla Sezione tributaria tra le pronunce che escludono la sussistenza di qualsiasi differenza tra il credito "non spettante" e quello "inesistente", applicandosi per entrambi il termine decadenziale di otto anni, e quelle che, viceversa, distinguono tra le due tipologie di crediti, hanno ritenuto di dare prevalenza a quest'ultimo orientamento, ravvisando la sussistenza di differenze sia strutturali - avendo i crediti "inesistenti" carattere obiettivo e quelli "non spettanti" carattere dinamico e ancorato al presupposto, antitetico, dell'esistenza del credito - sia funzionali e, quindi, di disciplina.

È stato evidenziato come l'art. 13, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dall'art. 15, d.lgs. n. 158 del 2015, abbia per la prima volta definito i due crediti, stabilendo che è "inesistente" quello mancante, in tutto o in parte, del presupposto costitutivo e non rilevabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* d.P.R. n. 600 del 1973, e 54-*bis*, d.P.R. n. 633 del 1972, e individuando quello "non spettante" con la locuzione "*utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi*

vigenti", e come possano, quindi, considerarsi "inesistenti" i crediti mai venuti ad esistenza e connotati da attività fraudolenta, volta ad una ingannevole rappresentazione dei presupposti di fatto e normativi (es. con riguardo al credito d'imposta per le spese sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, commi 280 e ss., l. n. 296 del 2006, se gli studi non sono mai avvenuti), oppure quelli carenti di un elemento costitutivo, nel qual caso la verifica richiede l'esegesi puntuale delle norme che istituiscono l'agevolazione al fine di individuare gli elementi idonei ad assumere natura costitutiva e quali, invece, abbiano carattere accessorio o riguardino la sola efficacia della pretesa.

In alcuni casi, l'istanza del contribuente (i.e. la dichiarazione) rileva quale elemento costitutivo del credito d'imposta, dovendo l'Amministrazione finanziaria poter verificare la sussistenza dei presupposti del beneficio come evocato nella richiesta e in forza della quale esso viene provvisoriamente riconosciuto.

È il caso del credito d'imposta per l'attività di ricerca *ex* art. 14 d.m. n. 593 del 2000, che va indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso (v. Sez. T, n. 00389/2016, Federico, Rv. 638822-01); analogamente il credito d'imposta per la riqualificazione della rete distributiva *ex* art. 11 l. n. 449 del 1997 (Se.5, n.00610/2018, Perrino, Rv. 646892-01).

Spesso, poi, è prevista per il riconoscimento dell'agevolazione e/o del credito d'imposta una obbligazione di un facere (e/o di un non facere) da parte del destinatario della posizione soggettiva, che rende concreto l'interesse che l'agevolazione mira a perseguire.

Così, nella disciplina sul credito per gli investimenti nelle aree svantaggiate *ex* art. 8 l. n. 388 del 2000, da un lato, l'art. 62, comma 1, lett. f) e g), della l. n. 289 del 2002, stabilisce che la fruizione del beneficio è consentita entro il secondo anno successivo a quello di presentazione di autonoma istanza, mentre l'art. 8, comma 7, l. n. 388 cit. impone di «materialmente adibire il bene oggetto dell'investimento alla funzione produttiva sua propria entro due anni da quando lo stesso si è reso disponibile all'impresa», in rispondenza alla *ratio legis* di tutelare i nuovi investimenti in quanto portati a compimento ed effettivamente immessi nel ciclo economico e produttivo delle aree svantaggiate (Sez. T, n. 08086/2017, Stalla, Rv. 643605-01).

In tema di benefici fiscali per gli interventi di riqualificazione ed efficientamento energetico, l'art. 1, comma 349, l. n. 296 del 2006, impone un obbligo di facere poiché assegna rilevanza costitutiva alla preventiva comunicazione all'Enea dell'elenco delle spese: si tratta di adempimento in sé formale, che, tuttavia assolve allo scopo di impedire eventuali frodi e

di consentire la verifica che i lavori, in quanto diretti a salvaguardare l'ambiente risparmiando energia, siano meritevoli dei vantaggi fiscali (v. Sez. 6 - 5, n. 34151/2022, Delli Priscoli, Rv. 666436-01).

La dicotomia tra le due tipologie di crediti è stata introdotta via via dal legislatore, dapprima esaltandone la sussistenza, allorché ha introdotto, con l'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006, l'art. 10-*quater*, del d.lgs. n. 74 del 2000 che sancisce l'illiceità penale della condotta di colui che non versa le somme dovute utilizzando in compensazione crediti inesistenti o non spettanti, ancorché assoggettata al medesimo regime sanzionatorio penale, e di poi delineando chiaramente una distinzione tra le due tipologie di credito, sia con riferimento ai termini di accertamento, portati dall'art. 27, commi da 16 a 18, del d.l. n. 185 del 2008, a otto anni per i crediti inesistenti, sia con riferimento alle sanzioni amministrative e penali, che, con il d.lgs. n. 158 del 2015, che ha introdotto, con l'art. 15, i nuovi commi 4 e 5 dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, e ha modificato, con l'art. 9, l'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000, sono state rispettivamente differenziate a seconda della tipologia di credito, inesistente o non spettante.

Le Sezioni Unite hanno, quindi, affermato, con la sentenza n. 34419/2023, cit., che in tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di otto anni, di cui all'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 - allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo (dato fenomenico); b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972 (dato procedurale).

Alla stregua di tali principi, le S.U. hanno rigettato il ricorso, avverso un atto di recupero di credito di imposta, col quale era stata eccepita l'intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere accertativo per il decorso del termine quadriennale di cui all'art. 43, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 asseritamente applicabile, in quanto l'agevolazione per l'acquisto di beni strumentali prevista dall'art. 8, comma 2, lett. a), l. n. 62 del 2001 in favore delle imprese produttrici di prodotti editoriali, utilizzata dalla contribuente per la compensazione del credito di imposta nascente da essa, impone, quale elemento costitutivo, l'obbligo di (non facere) di non impiegare i beni acquisiti per la stampa in lingue diverse dall'italiano onde incrementare l'attività editoriale nella lingua nazionale (che, nella specie, era stato violato essendo state utilizzate le rotative per

prodotti non in lingua italiana con perdita del diritto all'agevolazione), ed in quanto il relativo accertamento era possibile soltanto in sede di verifica, sì da non essere rilevabile mediante procedure automatizzate.

Sul piano sanzionatorio, Sez. U, n. 34452/2023 cit. ha affermato che laddove l'inesistenza sia riscontrabile, in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano le sanzioni previste dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 ovvero dall'art. 13, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997 come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015, qualora ratione temporis applicabile. Nella specie, è stato accolto il ricorso proposto dal contribuente, in quanto l'inesistenza dei crediti portati in compensazione era stata rilevata dall'Ufficio in sede di controllo formale *ex* art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973, sicché gli stessi andavano considerati non spettanti e sussumibili, perciò, nell'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 fino al 2015 e, decorrere dal 1 gennaio 2016, nell'art. 13, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997, che ha introdotto la sopra indicata disciplina, con applicazione della sanzione nella misura del 30%, invocata dal contribuente, anziché nella misura del 100% pretesa dall'amministrazione.

5.3. Credito d'imposta e condono tombale.

Com'è noto, l'art. 9 della l. 27 dicembre 2002 n. 289, istitutivo del cd. condono tombale, al comma 1, ha consentito ai contribuenti di presentare una specifica dichiarazione dettagliatamente disciplinata, al fine di chiedere la definizione automatica riguardante tutte le imposte e tutti i periodi d'imposta per i quali i termini di presentazione delle relative dichiarazioni fossero scaduti il 31 ottobre 2002. Al successivo comma 9, il medesimo articolo ha precisato che la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla menzionata dichiarazione, con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni. Inoltre, al comma 10, lo stesso articolo ha espressamente stabilito che il perfezionamento della procedura descritta comporta la preclusione di ogni accertamento tributario nei confronti del dichiarante e dei coobbligati.

Le Sezioni Unite della S.C., a composizione di un contrasto sorto all'interno della quinta sezione civile, hanno chiarito che l'Erario può sempre accertare i crediti da agevolazione esposti dal contribuente nella dichiarazione, in quanto il condono - avendo come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile - elide in tutto o in parte, per sua natura, esclusivamente il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare

nei confronti del fisco che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio. (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01.

In sostanza, avuto riguardo alla sua intrinseca natura, il condono deve ritenersi idoneo ad incidere esclusivamente sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti, in quanto si traduce in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, non già in quella dell'accertamento dell'imponibile.

Anche il Giudice delle leggi, pronunciandosi sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 9 della ridetta legge n. 289 del 2001, ha affermato che «il condono non influisce di per sé sull'ammontare delle somme chieste a rimborso, non impone al contribuente la rinuncia al credito e non impedisce all'erario di accogliere tali richieste, allorché la pretesa di rimborso sia riscontrata fondata» (Corte cost. 27/07/2005, n. 340).

La S.C. ha così evidenziato che le agevolazioni che diventano definitive con il condono tombale non possono che essere, al pari delle deduzioni cui sono accomunate, quelle che incidono sulla determinazione dell'imponibile, ad esempio prevedendone un sistema forfetario di determinazione. Di contro, l'agevolazione che si risolve nel riconoscimento di un credito d'imposta non incide sulla determinazione dell'imponibile, essendo destinata ad operare come fattore di compensazione, nel senso che neutralizza, in tutto o in parte, estinguendolo, l'obbligo di versamento scaturente dalla liquidazione dell'imposta operata sull'imponibile indicato nella dichiarazione.

Il percorso logico, appena riportato, seguito dalla richiamata decisione a Sezioni Unite, è stato ribadito da Sez. T, n. 32257/2018, Cavallari, Rv. 652177-01, per la quale il condono tombale, disciplinato dall'art. 9 della l. n. 289 del 2002, elide i debiti del contribuente, ma non opera sugli eventuali crediti di quest'ultimo, perché si traduce in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, in una prospettiva di recupero di risorse e di riduzione del contenzioso, che rende definitivo l'imponibile sulla base del quale viene calcolata l'imposta lorda, risultante dalla dichiarazione con la quale è formulata la richiesta di definizione, sicché, una volta conclusa la procedura di condono, le agevolazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile non possono più essere oggetto di accertamento tributario, mentre le agevolazioni che hanno effetto diretto sull'imposta, quali i crediti di imposta, destinati ad operare come fattori di compensazione, non rientrano nell'ambito di applicazione del condono e restano soggetti all'eventuale contestazione da parte del Fisco.

Nello stesso senso, Sez. 6-T, n. 25719/2020, Caprioli, Rv. 659569-01, afferma, sempre in tema di condono tombale, che l'Erario può accertare i crediti da agevolazione esposti dal contribuente nella dichiarazione, in quanto il condono - avendo come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile ovvero il perseguimento di finalità transattive o di compensazione dei crediti e dei debiti - elide in tutto o in parte, per sua natura, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, i quali restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio.

5.4. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica.

L'art. 5 della l. 27 dicembre 1997 n. 449 ha previsto, in favore delle piccole e medie imprese, al fine di potenziarne l'attività di ricerca (anche mediante l'avvio di nuovi progetti), un credito d'imposta per potenziare l'attività di ricerca anche avviando nuovi progetti.

Il Ministro dell'economia, di concerto con il Ministro dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica, ha adottato la disciplina attuativa, prevedendo, all'art. 6 del d.m. 22 luglio 1998, n. 275, che il credito deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta, nel corso del quale il beneficio è concesso.

La giurisprudenza di legittimità, trattando della questione dei crediti di imposta e della emendabilità e della dichiarazione dei redditi, all'interno della quale non era stato inserito il credito d'imposta nel quadro RU, con riferimento al d.m. 275 del 1998, ha ritenuto che la sanzione decadenziale comminata espressamente dalle varie disposizioni normative, combinate tra loro, non era in alcun modo superabile con la successiva dichiarazione integrativa, trattandosi non di una mera dichiarazione di scienza, attraverso cui far valere un credito scaturente dal fisiologico susseguirsi delle ordinarie poste fiscali riportate nelle dichiarazioni, ma di un atto negoziale, in quanto diretto a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio fiscale in ragione dell'affermazione (che in sé sottende anche un impegno) della rispondenza dell'attività svolta alle finalità perseguite dal legislatore**.** Tale espressa dichiarazione è strumentale anche all'espletamento delle successive congruenti verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria, sicché la decadenza prevista dal primo comma dell'art. 6 del d.m. 22 luglio 1998, n. 275, appare logicamente coerente con la scelta di accordare il beneficio in rapporto all'esercizio fiscale interessato. Del resto, si è affermato che, in un contesto di tal genere, il legislatore è libero di orientare la propria scelta stabilendo altresì le condizioni per la fruizione del beneficio medesimo, in rapporto alla correlata ratio di definire entro

un tempo egualmente determinato l'onere finanziario inerente, altrimenti suscettibile di rimanere sospeso a tempo indefinito (in tal senso, Sez. T, n. 11070/2018, Locatelli, Rv. 648362-01).

Alle stesse conclusioni è pervenuta Sez. T, n. 34266/2021, D'Orazio, Rv. 663047-01, secondo cui la medesima sanzione della decadenza opera anche per il credito di imposta di cui al d.lgs. n. 297 del 1999, che, da un lato, attiene oltre che agli investimenti diretti delle società nella ricerca industriale, anche agli interventi di sostegno all'occupazione, e, dall'altro, con gli artt. 4 e 6, rimanda in modo espresso all'art. 5 della l. n. 449 del 1997 ed al d.m. n. 275 del 1998, con conseguente applicazione anche della prevista sanzione della decadenza.

Nel suffragare tale tesi, le predette pronunce si sono anche ricondotte a Sez. U, n. 13378/2016, Iacobellis, Rv. 640206-01, la quale, affermando il principio secondo cui, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione, il contribuente può sempre opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, in motivazione ha precisato che «*il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite della dichiarazione destinata a rimanere irretrattabile per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nel d.m. 22 luglio 1998 n. 275 all'art. 6*».

5.5. Gli incentivi fiscali per il commercio.

Il credito d'imposta, previsto all'art. 11 della l. n. 449 del 1997, è correlato all'acquisto di determinati beni strumentali all'opera di piccole e medie imprese commerciali, ed è finalizzato a promuovere una riqualificazione distributiva.

L'art. 11, comma 3, della l. cit. richiama, tra le altre, la disciplina prevista dall'art. 11 della l. 5 ottobre 1991, n. 317, ove, al comma 3, è stabilito che il credito d'imposta deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso il beneficio ed al quale deve essere allegata la comunicazione di cui all'art. 10, comma 3, della l. cit.

Sez. T, n. 00610/2018, Perrino, Rv. 646892-01, nel ribadire che il credito d'imposta in questione deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione relativa al periodo nel corso del quale il beneficio è accordato, ha aggiunto che detta indicazione costituisce dichiarazione di volontà e non di scienza, sicché, in caso di omissione, non opera il principio della generale emendabilità delle dichiarazioni fiscali, perché le dichiarazioni di volontà sono irretrattabili, anche in caso di errore, a meno che il contribuente non dimostri, secondo la disciplina generale dei vizi

della volontà di cui agli art. 1427 ss. c.c., l'essenzialità ed obiettiva riconoscibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La pronuncia si pone sulla stessa linea della giurisprudenza appena illustrata, relativa al diverso credito d'imposta disciplinato dall'art. 5 della l. n. 449 del 1997, impiegando gli stessi argomenti, sopra riportati, a sostegno della tesi sostenuta.

Sul piano sanzionatorio, Sez. T, n. 19185/2019, Penta, Rv. 654699-01), ha affermato che l'utilizzazione di un credito d'imposta in compensazione sul modello fiscale F24 anziché nella dichiarazione dei redditi integra una violazione sostanziale in quanto, in detta ipotesi, difetta uno dei requisiti propri della violazione meramente formale, ed, in particolare, quello che essa non pregiudichi l'esercizio delle azioni di controllo, atteso che il modello fiscale F24 non consente al fisco di verificare se il credito utilizzato in compensazione sia conforme a quello effettivamente spettante al contribuente. Nella motivazione è stato ribadito che la dichiarazione nel quadro RU del credito di imposta per il comparto del commercio e del turismo sia da considerarsi atto negoziale e non emendabile in ipotesi di omissione (salvo il termine espressamente concesso dell'art. 2 del d.P.R. n. 322/1998 per la integrazione e modificazione di dichiarazioni già presentate, di cui la parte contribuente non risulta essersi avvalsa), atteso che si tratta di indicazioni volte a mutare (con rettifica in aumento) la base imponibile, e contestuale inserimento del citato credito di imposta, e perciò inidonee a costituire oggetto di un mero errore formale.

5.6. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese.

Ai sensi dell'art. 24, comma 32, della l. n. 449 del 1997, il provvedimento di revoca delle agevolazioni, disposte dai Ministeri competenti in materia di incentivi all'impresa, costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo degli importi corrispondenti ad interessi e sanzioni. L'art. 3, comma 8, della l. 23 luglio 2009, n. 99, costituente una norma di interpretazione autentica, ha poi precisato che la menzionata iscrizione a ruolo è possibile nei confronti di tutti gli obbligati, quindi anche nei confronti dei soggetti che hanno prestato garanzia fideiussoria per l'ottenimento delle agevolazioni.

Sez. 1, n. 00650/2018, Valitutti, Rv. 646850-01, ha evidenziato che le disposizioni appena richiamate trovano applicazione anche in presenza di forme di garanzia diverse da quella fideiussoria (e compresa la garanzia a prima richiesta), tenuto conto che eventuali eccezioni costituirebbero violazione del principio di eguaglianza. In motivazione si legge che il tenore letterale dell'art. 3, comma 8, della l. n. 99 del 2009 - nella parte in

cui chiarisce che il provvedimento di revoca delle agevolazioni costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo degli importi corrisposti e dei relativi accessori nei confronti di tutti gli obbligati - rende palese l'intento del legislatore di consentire allo Stato il recupero degli aiuti erogati indebitamente, e successivamente revocati, nei confronti di tutti i soggetti coinvolti nel rapporto obbligatorio, posto che la norma non mira a distinguere la garanzia fideiussoria dalle altre garanzie, ma precisa, in modo tale da risolvere ogni dubbio interpretativo, che può essere escussa anche la garanzia fideiussoria.

Inoltre, Sez. 3, n. 10809/2020, D'Arrigo, Rv. 657917-01, ha evidenziato che l'art. 3, comma 8, della l. n. 99 del 2009, nella parte in cui ha previsto che il provvedimento di revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo nei confronti di tutti gli obbligati, e quindi anche dei soggetti che hanno prestato garanzia fideiussoria in relazione alle agevolazioni revocate, costituendo norma d'interpretazione autentica dell'art. 24, commi 32 e 33, della l. n. 449 del 1997, trova applicazione anche alle fattispecie formatesi precedentemente alla sua entrata in vigore (nello stesso senso, v. Sez. 1, n. 01336/2017, Di Marzio M., Rv. 643359-01).

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

Quanto agli aspetti procedurali, Sez. T, n. 23223/222, Crivelli, Rv. 665293-01, ha precisato che in tema di diritti e garanzie del contribuente, all'avviso di recupero di credito d'imposta è applicabile il termine dilatorio di sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale previsto dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, in ragione della sostanziale equiparazione tra tale atto accertativo della pretesa tributaria, con natura impositiva, e l'avviso di accertamento. Ne consegue l'illegittimità dell'avviso di recupero di credito d'imposta emesso "*ante tempus*", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. (Nella specie, la S.C. ha accertato la suddetta violazione, in presenza di un atto impositivo notificato dopo dodici giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, ed escluso che l'imminente prescrizione del diritto al rimborso potesse integrare i motivi d'urgenza che consentono di derogare al rispetto del termine).

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

L'art. 1, comma 280, l. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), ha previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009, potesse essere attribuito alle imprese un credito d'imposta nella misura del 10% (poi innalzato al 40% *ex* legge 244 del 2007 per i contratti con università) dei costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo, in conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia.

Tale disposizione è stata abrogata nel 2012, ma ha continuato ad applicarsi per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, anche se l'art. 29 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, conv., con modif., in l. 28 gennaio 2009, n. 2, ha previsto un tetto massimo per tali crediti d'imposta e ha individuato una procedura di selezione delle imprese destinate a fruire del beneficio fiscale, mediante l'invio da parte dei contribuenti di un formulario telematico, con una finestra temporale entro la quale introdurre le domande.

In particolare, per la fruizione del credito d'imposta, a decorrere dal 2009, le imprese hanno dovuto prenotarsi, inoltrando un formulario all'Agenzia delle entrate (entro 30 giorni dal provvedimento di approvazione di tale formulario da parte del Direttore della medesima Agenzia), la quale ha dovuto esaminare le domande secondo l'ordine cronologico di arrivo e comunicare il nulla-osta ai soli fini della copertura finanziaria.

Proprio con riguardo al nulla-osta alla fruizione del credito d'imposta in questione (introdotto dall'art. 29 del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009), Sez. T, n. 07629/2018, Guida, Rv. 647701-01, ha precisato che si tratta di un atto vincolato all'esistenza o al difetto della copertura finanziaria, sicché sull'Amministrazione finanziaria non incombe l'onere di motivare compiutamente la propria decisione, che non integra, peraltro, l'esercizio di potestà impositiva, atteso che, a fronte della domanda di rimborso, la posizione di creditore è assunta dal contribuente, e non dall'Erario.

Anche Sez. T, n. 05733/2018, Venegoni, Rv. 647279-02, ha affermato che il diniego dell'agevolazione di cui alla l. n. 296 del 2006, in tema di credito di imposta per spese di ricerca e sviluppo, è un atto vincolato, perché viene emesso all'esito di un procedimento interamente telematico, nel quale la domanda viene elaborata mediante assegnazione automatica dei fondi, fino ad esaurimento delle risorse, in base ad un criterio meramente cronologico. Tale pronuncia ha aggiunto che si tratta

di un atto disciplinato dall'art. 21-*octies* della l. 7 agosto 1990, n. 241, il quale esclude la nullità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, quando, per la natura vincolata dello stesso, quest'ultimo non avrebbe potuto avere un contenuto diverso da quello in concreto assunto.

In argomento, Sez. T, n. 11614/2021, D'Orazio, Rv. 661346-01, ha inoltre rilevato che il menzionato credito di imposta previsto, per le attività di ricerca, e sviluppo è validamente utilizzato al momento in cui viene compensato, anche parzialmente, con gli importi dovuti a titolo di imposte dirette, quand'anche lo scomputo della somma in compensazione non sia per errore indicato nel modello F24, sicché la presentazione, nell'anno successivo, di un modello F24 a saldo zero, in quanto volta a sanare una mera irregolarità formale, non immuta la data della fruizione di tale credito.

5.7.1. Segue. L'introduzione del tetto massimo al credito di imposta fruibile.

Con riguardo all'introduzione del tetto massimo al credito d'imposta fruibile per le spese di ricerca e di sviluppo, Sez. T, n. 04579/2018, Venegoni, Rv. 647279-01, ha inoltre evidenziato che la relativa previsione, contenuta nell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, non contrasta con il principio di legittimo affidamento, anche con riferimento ai crediti maturati prima della sua entrata in vigore, perché, come affermato dalla Corte cost. e dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, detto principio arretra quando l'intervento normativo è giustificato dalla esigenza di salvaguardia di principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, tra i quali rientra la finalità, propria del menzionato decreto, di mantenere il bilancio dello Stato nel rispetto dei limiti approvati anche in sede europea. La S.C. ha quindi ritenuto che, nella specie, l'intervento normativo fosse giustificato dal fine di salvaguardare «principi, diritti e beni di rilievo costituzionale», riconducibili alla necessità di mantenere il bilancio dello Stato nel rispetto dei parametri approvati anche in sede europea, precisando che tale intervento consente di tutelare la suddetta esigenza e, nel contempo, di creare, per il tramite dell'agevolazione fiscale, disponibilità finanziarie per rilanciare l'economia e tutelare i lavoratori e le famiglie, a fronte di una situazione di eccezionale crisi internazionale generalizzata; nella pronuncia richiamata, peraltro, si rileva che anche la Corte di giustizia dell'Unione europea, in qualche occasione, ha ammesso che l'applicazione del principio del legittimo affidamento potesse arrestarsi a fronte ad interventi legislativi, in presenza situazioni particolari ed a determinate condizioni, in quanto tale principio non si traduce nell'aspettativa di intangibilità di una

normativa, in quei settori in cui è necessario, e di conseguenza ragionevolmente prevedibile, che le norme in vigore vengano continuamente adeguate alle variazioni della congiuntura economica (CGUE 23 novembre 1999, C-149/96), sicché gli operatori economici non possono legittimamente confidare nella conservazione di una situazione esistente, che tuttavia può, invece, essere modificata nell'ambito del potere discrezionale delle istituzioni comunitarie (tra le altre, CGCE, 14 febbraio 1990, causa C-350/88).

Sez. T, n. 04848/2020, Condello, Rv. 657371-01, ha nuovamente esaminato una questione di legittimità costituzionale, dell'art. 29, comma 2, lett. a), d.l. n. 185 del 2008, conv. in l. n. 2 del 2009, prospettata in relazione all'art. 3 Cost, nella parte in cui ha previsto l'applicazione retroattiva della procedura di ammissione al beneficio fiscale basata sul criterio della priorità temporale, ritenendola tuttavia inammissibile, non essendo stata pregiudicata in senso assoluto l'aspettativa del credito.

5.8. Il credito d'imposta per incremento occupazionale.

L'art. 4 della l. n. 449 del 1997 ha previsto tale beneficio in favore delle piccole e medie imprese, situate in determinate aree, che, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 1997 ed il 31 dicembre 2000, assumessero nuovi dipendenti a tempo pieno e indeterminato, stabilendo tuttavia, tra le altre condizioni, che il livello di occupazione raggiunto a seguito delle nuove assunzioni non dovesse subire riduzioni nel corso del periodo agevolato, oltre al requisito che "i nuovi dipendenti siano iscritti nelle liste di collocamento o di mobilità oppure fruiscano della cassa integrazione guadagni nei territori di cui all'obiettivo 1 del regolamento (CEE) n. 2052/88, e successive modificazioni".

A tal proposito, Sez. T, n. 27878/2018, Stalla, Rv. 651095-01, ha precisato che la revoca del beneficio, connessa alla riduzione del livello occupazionale raggiunto, opera in modo obiettivo, cioè anche se tale riduzione sia indipendente dalla volontà del datore di lavoro (ad esempio, per il recesso del lavoratore) e salvo che si verifichi la reintegrazione da parte dell'impresa del precedente livello degli occupati, senza che sulla legittimità dell'atto incida la contraria previsione di cui alla circolare del Ministero delle finanze n. 219/E del 1998, emanata ai sensi dell'art. 4, comma 6, della l. n. 449 del 1997, che non ha la stessa valenza normativa.

Anche l'art. 7 della l. n. 388 del 2000 ha previsto un credito d'imposta dettagliatamente disciplinato in favore dei datori di lavoro, che, salvo alcune eccezioni ed alla presenza di determinate condizioni, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2000 ed il 31 dicembre 2003, incrementassero il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di

lavoro a tempo indeterminato, precisando, al comma 11, che, ai fini di tale agevolazione, i soci lavoratori di società cooperative dovessero essere equiparati ai lavoratori dipendenti.

La giurisprudenza di legittimità si è pronunciata più volte proprio sulla portata di tale ultima statuizione.

In particolare, Sez. T, n. 01149/2018, Iannello, Rv. 646893-01, ha affermato che l'equiparazione, ai sensi dell'art. 7, comma 11, della l. n. 388 del 2000, dei soci lavoratori di società cooperative ai lavoratori dipendenti vale tanto ai fini di cui al comma l del detto articolo (in forza del quale, ai datori di lavoro, che nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2000 e il 31 dicembre 2003 incrementano il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, è concesso un credito di imposta), in modo da favorire l'assunzione da parte delle cooperative, quanto rispetto al comma 5, lett. *b)*, della medesima disposizione (a mente della quale, il credito d'imposta di cui al comma l spetta a condizione che i nuovi assunti non abbiano svolto attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato da almeno 24 mesi), allo scopo di agevolare l'occupazione di soggetti privi di un precedente rapporto lavorativo.

In altri termini, il credito d'imposta spetta se vengono assunti da società cooperative nuovi soci lavoratori, ma non se vengono assunti come lavoratori dipendenti soggetti che, nei 24 mesi precedenti, avevano già svolto attività lavorativa quali soci lavoratori di società cooperative.

Nello stesso senso si pone Sez. T, n. 06491/2018, Aceto, Rv. 647488-01, nella parte in cui ha ribadito che il credito d'imposta *ex* art. 7 della l. n. 388 del 2000 non spetta qualora la società cooperativa assuma i soci lavoratori, poiché questi ultimi, ai fini delle agevolazioni previste, sono espressamente equiparati ai lavoratori dipendenti, in coerenza con la *ratio* del beneficio, volto a favorire un aumento effettivo dell'occupazione, mediante l'impiego di soggetti che (tra l'altro) non abbiano svolto alcuna attività di lavoro subordinato negli ultimi 24 mesi.

Tali decisioni risultano in linea con l'orientamento già espresso dalla Corte di legittimità in precedenti pronunce.

Sez. T, n. 00933/2019, Cavallari, Rv. 652310-01, nel ribadire che il credito d'imposta in esame prevede, quale condizione per la fruizione del beneficio, che il nuovo assunto non abbia prestato attività lavorativa a tempo indeterminato nei 24 mesi precedenti, ha anche precisato che, con riferimento all'attività lavorativa precedente, non assume alcun rilievo, ai fini della concessione dell'agevolazione, distinguere tra lavoro a tempo parziale e lavoro a tempo pieno, quando il contratto di lavoro sia comunque a tempo indeterminato.

Il legislatore nazionale, nel rinnovare il regime degli incentivi alle assunzioni, già disposto con la L. n. 388 del 2000, art. 7, con la L. n. 289

del 27/12/2002, art. 63, comma 1, ha mantenuto esplicitamente ferme, per quanto non diversamente regolato, le disposizioni di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 7, che, relativamente all'"ulteriore" credito di imposta per assunzione di lavoratori disoccupati in aree svantaggiate, testualmente dispone (al comma 10 ultima parte): "All'ulteriore credito d'imposta di cui al presente comma si applica la regola *de minimis* di cui alla comunicazione della Commissione delle Comunità europee 96/C68/06, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee C68 del 6 marzo 1996, e ad esso sono cumulabili altri benefici eventualmente concessi ai sensi della predetta comunicazione purché non venga superato il limite massimo di L. 180 milioni nel triennio".

Al riguardo, Sez. T, n. 15688/2017, Fasano, Rv. 644696-0 1, ha affermato che è illegittima la disapplicazione, da parte del giudice nazionale, della norma dell'art. 63, comma 1, della l. n. 289 del 2002, nella parte in cui, rinnovando il regime di incentivi alle assunzioni, mantiene ferma la disposizione di cui all'art. 7, comma 10, della l. n. 388 del 2000, che circoscrive il riconoscimento del credito di imposta nei limiti della regola "*de minimis*", - e, cioè, nell'importo di Euro 100.000 nel triennio, quale limite quantitativo al di sotto del quale gli aiuti di Stato non incorrono nel divieto di cui all'art. 92 (poi 87) del Trattato CE - sul presupposto che il beneficio in questione non configuri un aiuto di Stato, in quanto il legislatore incorre nella violazione della normativa comunitaria soltanto se concede aiuti di Stato in misura eccedente alla regola "*de minimis*" e non se circoscrive, nell'ambito dei suoi legittimi poteri discrezionali, benefici fiscali entro soglie predefinite, anche individuate "*per relationem*" rispetto a norme dell'ordinamento comunitario.

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

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta per il quale è concesso ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Per Sez. T, n. 23391/2022, Giudicepietro, Rv. 665296-01, in tema di credito di imposta *ex* art. 2, comma 539, della l. n. 244 del 2007, la comunicazione *ex* art. 6, comma 4, del d.m. 12 marzo 2008, attestante la permanenza del requisito sostanziale del numero dei dipendenti su base annua (superiore al numero complessivo dei dipendenti mediamente occupati nel periodo tra il 1° gennaio 2007 ed il 31 dicembre 2007), deve essere trasmessa, a pena di decadenza, dal 1° febbraio al 31 marzo di

ciascuno degli anni 2009, 2010 e 2011, rispettivamente in relazione agli anni d'imposta 2008, 2009 e 2010, oggetto del beneficio. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza di merito che aveva ritenuto tardiva la trasmissione in data 21 marzo 2011 della comunicazione relativa all'anno 2010).

Con sentenza n. 147 del 2022, la Corte cost. ha ritenuto inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 14, l. reg. Sicilia 12 maggio 2020, n. 9, impugnato per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., in relazione agli artt. 107 e 108 TFUE, in quanto prevede, a beneficio delle imprese siciliane che assumono disoccupati, degli sgravi contributivi previdenziali e assistenziali per l'anno 2020. Il ricorrente, nel dedurre che la disposizione impugnata integri gli estremi del conferimento di un aiuto di Stato in violazione del TFUE, non prende minimamente in esame il successivo art. 22 della medesima legge regionale, il quale dispone che gli aiuti alle imprese da essa previsti - dunque, anche quelli menzionati dal comma impugnato - "sono concessi secondo le modalità e i limiti" di cui alla disciplina eurounitaria in materia e da essa mutuati. Il contrasto con i parametri interposti evocati avrebbe dovuto essere vagliato alla stregua di tali requisiti, subordinatamente ai quali la concessione degli aiuti è consentita.

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

L'art. 8 della l. n. 388 del 23/12/2000 ha previsto un credito d'imposta in favore di determinate categorie di imprese, che hanno effettuato, in un determinato periodo, nuovi investimenti nelle aree svantaggiate (ammesse, in quanto tali, alle deroghe già previste dall'articolo 87, par.3, letta) e c) del Trattato Istitutivo), con l'obiettivo di favorire l'innovazione tecnologica e, più in generale, l'effettuazione di nuovi investimenti in beni strumentali, stabilendo un limite massimo di spesa annuo e regolando le modalità di presentazione della relativa domanda.

Sez. T, n. 18994/2018, Balsamo, Rv. 649720-01, ha precisato che il beneficio in esame spetta ai titolari di redditi d'impresa che, nell'arco di tempo indicato dalla legge, abbiano effettuato nuovi investimenti per beni, materiali e immateriali, nuovi e fiscalmente ammortizzabili e cioè per beni strumentali all'esercizio dell'impresa (nell'enunciare il principio, la S.C. ha annullato la decisione di merito che aveva escluso il credito d'imposta per spese di pubblicità inerenti all'attività d'impresa).

La disciplina agevolativa prevede, all'art. 8 comma 7, che il credito maturato in relazione agli investimenti realizzati venga rideterminato se entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati

in funzione, i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti. In simili ipotesi, pertanto, il soggetto perde il diritto a fruire del credito d'imposta per la parte corrispondente al valore dei beni per i quali viene meno il requisito della destinazione alla struttura produttiva originaria. La previsione ha natura antielusiva, volta ad evitare l'immissione solo temporanea dei beni nell'impresa all'unico fine di fruire dell'agevolazione, con loro successiva destinazione (nell'arco temporale preso a riferimento dalla legge) ad una diversa struttura produttiva.

L'art. 7, comma 1-*bis*, d.l. n. 203 del 2005, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 2005, ha introdotto una norma di interpretazione autentica dell'art. 8, comma 7, cit., prevedendo che gli immobili strumentali per natura, ai sensi dell'articolo 43, comma 2, secondo periodo t.u.i.r. «i quali costituiscono un complesso immobiliare unitario polifunzionale destinato allo svolgimento di attività commerciale, qualora siano locati a terzi, non si intendono destinati a struttura produttiva diversa, a condizione che gli stessi vengano destinati allo svolgimento di attività d'impresa ai sensi dell'articolo 55 del citato testo unico». Alla luce di tale norma interpretativa, pertanto, la locazione ad altro soggetto di un bene immobile non comporta necessariamente decadenza dal beneficio previsto dall'articolo 8 legge n. 388 del 2000.

In proposito, Sez. T, n. 22174/2020, Mondini, Rv. 659336-01, ha comunque ribadito che, ai fini dell'applicazione dell'art. 7, comma 1-*bis*, d.l. cit., e quindi della persistenza del diritto al credito di cui all'art. 8, comma 1, della l. n. 388 del 2000, è richiesto che i beni, oltre ad essere strumentali per natura, costituiscano un complesso unitario polifunzionale, sicché non è sufficiente la mera collocazione dell'immobile all'interno del complesso, atteso che in citato art. 7 è norma agevolativa, non suscettibile di interpretazione estensiva.

Per Sez. T, n. 26938/2022, Lume, Rv. 665816-01, in tema di agevolazioni per le aree svantaggiate, per evitare la decadenza dal beneficio del credito d'imposta per nuovi investimenti, previsto dall'art. 8 della l. n. 388 del 2000, non è sufficiente l'acquisto di beni strumentali all'esercizio dell'impresa, che siano nuovi e fiscalmente ammortizzabili, ma occorre altresì che, entro due anni dalla loro acquisizione o ultimazione, entrino in funzione mediante l'effettivo inserimento nel ciclo produttivo, senza alcuna distinzione tra beni mobili e immobili, poiché la norma antielusiva ricollega l'agevolazione all'impiego del bene acquisito nel ciclo produttivo, ma tiene anche conto che potrebbe essere necessario un lasso di tempo per predisporre l'utilizzo del bene stesso nel ciclo produttivo esistente.

Si deve, inoltre, tenere presente che, come evidenziato da Sez. T, n. 01691/2016, Virgilio, Rv. 638736-01 (e confermato da Sez. 6-T, n. 16192/2020, Luciotti, Rv. 658438-01), il beneficio del credito d'imposta in esame è riconosciuto per l'intero costo dell'investimento solo se, in applicazione del criterio del rapporto d'inerenza previsto dagli art. 75 (ora 109) e 121-*bis* (ora 164) del d.P.R. n. 917 del 1986, il contribuente provi l'esclusiva strumentalità del bene acquistato (nella specie, un autoveicolo) all'esercizio dell'impresa, a prescindere dall'esistenza di mere indicazioni formali di qualità (nella specie, risultanti dal libretto di circolazione a fronte del suo uso per trasporto promiscuo di cose e persone).

Ove invece si tratti di fabbricato strumentale, e questo debba essere costruito, Sez. T, n. 15512/2020, Cataldi, Rv. 658646-01, ha rilevato che il credito d'imposta in questione - che sorge solo con l'inizio dei lavori di costruzione di tale fabbricato, non essendo sufficiente il mero acquisto dell'area destinata ad ospitarlo (perché i beni oggetto dell'agevolazione devono entrare in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello di acquisizione o ultimazione) - può essere riconosciuto soltanto con la completa realizzazione del manufatto mentre, prima di tale fase, il costo dell'area può fruire del beneficio solo in misura corrispondente al rapporto tra il costo relativo alla quota-parte effettuata dei lavori (o stato avanzamento lavori) al termine di ciascun periodo di imposta agevolato e l'ammontare complessivo del costo preventivato per l'intera costruzione sull'area.

Sez. T, n. 15208/2021, Giudicepietro, Rv. 661598-01, ha, inoltre, chiarito che, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta previsto dall'art. 8, comma 7, l. n. 388 del 2000 per i soggetti titolari di reddito d'impresa che, nel periodo ivi indicato abbiano effettuato nuovi investimenti, costituisce prescrizione essenziale l'individuazione specifica nel registro cespiti dei beni fiscalmente ammortizzabili dei beni agevolabili - che devono comunque essere destinati ad una struttura produttiva e non possono essere trasferiti, a pena di decadenza, entro i quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione - nonché la distinzione dagli altri beni posseduti dall'impresa.

Con circolari ministeriali (n. 41/E del 2001, § 4, e n. 38/E del 2002, § 2.1) è stato previsto l'obbligo di apporre, sulle fatture relative alle spese sostenute per gli investimenti sopra indicati, la dicitura "bene acquistato con il credito d'imposta di cui all'art. 8 della l. 23 dicembre 2000 n. 388".

Come evidenziato, tuttavia, Sez. T, n. 15482/2018, Balsamo, Rv. 649188-01, ha affermato che la previsione di adempimenti, prescritti a pena di revoca dei benefici, non può trovare adeguata fonte normativa in una circolare, in applicazione del consolidato principio, in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella

determinazione delle imposte dovute. Nella medesima pronuncia, la S.C. ha aggiunto che il rinvio operato dall'art. 8 della l. cit. al d.m., per disciplinare lo svolgimento delle verifiche necessarie e garantire la corretta applicazione dell'agevolazione, non fornisce alcun fondamento alla prassi di introdurre, a mezzo di circolare, una causa di revoca dell'agevolazione non contemplata dalla legge (nello stesso senso, v., più di recente, Sez. T, n. 27782/2018, Venegoni, Rv. 650971-01).

5.10. Il credito d'imposta per gli esercenti attività di trasporto.

L'art. 1 del d.l. n. 265 del 2000, conv., con modif., in l. n. 343 del 2000, ha previsto, in favore di alcune categorie di esercenti l'attività di trasporto, ed in presenza di determinate condizioni, la riduzione dell'accisa sul gasolio per autotrazione, da richiedere mediante presentazione di un'apposita dichiarazione, ai sensi dell'art. 4 del d.P.R. 9 giugno 2000, n. 277, entro il 31 dicembre dell'anno solare nel quale è avvenuto il consumo, al fine di far operare la compensazione contemplata dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, ovvero entro il 30 giugno dell'anno solare successivo, allo scopo di ottenere il rimborso in denaro della quota non compensata.

Il d.P.R. n. 277 del 2000, emesso in attuazione della previsione di cui all'art. 8, comma 13, della l. n. 448 del 1998, è richiamato, ai fini del procedimento da adottare per il godimento delle agevolazioni sugli oli minerali, sia dall'art. 2, comma 1, del d.l. n. 265 del 2000, sia dall'art. 1, comma 10, del d.l. n. 16 del 2005;

Dalla lettura delle norme si evince che il legislatore, in tema di accise sui carburanti da autotrazione, abbia inteso riconoscere benefici fiscali agli esercenti attività di autotrasporto nell'osservanza di specifiche prescrizioni, e tra esse prima di tutto quella della presentazione periodica della dichiarazione prevista dall'art. 3 del d.P.R. cit.

Si tratta evidentemente di una prescrizione di carattere non formale, poiché strumento di controllo sul corretto utilizzo dei crediti e, prima ancora, sulla verifica della loro esistenza, la cui omissione, secondo **Sez. T, n. 26869/2023, Federici, Rv. 669078-01**, rende illegittima la compensazione, ugualmente operata dal contribuente, di debiti, anche di altra pubblica amministrazione o non aventi natura fiscale, con un presunto credito d'imposta non dichiarato, comportando l'utilizzo di un beneficio mai maturato.

L'omissione della dichiarazione impedisce dunque l'applicazione dei benefici fiscali e l'insorgenza del credito d'imposta.

Con riferimento alla dichiarazione da presentare per fruire dell'agevolazione, **Sez. T, n. 36175/2023, La Rocca, Rv. 669879-01**, ha precisato che la dichiarazione *ex* art. 3 d.P.R. n. 277 del 2000 ha natura

negoziale e non di mera dichiarazione di scienza, in quanto diretta a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio, in ragione dei requisiti e condizioni previsti *ex lege* ed è riconducibile alla disciplina delle dichiarazioni sostitutive di cui al d.P.R. n. 445 del 2000; ne consegue che, ove incompleta o non veritiera, essa impedisce il riconoscimento dell'agevolazione, non potendosi prescindere dall'adempimento degli oneri finalizzati alla dimostrazione della pretesa del contribuente e volti al conseguimento del beneficio. Questa soluzione, si osserva in motivazione, è coerente con il principio di cui all'art. 75 d.P.R. n. 445 del 2000, in forza del quale, «qualora dal controllo di cui all'articolo 71 emerga la non veridicità del contenuto della dichiarazione, il dichiarante decade dai benefici eventualmente conseguenti al provvedimento emanato sulla base della dichiarazione non veritiera». Nella medesima pronuncia, si è, infine, precisato che l'istanza mira alla fruizione di una agevolazione per un complessivo importo, le cui componenti tuttavia sono autonome ed oggetto di specifica valutazione: solo ove la falsità riguardi un elemento costitutivo dell'istanza (ad es. la dichiarazione di essere impresa esercente attività di autotrasporto) l'intera richiesta resta travolta, mentre se riguarda specifiche voci (ad es. la falsa titolarità di una cisterna di stoccaggio), la valutazione mantiene un carattere frazionato; quindi, «in tema di agevolazioni d'accise sul gasolio per autotrazione, le carenze, gli errori o le falsità contenute nella dichiarazione trimestrale di consumo accertate dall'Amministrazione doganale dopo la formazione del silenzio assenso e la fruizione del credito determinano la perdita dei benefici, con l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, limitatamente agli importi irregolarmente dichiarati o documentati e non rispetto all'intera agevolazione, salvo che l'attestazione mendace o erronea investa un elemento costitutivo» dell'istanza».(Sez. T, n. 5812/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657378-01; Sez. T, n. 17192/2022, Manzon, Rv. 664730-01).

Sul piano procedimentale, poi, va osservato che l'art. 4 del d.P.R. n. 277 del 2000 prevede una fase istruttoria, che può terminare senza l'adozione di alcun provvedimento, cosicché l'istanza, con il meccanismo del silenzio-assenso, «si considera accolta» e il contribuente può utilizzare il credito così riconosciuto; peraltro, l'inutile decorso del termine di sessanta giorni e l'effetto della formazione del silenzio-assenso a favore del contribuente non preclude la permanenza del potere-dovere dell'Amministrazione di effettuare i necessari accertamenti sul merito dell'istanza e, quindi, ove risultino delle irregolarità, di «annullare, con provvedimento motivato, l'atto di assenso illegittimamente formato»; quest'atto ha natura di avviso di accertamento, con il quale l'Amministrazione è legittimata a procedere al recupero del credito di imposta indebitamente compensato o rimborsato (Sez. T, n. 25095/2019,

Fanticini, Rv. 655439-01). L'esercizio di tale potere può riguardare tanto i vizi formali, quanto i vizi sostanziali attinenti ai prerequisiti per l'accesso al beneficio, spettando all'Ufficio il controllo della veridicità della dichiarazione del contribuente relativa al possesso dei medesimi, come è ricavabile dallo stesso art. 4, che al comma 1, ultimo periodo, prevede espressamente che la stessa eserciti un controllo «circa la veridicità della predetta dichiarazione» (Sez. T, n. 21376/2020, Armone, Rv. 659469-01). È previsto, peraltro, un significativo correttivo poiché un simile esito segue «salvo che, ove ciò sia possibile, l'interessato provveda a sanare i vizi entro un termine prefissatogli dall'ufficio stesso». Tali ultime connotazioni sono, in evidenza, ispirate ad una duplice ratio: da un lato, l'inutile decorso del termine non può andare a detrimento del contribuente, allungando in termini indefiniti il momento per fruire del credito maturato; inoltre, il silenzio-assenso non può che formarsi sull'intera richiesta come originariamente formulata e ciò sull'evidente assunto che la dichiarazione, fino al compiuto riscontro da parte dell'Ufficio, deve ritenersi corretta e veritiera, anche perché resa sotto la propria responsabilità.

In relazione alle modalità con cui chiedere la compensazione o il rimborso, Sez. T, n. 14645/2019, Manzon, Rv. 654114-01, ha affermato che la modifica apportata al d.P.R. 10 novembre 1997, n. 444, dalla l. 23 dicembre 2005, n. 266, non ha derogato, anche dopo l'introduzione del d.P.R. n. 277 del 2000, le disposizioni che prescrivono la fattura quale esclusiva prova idonea a fondare la relativa richiesta. Il d.P.R. n. 277 del 2000, infatti, disciplinando le modalità per poter beneficiare del credito derivante dalla riduzione degli oneri imposti agli autotrasportatori di merci per conto terzi o per conto proprio (nazionali o comunitari), richiede, ai fini della fruizione delle agevolazioni, l'esibizione, su richiesta dell'Ufficio, dei documenti giustificativi concernenti gli elementi dichiarati, dovendo riportarsi nella dichiarazione i dati delle fatture di acquisto e stabilendo, solo per casi particolari e per un periodo transitorio, che la scheda carburanti di cui al d.P.R. n. 444 del 1997 tenga luogo della fattura. Nella specie, la S.C. ha poi confermato la sentenza di merito, che aveva escluso la necessità dell'indicazione del numero di targa dei veicoli nella fattura cumulativa mensile, essendo già presente nelle dichiarazioni redatte, per ogni erogazione, dal gestore del distributore di carburante.

Sez. T, n. 18361/2019, Saija, Rv. 654708-01, ha invece ritenuto che l'indicazione nella fattura della targa dell'automezzo rifornito, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 277 del 2000, pur non essendo contemplata a pena di decadenza, costituisce un requisito formale necessario per il riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'art. 1 dello stesso decreto in favore degli esercenti attività di autotrasporto.

Sez. T, n. 12909/2019, Nonno, Rv. 653989-01, ha evidenziato che, poiché il regolamento di cui al d.P.R. n. 277 del 2000 individua la competenza dell'attuale Agenzia delle dogane a ricevere le dichiarazioni dei contribuenti relative alle agevolazioni sugli oli minerali, a controllarne la veridicità, ad istruire la pratica ed a determinare il credito spettante, è affidato alla stessa Agenzia, in attuazione dei propri poteri di controllo, l'accertamento delle violazioni della disciplina delle suddette agevolazioni, anche in forza della previsione generale di cui all'art. 63, comma 1, del d.lgs. n. 300 del 1999.

L'art.24-*ter* del d.lgs. 26/10/1995 n. 504 riconosce l'applicazione di un'aliquota ridotta al gasolio commerciale utilizzato come propellente nell'ambito dell'attività di trasporto regolare di passeggeri, da fruirsi mediante dichiarazione di rimborso al competente ufficio dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli entro il mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre solare in cui è avvenuto il consumo del gasolio commerciale, precisando se intendono utilizzarlo mediante compensazione o richiedere la restituzione in denaro, secondo le modalità stabilite con il regolamento emanato con D.P.R. 9 giugno 2000, n. 277.

L'art. 1-*bis* del d.l. 14 gennaio 2023, n. 5, introdotto dalla l. 10 marzo 2023, n. 23, di conversione, ha esteso il rimborso in oggetto anche alle imprese esercenti attività di trasporto turistico di persone mediante autobus ai sensi della L. 11 agosto 2003, n. 218 che utilizzano veicoli aventi classi di emissione "euro VI".

Sez. T, n. 24598/2023, Triscari, Rv. 668832-01, ha chiarito che l'art. 24-*ter* del d.lgs. n. 504 del 1995, nell'applicare un'aliquota ridotta al gasolio commerciale utilizzato per i soli servizi di trasporto regolare di passeggeri e non per quelli di trasporto occasionale (nella specie mediante servizio di autonoleggio autobus con conducente), è compatibile con il diritto dell'Unione, in particolare con le previsioni contenute nell'art. 7, par. 2 e 3, Direttiva 2003/96/CE, poiché la riduzione del numero dei beneficiari di tale agevolazione può incitare a limitare il consumo di carburante nell'ambito dell'attività di trasporto che non ne beneficia, contribuendo così agli obiettivi di politica ambientale incoraggiati dalla stessa Direttiva.

5.11. Il credito d'imposta per il costo del carburante e la gestione di alcuni impianti di riscaldamento.

L'art. 8, comma 10, lett. c), della l. n. 448 del 1998, ha previsto, in favore di determinati soggetti e limitatamente ad alcune zone climatiche o geografiche, una riduzione, temporalmente limitata, del costo del gasolio da riscaldamento e del gas di petrolio liquefatto per uso riscaldamento, al

fine di compensare i maggiori oneri derivanti dall'aumento progressivo dell'accisa, ove occorra anche con credito d'imposta. Con il d.P.R. n. 361 del 1999 sono state poi adottate norme di attuazione.

In argomento, Sez. T, n. 12100/2019, Succio, Rv. 653946-01, ha precisato che il beneficio fiscale previsto dall'art. 1, comma 2, del d.P.R. n. 361 del 1999 è applicabile alle due categorie di soggetti passivi dell'imposta individuate dall'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, e non agli acquirenti-consumatori finali del prodotto, sicché l'obbligo imposto ai fornitori di praticare un prezzo che trasferisca a questi ultimi detto beneficio deve intendersi nel senso che la riduzione del prezzo di vendita del gasolio, qualora sia destinato ad uso di riscaldamento a favore dei residenti nelle zone climatiche o geografiche indicate dalla legge, costituisce un presupposto di fatto, considerato come *condicio sine qua non* per fruire del credito d'imposta, rimanendo del tutto estranea, alla previsione normativa ed al sistema legislativo di misure compensative dell'incremento delle accise sugli oli minerali, l'ipotesi dell'erogazione di una sovvenzione economica a favore dei consumatori finali, mediante accollo all'Erario di una quota del prezzo di vendita.

Sez. T, n. 18751/2020, Saija, Rv. 658857-01, ha poi ritenuto che i soggetti autorizzati alla distribuzione e vendita di GPL ad uso domestico, al fine di ottenere l'accredito d'imposta previsto dall'art. 1 d.p.r. n. 361 del 1999, sono tenuti alla tenuta dei registri di carico e scarico, di talché legittimati a tali fini sono i fornitori che intervengono per ultimi nella catena distributiva, obbligati a tenere detti registri in quanto distribuiscono il GPL agli utenti, beneficiari finali dell'agevolazione fiscale, fermo restando che tale adempimento diviene irrilevante, nel caso in cui gli utenti abbiano effettivamente goduto della riduzione del prezzo, non potendo il d.P.R. cit. comprimere la portata della legge n. 448 del 1998, attributiva del suindicato beneficio.

Anche il gestore di una rete di teleriscaldamento alimentata con biomassa, nei comuni situati in specifiche zone climatiche, può fruire del credito d'imposta istituito dall'articolo 8, comma 10, lettera f), della legge n. 448 del 1998. Anche in questo caso, il fornitore che effettua l'ultima transazione, beneficiando l'utente finale, applica la riduzione del prezzo e fruisce del credito d'imposta.

In proposito, Sez. T, n. 20601/2020, D'Angiolella, Rv. 658993-01, ha ritenuto che il credito d'imposta per i gestori di reti di teleriscaldamento alimentato con biomassa e con energia geotermica previsto dall'art. 8, comma 10, lett. f) l. n. 448 del 1998, è destinato alle società che esercitano attività commerciale e producono redditi di impresa nella cui nozione non rientrano le società che esercitano impresa agraria, in quanto tale credito, ispirato a misure compensative di settore, è diretto al cliente finale, al quale

è riconosciuto in fattura dalla società, che si fa carico di finanziarlo, salvo successivamente recuperarlo in sede di dichiarazione dei redditi. Tale *ratio* è confermata dall'art. 2, comma 138, l. n. 244 del 2007, il quale, nell'interpretare l'art. 8 cit., ha solo previsto che, nel caso di coincidenza tra soggetto gestore della rete ed utilizzatore finale, il credito di imposta si può comunque portare in compensazione con ciò senza estendere il beneficio ad ogni persona giuridica, anche non svolgente attività commerciale.

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

Com'è noto, l'art. 20 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, ha riconosciuto agli esercenti di sale cinematografiche un credito d'imposta in sostituzione degli abbuoni previsti ai fini del versamento dell'imposta sugli spettacoli che non concorre alla formazione del reddito imponibile e può essere compensato ai sensi dell'articolo 17 d.lgs. n. 241 del 1997.

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

In argomento, Sez. T, n. 08203/2021, Federici, Rv. 660984-01, ha ribadito che i crediti di cui all'art 20 d.lgs. n. 60 del 1999, cosi come la loro evoluzione contenuta nella l. n. 220 del 2016, costituiscono una forma di sovvenzione statale indiretta in favore degli esercenti le sale cinematografiche e rientrano, perciò, nella categoria delle agevolazioni fiscali, sicché, pur essendo esclusi dal computo del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, concorrono comunque a determinare il valore della produzione netta ai fini IRAP in applicazione dell'art. 11-*bis* d.lgs. n. 446 del 1997, il quale, nello stabilire la regola generale di corrispondenza tra le due imposte, introduce una serie di deroghe ed esclude (tra l'altro) l'applicazione dell'art. 58 (ora 56 e 91) d.P.R. n. 917 del 1986.

6. Agevolazioni nella forma di esenzioni ovvero di riduzioni dell'imposta o della base imponibile.

Vengono di seguito esaminate le pronunce adottate dalla S.C. nel periodo in rassegna e quelle precedenti ad esse connesse, relative a forme di agevolazione tra loro molto diverse, accomunate, tuttavia, dall'effetto di comportare esenzioni o riduzioni d'imposta o della base imponibile.

6.1. Alcune esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Occorre prima di tutto richiamare l'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 601 del 1973, il quale stabilisce che le pensioni di guerra di ogni tipo e denominazione e le relative indennità accessorie, gli assegni connessi alle pensioni privilegiate ordinarie, le pensioni connesse alle decorazioni dell'Ordine militare d'Italia e i soprassoldi, connessi alle medaglie al valore militare sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Con sentenza n. 387 del 1989, la Corte cost. ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma appena richiamata, nella parte in cui non estende l'esenzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche alle pensioni privilegiate ordinarie tabellari spettanti ai militari di leva.

In conseguenza di tale pronuncia, Sez. T, n. 04756/2021, Lo Sardo, Rv. 660668-01, ha precisato che, fermo il termine prescrizionale di dieci anni, l'istanza di rimborso per le ritenute dirette operate sui ratei pensionistici percepiti prima dell'intervento del giudice costituzionale deve essere proposta entro il termine decadenziale di 48 mesi dalla pubblicazione in G.U. della richiamata sentenza

Sez. T, n. 23535/2018, Giudicepietro, Rv. 650340-01, ha comunque ritenuto che le pensioni privilegiate ordinarie, erogate ai militari per infermità, lesioni o menomazioni riportate in servizio, corrisposte nei casi in cui gli eventi abbiano riguardato un militare non di leva (nella specie, un finanziere), sono soggette per l'intero ammontare ad IRPEF, ai sensi dell'art. 46, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (ed, a partire dal 1° gennaio 1988, ai sensi dell'art. 46, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986), mancando un'espressa previsione di deroga al principio dell'assoggettabilità ad imposizione, disposta invece dall'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 601 del 1973 per le pensioni di guerra e, per effetto della declaratoria di incostituzionalità di tale norma (a seguito di Corte cost. n. 387 del 1989), anche per le pensioni privilegiate ordinarie attribuite ai militari per fatti invalidanti, ma solo se connessi alla prestazione del servizio di leva, in ragione della obbligatorietà del rapporto di servizio, cui le menomazioni sono connesse, e del carattere non reddituale, ma risarcitorio, dell'erogazione stessa.

Sez. 6-T, n. 32038/2018, Cricenti, Rv. 652168-01, ha poi ribadito che, a seguito della richiamata sentenza della Corte cost., devono ritenersi esenti dalla imposta sul reddito delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 601 del 1973, le pensioni privilegiate ordinarie militari, attribuite per fatti invalidanti, purché connesse alla prestazione del servizio di leva. La S.C. ha evidenziato, a riguardo, che alla prestazione di un servizio obbligatorio, alla quale ogni cittadino è soggetto in forza del precetto dell'art. 52 Cost., non può essere equiparata, ai fini sopra indicati, la ferma volontaria, in quanto, per affermare la natura risarcitoria del

trattamento pensionistico, spettante al militare di leva, vittima dell'evento invalidante, è determinante il rilievo dell'obbligatorietà del servizio, prestato dal cittadino nell'interesse della collettività, sicché, quando ricorre la diversa ipotesi del servizio volontario, tale natura risarcitoria deve essere negata, senza che tale soluzione comporti profili di illegittimità costituzionale, attesa la diversità dei presupposti di fatto delle due situazioni.

Occorre considerare, inoltre, che l'art. 3, comma 3, della l. 3 agosto 2004 n. 206, prevede che anche le pensioni maturate in favore delle vittime del terrorismo e delle stragi di tal matrice (o dei loro familiari che ne abbiano diritto) sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. Inizialmente le disposizioni hanno riguardato solo eventi che si sono verificati nel territorio nazionale, ma poi l'art. 2, comma 106, della l. 3 agosto 2004 n. 244 (che ha modificato l'art. 15, comma 2, della l. cit.) ha esteso, con effetto dal 1° gennaio 2003, l'agevolazione agli atti di terrorismo ed alle stragi di medesima matrice, verificatisi all'estero a partire dal 1961, che hanno coinvolto cittadini italiani, residenti in Italia al momento del fatto.

Sull'ambito applicativo dei benefici fiscali previsti per i trattamenti pensionistici spettanti alle vittime della criminalità organizzata e del terrorismo, Sez. T, n. 19789/2023, Di Marzio, Rv. 668255-01, ha chiarito che si applicano anche alle vittime del dovere a decorre dal 1° gennaio 2017, conformemente all'art. 1, comma 211, della l. n. 232 del 2016.

Proprio con riferimento al diritto alla restituzione dell'imposta già versata, che deriva da quest'ultima disposizione, Sez. T, n. 12919/2019, Cataldi, Rv. 653992-01, ha precisato che la disciplina del rimborso di cui all'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 si applica solo ove l'imposta non sia dovuta *ab origine,* mentre, quando il diritto alla restituzione sorge dopo il pagamento, opera l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, avente carattere residuale e di chiusura del sistema, che richiede la presentazione dell'istanza di rimborso entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Nel caso di specie, pertanto, ha precisato la S.C., il menzionato termine biennale per chiedere la restituzione dell'imposta non più dovuta decorre dal 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore della l. n. 244 del 2007, che ha esteso, con effetto dal 1° gennaio 2003, l'agevolazione sopra descritta agli eventi verificatisi all'estero, in cui vi siano state vittime italiane.

Sempre in tema di esenzioni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche è opportuno considerate, perché oggetto di recenti statuizioni del giudice di legittimità, l'art. 37, comma 3, della Convenzione di Vienna del 18 aprile 1961 sulle relazioni diplomatiche, resa esecutiva in Italia con la l. 9 agosto 1967 n. 804, la quale prevede l'esenzione dalle imposte sui redditi

di lavoro dipendente per il personale delle missioni diplomatiche degli stati aderenti, che non siano cittadini dello Stato accreditario e che non abbiano ivi la residenza permanente.

Sul punto, Sez. T, n. 07265/2019, Guida, Rv. 653511-01, ha precisato che tale disposizione disciplina esclusivamente i rapporti tributari relativi ai due Stati tra i quali intercorre la relazione diplomatica, senza riconoscere un'esenzione totale e generalizzata dall'obbligazione fiscale a favore del personale delle missioni diplomatiche e, in applicazione del principio enunciato, ha escluso l'operatività dell'esenzione nei confronti di un cittadino italiano, residente in Italia, facente parte del personale amministrativo dell'Ambasciata di uno Stato straniero presso un altro Stato straniero, non appartenendo quest'ultimo né allo Stato accreditante né a quello accreditario.

6.2. Esenzioni e riduzioni di imposta in favore dello Stato, degli enti pubblici territoriali, di altri enti e delle fondazioni bancarie.

L'art. 5 del d.P.R. n. 601 del 1973 ha stabilito che i redditi dei terreni e dei fabbricati appartenenti allo Stato, alle Regioni, alle Province, ai Comuni ed ai relativi consorzi, destinati ad usi o servizi di pubblico interesse, sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi, stabilendo analoga esenzione per l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (non più dovuta a decorrere dal 1° gennaio 2002).

Il successivo art. 6 del medesimo decreto ha poi introdotto la riduzione alla metà dell'imposta sul reddito in favore di alcuni enti, che (in base al testo normativo aggiornato) vengono di seguito elencati: *a)* enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; *b)* istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali; *c)* enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; *c-bis*) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società, che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di *in house providing* e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013.

Con riferimento all'esenzione per prima richiamata, Sez. T, n. 00955/2019, D'Orazio, Rv. 652159-01, ha evidenziato che, in tema di IRPEG, la società Eur S.p.A. (Ente Eur sino al 15 marzo 2000), non ha natura di organo dello Stato, ed avendo come oggetto lo svolgimento di

attività commerciale, sia prima che dopo la trasformazione in società per azioni, non solo non può beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 74 (prima 88) T.U.I.R. (in quanto non rientra nell'elencazione tassativa dei soggetti esenti di cui al comma 1, né esercita funzioni statali o le altre elencate al comma 2 della stessa norma), ma non può neppure fruire delle agevolazioni di cui all'art. 5 del d.P.R. n. 601 del 1973, riservate allo Stato e agli enti territoriali ivi elencati.

Rispetto, invece, alla riduzione dell'imposta prevista dall'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, la Corte di legittimità è intervenuta più volte per perimetrarne l'ambito di applicazione con riferimento alle diverse categorie ivi contemplate.

Relativamente agli "enti ospedalieri", occorre ricordare Sez. T, n. 33244/2018, D'Orazio, Rv. 652119-01, ove si è chiarito che l'agevolazione della riduzione alla metà dell'IRPEG prevista, per gli , dall'articolo appena ricordato, è inapplicabile alle società in regime di accreditamento provvisorio con il servizio sanitario regionale poiché, alla stregua del quadro normativo succedutosi nel tempo, nella ristretta nozione di "enti ospedalieri" di cui all'art. 2 della l. 12 febbraio 1968, n. 132, non rientrano le istituzioni di carattere privato, che hanno un ordinamento dei servizi ospedalieri corrispondente a quello degli ospedali gestiti direttamente dalle unità sanitarie locali. Tale agevolazione permane solo in favore degli enti che svolgono sostanzialmente e strutturalmente le funzioni dei soppressi enti ospedalieri nell'ambito della rete ospedaliera pubblica del servizio sanitario nazionale ovvero in favore dei vecchi enti ospedalieri poi confluiti in aziende ospedaliere ed in presidi ospedalieri delle ASL.

Alle medesime conclusioni è pervenuta Sez. T, n. 12500/2019, Cataldi, Rv. 653860-01, la quale, con riferimento all'IRES, ha escluso l'applicabilità dell'agevolazione in questione alle società private che gestiscono, in regime di accreditamento, case di cura convenzionate ai sensi dell'art. 43, comma 2, della l. 23 dicembre 1978 n. 833.

In argomento, va rammentata anche Sez. T, n. 8520/2019, Rv. 653347-01, D'Angiolella, la quale, in tema di IRPEG, ha precisato che la Fondazione Ordine Mauriziano, sebbene abbia natura di ente pubblico ospedaliero, non gode del regime di agevolazione fiscale previsto dall'art. 88, lett. b), del d.P.R. n. 817 del 1986 (applicabile ratione temporis), in considerazione del contestuale svolgimento di ulteriori compiti in materia di beneficenza, istruzione e di culto che, sebbene non prevalenti rispetto alle finalità sanitarie, precludono l'applicazione della normativa di favore, che opera solo per gli enti istituiti esclusivamente per l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie.

Quanto, poi, agli enti con finalità di beneficenza o istruzione o ad essi equiparati (come gli enti ecclesiastici con fine di religione o culto), **Sez.**

T, n. 01164/2023, Lume, Rv. 666721-01, ha chiarito che l'agevolazione di cui all'art. 6, comma 1, del d.P.R. n. 601/1973 spetta agli enti con finalità di beneficenza o istruzione o ad essi equiparati (come gli enti ecclesiastici con fine di religione o culto) e per le attività non commerciali (o commerciali non prevalenti) in rapporto di strumentalità diretta e immediata con le predette finalità, volte cioè a procacciare i mezzi economici occorrenti allo scopo istituzionale dell'ente e con questo compatibili per natura e attinenza, dovendosi invece escludere la coerenza di quelle attività indifferentemente utilizzabili per il perseguimento di qualsiasi altro scopo e tese al mero procacciamento di utilità economiche, ancorché impiegate per le finalità istituzionali. In applicazione di tali principi, ha quindi escluso che l'attività di concessione in locazione di immobili - svolta dall'istituto diocesano per il sostentamento del clero e tesa alla produzione di redditi per integrare la remunerazione spettante ai sacerdoti - costituisca attività commerciale strumentale alle finalità di religione o di culto.

La S.C. ha, negli anni, esaminato più volte la questione relativa all'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 6 del d.P.R. cit. alle fondazioni bancarie, assumendo un orientamento oramai consolidato.

Sez. T, n. 16229/2018, D'Orazio, Rv. 649231-01, ha evidenziato che gli enti di gestione delle partecipazioni bancarie, risultanti dal conferimento delle aziende di credito in apposite società per azioni, gravati dall'obbligo di detenzione e conservazione della maggioranza del relativo capitale, ai sensi della l. 30 luglio 1990, n. 218 (ed in base all'art. 12 del d.lgs. 20 novembre 1990, n. 356), a causa del particolare vincolo genetico che le unisce alle aziende scorporate, non possono essere assimilati alle persone giuridiche di cui all'art. 10-*bis* della l. 29 dicembre 1962, n. 1745 (che perseguono esclusivamente scopi di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica), ai fini della esenzione dal versamento della ritenuta d'acconto sugli utili, né agli enti ed istituti di interesse generale (aventi scopi esclusivamente culturali) di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, ai fini del riconoscimento della riduzione a metà dell'aliquota sull'imposta sul reddito. La disciplina agevolativa non può infatti trovare applicazione, né in via analogica (trattandosi di disposizioni eccezionali), né in via estensiva, dovendo individuarsi la relativa *ratio* nella esclusività e tipicità del fine sociale, previsto per ciascun ente, individuato in maniera tassativa, quale già esistente al momento dell'entrata in vigore delle predette norme. La medesima Corte ha aggiunto che la successiva disciplina di riforma del sistema creditizio, nell'attribuire a tali enti, ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. 17 maggio 1999, n. 153, la qualifica di fondazioni con personalità giuridica di diritto privato (ove si siano adeguati alle nuove prescrizioni), ha ad essi esteso il regime tributario proprio degli enti non

commerciali, *ex* art. 87, comma 1, lett. c), T.U.I.R., ma la norma non ha assunto valenza interpretativa, e quindi efficacia retroattiva, avendo previsto adempimenti collegati all'attuazione della riforma stessa, senza influenza sui periodi precedenti. Ne consegue l'esistenza di una presunzione di esercizio di impresa bancaria in capo ai soggetti che, in relazione all'entità della partecipazione al capitale sociale, sono in grado di influire sull'attività dell'ente creditizio, potendo fruire dei menzionati benefici solo a seguito della dimostrazione, di cui sono onerati secondo il comune regime della prova *ex* art. 2697 c.c., di aver in concreto svolto un'attività, per l'anno d'imposta rilevante, del tutto differente da quella prevista dal legislatore, caratterizzata dalla prevalente o esclusiva promozione sociale e culturale, anziché da quella di controllo e governo delle partecipazioni bancarie, e sempre che il relativo tema sia stato introdotto nel giudizio secondo le regole proprie del processo tributario, ovverosia mediante la proposizione di specifiche questioni nel ricorso introduttivo.

Come anticipato, tale statuizione conferma numerosi precedenti (v. già Sez. U, n. 01576/2009, Merone, Rv. 606191-01, e Sez. T, n. 11648/2017, Tricomi L., Rv. 644108-01).

La S.C. è tornata sull'argomento, ribadendo l'orientamento appena espresso; in particolare, Sez. T, n. 16906/2020, Nicastro, Rv. 658656-01, ha affermato che le fondazioni bancarie, costituite ai sensi della l. n. 218 del 1990 e del d.lgs. n. 356 del 1990, che intendano beneficiare dell'aliquota ridotta della metà prevista dall'art. 6, comma 1, d.P.R. n. 601 del 1973 devono provare, in ossequio all'art. 2697 c.c., di avere concretamente svolto per l'anno di imposta rilevante, in via esclusiva o prevalente, attività di promozione sociale e culturale senza fini di lucro, anziché quella di controllo e governo delle partecipazioni bancarie, aggiungendo poi che deve conseguentemente escludersi che la sentenza passata in giudicato, che abbia riconosciuto (o negato) alla fondazione il diritto alla suddetta agevolazione per un determinato periodo d'imposta, faccia stato nella controversia concernente il riconoscimento della stessa riduzione per una diversa annualità, atteso che la spettanza del beneficio dipende dalla concreta attività svolta ciascun anno e non discende da uno *status* personale o dall'astratta qualità dell'attività svolta dall'ente.

Si consideri che l'art. 13 del sopra menzionato d.lgs. n. 153 del 1999 ha comunque previsto, per le fondazioni bancarie, una particolare disciplina di favore, in caso di trasferimento delle azioni detenute della banca conferitaria entro un determinato periodo di tempo.

In proposito, Sez. T, n. 04998/2020, Bernazzani, Rv. 657391-01, ha rilevato che tale previsione - in base alla quale le plusvalenze derivanti dal trasferimento delle azioni detenute nella società bancaria conferitaria, se

avvenuto entro il termine indicato (originariamente di quattro anni e successivamente prorogato), non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEG e IRAP delle fondazioni bancarie conferenti - pur fondata sul fatto che la dismissione della partecipazione azionaria di controllo nelle società bancarie conferitarie non è conseguente alla libera determinazione dell'ente, ma costituisce un vero e proprio obbligo giuridico, e pur finalizzata ad incentivare ulteriori dismissioni del patrimonio azionario detenuto dalle fondazioni rispetto a quelle imposte dal legislatore, trova applicazione anche alle fondazioni bancarie che, avendo un patrimonio netto contabile non superiore a 200 milioni di euro o la sede operativa prevalentemente in regioni a statuto speciale, sono sottratte al carattere cogente della dismissione e a qualsiasi forma di sanzione in caso di inottemperanza, ricorrendo comunque la *ratio* della norma quando la vendita, pur facoltativa, avvenga per favorire dismissioni effettive delle originarie partecipazioni e non anche quando le azioni della conferitaria siano state oggetto di operazioni di tipo speculativo.

Nella stessa pronuncia, la Corte ha anche aggiunto che, nel valutare l'applicabilità dell'agevolazione in questione alle fondazioni bancarie che abbiano un patrimonio netto contabile non superiore a 200 milioni di euro o la sede operativa prevalentemente in Regioni a statuto speciale (per questi motivi sottratte all'obbligo di dismissione delle proprie partecipazioni di controllo e alle limitazioni nell'esercizio del diritto di voto), il giudice è tenuto a verificare, ai fini della compatibilità dell'agevolazione con il diritto unionale, se, attraverso la disponibilità della partecipazione, la fondazione sia intervenuta, anche in modo indiretto, nella gestione della società bancaria, giacché, in tal caso, acquisisce la natura di impresa e resta perciò soggetta alle norme comunitarie sugli aiuti di Stato (Sez. T, n. 04998/2020, Bernazzani, Rv. 657391-02).

In argomento, deve essere menzionato anche l'art. 3 del d.lgs.lgt. 28 settembre 1944, n. 359, che ha ricostituito l'Accademia nazionale dei Lincei, ove si è stabilito che la menzionata Accademia è esente da ogni imposta o tassa generale o locale, presente o futura salvo espressa deroga legislativa, con la precisazione che gli atti dell'Accademia che sarebbero colpiti da tassa di registro godono del trattamento tributario stabilito per gli atti stipulati dallo Stato.

A tali disposizioni ha fatto espresso riferimento l'art. 1, comma 328, della l. 27 dicembre 2017, n. 205, ribadendo che queste ultime continuano ad applicarsi, salvo espressa deroga, a tutti i tributi erariali, regionali e locali vigenti, nonché ad ogni altro tributo di nuova istituzione, dovuti dall'Accademia nazionale dei Lincei nell'ambito delle attività istituzionali e strumentali dalla stessa esercitate non in regime di impresa, anche in deroga alle disposizioni agevolative riguardanti tali tributi.

Dando applicazione alle norme appena richiamate, in tema di ICI, Sez. 6-T, n. 02222/2020, Castorina, Rv. 656786-01, in continuità con quanto già chiarito da Sez. T, n. 31025/2018, Stalla, Rv. 651569-01, ha affermato che l'art. 1, comma 328, della l. n. 205 del 2017, ha carattere interpretativo e, quindi, efficacia retroattiva, con la conseguenza che l'esenzione fiscale riconosciuta all'Accademia nazionale dei Lincei dall'art. 3 del d.lgs. lgt. n. 359 del 1944 non è mai venuta meno, dovendo trovare continuativa applicazione anche per il passato, purché limitata, anche per annualità anteriori alla l. n. 205 del 2017, all'imposizione relativa ai locali nei quali sono svolte attività istituzionali dell'ente (in applicazione di tale principio, la S.C. ha negato l'esenzione per un immobile di proprietà dell'Accademia concesso in locazione ad uso alberghiero ad una società commerciale).

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

Proprio in relazione a tale disposizione, Sez. T, n. 33969/2021, Reggiani, Rv. 662802-01, ha chiarito che l'esenzione prevista dall'art. 118, comma 1, d.lgs. n. 267 del 2000 si applica, in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale, ai trasferimenti di beni di ogni tipologia, effettuati dai Comuni a favore delle proprie aziende speciali di cui all'art. 114 d.lgs. cit., compresi i trasferimenti di aziende (o di rami di azienda), che costituiscono beni distinti dai singoli loro componenti.

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

6.2.1. Le associazioni sportive dilettantistiche.

La S.C., nel periodo in rassegna, ha anche esaminato la particolare disciplina prevista per le imposte gravanti sulle associazioni sportive dilettantistiche.

Com'è noto, gli artt. 1 e 2 della l. 16 dicembre 1991, n. 398, prevedono, per esse, in presenza di determinati presupposti, un trattamento di favore ai fini dell'applicazione dell'IVA, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi.

Il comma 1 dell'art. 90 della l. n. 289 del 2002 ha poi stabilito che le disposizioni della l. n. 398 del 1991, come pure le altre disposizioni tributarie di favore riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche, ivi previste, si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

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

Sul punto Sez. T, n. 26878/2021, Cavallari, Rv. 662647-02, ha precisato che l'atto di trasformazione di un'associazione sportiva dilettantistica in una società di capitali con fine di lucro è, invece, soggetto a imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. a), n. 2), della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986.

Sez. T, n. 29401/2019, Ceniccola, Rv. 655740-01, ha, inoltre, ritenuto che, l'agevolazione sopra menzionata deve essere esclusa quando le associazioni sportive dilettantistiche non siano affiliate a federazioni sportive nazionali o ad enti nazionali di promozione sportiva, non trovando applicazione l'art. 9-*bis* del sopra menzionato d.l. n. 417 del 1991, conv., con modif., in l. n. 66 del 1992, che estende detto regime fiscale a tutte le associazioni senza scopo di lucro. Sussiste, infatti, tra le predette norme un rapporto di specialità e, pertanto, secondo il regime applicabile *ratione temporis*, ove il fine sportivo dell'associazione sia previsto statutariamente, ancorché l'associazione rientri nella categoria generale di quelle non lucrative, resta applicabile la norma speciale preesistente di cui all'art. 1 della l. n. 398 del 1991, che richiede il suddetto requisito formale dell'affiliazione.

Sez. T, n. 30008/2021, Fanticini, Rv. 662783-01-02 e Rv. 662783-02, nel confermare il principio appena illustrato, ha evidenziato che, ai fini del riconoscimento del regime agevolato di cui all'art. 1 l. n. 398 del 1991, rileva la qualificazione dell'associazione sportiva dilettantistica quale organismo senza fine di lucro da intendersi, in aderenza alla nozione eurounitaria, quello il cui atto costitutivo o statuto escluda, in caso di

scioglimento, la devoluzione dei beni agli associati, trovando tale requisito preciso riscontro, ai fini IVA, nell'art. 4, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972 e, per le imposte dirette, nell'art. 111, comma 4-*quinquies* (oggi art. 148, comma 8) d.P.R. n. 917 del 1986. Alla formale conformità delle regole associative al dettato legislativo si aggiunge, poi, l'esigenza di una verifica in concreto sull'attività svolta al fine di evitare che lo schema associativo (pur formalmente rispettoso degli ulteriori requisiti prescritti dalle lettere a), c), d), e) ed f) degli artt. 148, comma 8, del vigente D.P.R. n. 917 del 1986 e 4, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972) sia di fatto impiegato quale schermo di un'attività commerciale svolta in forma associata.

D'altronde, come rilevato da Sez. T, n. 39789/2021, Catallozzi, Rv. 663207-01, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di disconoscere la qualifica di ente non commerciale di un'associazione sportiva dilettantistica e, conseguentemente, l'applicazione del regime fiscale di favore riservato a tali enti, in ragione dello svolgimento di (prevalente) attività commerciale nell'arco di un significativo lasso temporale che interessi più esercizi.

Si consideri che il comma 11-*bis* della già menzionata l. n. 289 del 2002 ha stabilito che, per le associazioni sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, la pubblicità, in qualunque modo realizzata negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti, è da considerarsi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, in rapporto di occasionalità rispetto all'evento sportivo direttamente organizzato (e quindi comporta l'esenzione dalla relativa imposta).

Sez. T, n. 02184/2020, Mondini, Rv. 656780-01, ha comunque rilevato che l'esenzione dall'imposta sulla pubblicità appena menzionata riguarda unicamente la propaganda dell'attività effettuata in modo diretto dai soggetti esonerati (e cioè le associazioni sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro), al fine di ampliare la base dei propri associati, e non trova pertanto applicazione per la pubblicità realizzata da terzi su spazi messi a loro disposizione, a titolo oneroso, da siffatte società sportive.

Da ultimo, per Sez. T, n. 22400/2022, Cortesi, Rv. 665342-01, le associazioni sportive dilettantistiche possono optare per il regime agevolato di cui all'art. 1 della l. n. 398 del 1991 se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi nei limiti del "plafond" previsto (pari ad € 400.000,00 per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 50, della l. n. 232 del 2016, in vigore dal 1° gennaio 2017). Ai fini del computo di tale "plafond" trova applicazione il criterio di cassa, con conseguente esclusione dei corrispettivi fatturati ma non ancora incassati, giustificandosi tale criterio con le particolari finalità, sottese alla possibile

opzione per il regime agevolato, di tutela delle aggregazioni sociali senza scopo di lucro che perseguono finalità socialmente rilevanti.

Nell'opera di perimetrazione **Sez. T, n. 29254/2023, Lenoci**, **Rv. 669267-01,** in tema di IRAP, ha chiarito che, stante il mancato richiamo dell'art. 90, comma 1, della l. n. 289/2002, l'art. 10 del d.lgs. n. 446/1997 - che riguarda tutti gli enti non commerciali - si applica solo alle associazioni sportive dilettantistiche che rientrano in tale categoria, in base all'art. 3, comma 1, lett. e), del d.lgs. n. 446 del 1997, ma non a quelle costituite in forma di società di capitali, che soggiacciono alle disposizioni tributarie previste per gli enti commerciali e società di capitali, tra cui l'art. 5 del medesimo decreto legislativo.

6.3. Le agevolazioni in favore della cooperazione.

L'art. 10 del d.P.R. n. 601 del 1973 (nel testo attualmente vigente), ha previsto che sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi, i redditi conseguiti da società cooperative agricole e dai loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti, per almeno un quarto, dai terreni dei soci, nonché mediante la manipolazione, la conservazione, la valorizzazione, la trasformazione e l'alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci. Anche i redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi, con la precisazione che sono considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del d.P.R. 2 ottobre 1968, n. 1639, o la pesca in acque interne.

I successivi articoli 11, 12 e 13 del d.P.R. n. 601 del 1973 hanno introdotto altre forme di agevolazione in favore della cooperazione.

In particolare, l'art. 11 del d.P.R. citato, nel testo ancora in vigore, ha stabilito, al comma 1, che i redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e dai loro consorzi sono esenti dalla imposta sul reddito delle persone giuridiche e dalla imposta locale sui redditi, quando l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci, che prestano la loro opera con carattere di continuità (comprese, entro certi limiti, le somme erogate a titolo di integrazione delle retribuzioni), non è inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi, tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, aggiungendo che, se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al 50% ma non al 25% dell'ammontare complessivo degli altri costi, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e quella locale sui redditi sono ridotte alla metà. Al

successivo comma 3, lo stesso articolo ha poi previsto che, nella determinazione del reddito delle società cooperative di produzione e lavoro e dei loro consorzi sono ammesse in deduzione le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del 20%.

L'art. 14 del medesimo decreto, ha poi precisato che le agevolazioni previste dagli artt. 10, 11, 12 e 13 si applicano alle società cooperative e ai loro consorzi, che siano disciplinati dai princìpi della mutualità, specificando quando tale requisito deve ritenersi esistente, aggiungendo che, comunque, i presupposti di applicabilità di tali agevolazioni sono accertati dall'Amministrazione finanziaria, sentiti il Ministero del lavoro o gli altri organi di vigilanza.

In proposito, assume fondamentale rilevanza Sez. T, n. 26179/2018, Gori, Rv. 651212-01, ove si è affermato che il procedimento di verifica dei presupposti di applicabilità delle agevolazioni, che prevede, come obbligatorio, il parere degli organi di vigilanza, attiene ai soli requisiti soggettivi degli enti individuati dal menzionato art. 14 d.P.R. n. 601 del 1973, ma non attiene alle condizioni stabilite dal precedente art. 10, relative alla natura ed alle modalità di svolgimento dell'attività produttiva, di modo che, sotto questo profilo, nessun limite incontra l'ordinario potere di accertamento spettante all'Amministrazione finanziaria, la cui attività, al riguardo, va ritenuta legittima, indipendentemente dall'esistenza o meno del suddetto parere.

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

In generale, Sez. T, n. 34343/2019, Cataldi, Rv. 656462-01, ha comunque evidenziato che - secondo i vincolanti criteri interpretativi dettati da CGUE (sentenza 8 settembre 2011, cause riunite C-78/08 e C-80/08) - il giudice nazionale deve valutare il carattere selettivo e la

giustificazione, alla luce della struttura generale del sistema tributario nazionale, delle esenzioni fiscali di cui all'art. 11 d.P.R. n. 601 del 1973, costituenti un "aiuto di Stato", verificando se effettivamente i beneficiari siano enti a finalità mutualistica, se operino nell'interesse economico dei soci con cui intrattengano una relazione non solo commerciale, ma personale, in cui essi partecipino attivamente e abbiano diritto a un'equa ripartizione dei risultati economici (nella specie, con riferimento ad una cooperativa di produzione e lavoro, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, ritenendo necessaria la considerazione complessiva e coordinata della natura e delle modalità di svolgimento dell'attività svolta, onde escludere, a fronte di ristorni ai soci, deviazioni dal concetto di mutualità, con conseguente necessità di verifica del rispetto dell'art. 2545-*sexies* c.c. e delle previsioni statutarie contenute nell'atto costitutivo).

Con specifico riferimento alle agevolazioni previste per le cooperative agricole, non si può peraltro trascurare Sez. T, n. 19351/2018, Crucitti, Rv. 650045-01, secondo cui tali cooperative possono beneficiare dell'esenzione dall'IRES anche per le attività agricole connesse, ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 601 del 1973 (nella formulazione modificata dall'art. 2, comma 8, della l. 24 dicembre 2003, n. 350), purché le stesse siano svolte prevalentemente nei confronti dei soci e non di terzi.

Quanto, invece, ai benefici in favore delle cooperative di produzione e lavoro, **Sez. T, n. 21309/2023, Angarano**, **Rv. 668513-01,** ha precisato che, ai fini della determinazione del rapporto percentuale previsto dall'art. 11 del d.P.R. n. 601/1973, che condiziona *ex lege* il riconoscimento del beneficio fiscale, occorre la previa individuazione dei soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, da accertarsi avendo riguardo al rapporto di lavoro stabilito, in qualsiasi forma, dal socio con la cooperativa con l'adesione o successivamente all'instaurazione del rapporto associativo.

Sez. T, n. 19589/2018, Giudicepietro, Rv. 649856-01, ha, inoltre, chiarito che il citato art. 11 deve essere interpretato nel senso che anche i costi indeducibili vanno considerati tra quelli complessivi ai fini della valutazione del rapporto percentuale con il costo del lavoro (nella specie determinato in base alla disciplina previgente), in quanto la norma esclude dal relativo computo i soli costi per l'acquisto delle materie prime.

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

In proposito, Sez. T, n. 18404/2021, Fuochi Tinarelli, Rv. 661800-01 (conf. Sez. 6-T, n. 30371/2017, Manzon, Rv. 646986-01) ha affermato che per l'applicazione del beneficio previsto dall'art. 12 della l. n. 904 del 1977 non è sufficiente che la cooperativa possieda i requisiti necessari per entrare nel sistema agevolativo ma è necessario, pur in assenza di esplicita indicazione legislativa, che essa abbia, con riferimento allo specifico periodo di imposta, regolarmente presentato la dichiarazione dei redditi e correttamente tenuto la contabilità, in quanto l'Amministrazione finanziaria deve essere messa in condizione di svolgere il proprio compito di controllo ed accertamento dei presupposti per godere dei benefici in questione.

In tema di cooperative sociali, l'azzeramento della contribuzione per l'assicurazione obbligatoria previdenziale e assistenziale dovuta in relazione alla retribuzione corrisposta alle persone svantaggiate, *ex* art. 4, comma 3, della l. n. 381 del 1991, ha natura di beneficio contributivo, per la cui fruizione - ai sensi dell'art. 1, comma 1175, della l. n. 296 del 2006 - è richiesto che le predette cooperative siano in possesso del documento unico di regolarità contributiva cd. DURC (Sez. T, n. 24892/2022, Marchese, Rv. 665474-01).

6.4. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine.

L'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973 stabilisce, inoltre, che le operazioni effettuate da aziende ed istituti di credito, relative ai finanziamenti a medio e a lungo termine, e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, analiticamente indicati nel medesimo articolo, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle stesse sulle concessioni governative (con alcune eccezioni, per le imposte relative agli atti giudiziari e alle cambiali), con la precisazione che si considerano a medio e lungo termine le operazioni di finanziamento la cui durata contrattuale sia stabilita in più di diciotto mesi.

Nel valutare l'ambito operativo della descritta agevolazione, come rilevato da Sez. U, n. 19106/2018, D'Ascola, Rv. 649754-01, si deve considerare la sentenza della Corte cost. n. 242 del 2017, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione richiamata, nella parte in cui esclude l'applicazione dell'agevolazione in questione alle analoghe operazioni effettuate dagli intermediari finanziari.

In prospettiva occorre considerare anche Sez. T, n. 01957/2019, Balsamo, Rv. 652324-01, la quale ha precisato che l'esenzione in questione si applica non solo alle operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo

termine, ma anche a tutti gli atti e a tutte le formalità ad esse connesse, comprese le cessioni di credito, con le annotazioni della trasmissione dei relativi vincoli ipotecari, effettuate da banche o intermediari finanziari.

Recenti pronunce della S.C. sull'argomento hanno inoltre esaminato il tema della durata minima del finanziamento ai fini dell'ottenimento dell'agevolazione.

In particolare, Sez. T, n. 07649/2018, Delli Priscoli, Rv. 647558-01, ha affermato che, ai fini dell'agevolazione prevista dall'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973, è necessaria l'assunzione di un vincolo negoziale della durata minima di diciotto mesi stabilita dalla legge, indipendentemente dal successivo evolversi del rapporto contrattuale, sicché la possibilità di fruire del beneficio deve essere valutata considerando la causa concreta del contratto (o, nell'ipotesi di negozi collegati, l'operazione economica complessiva), in conformità all'art. 53 Cost., tenuto conto che sarebbe irragionevole trattare in maniera fiscalmente diversa situazioni simili dal punto di vista socio-economico (ad esempio, il mutuo garantito da ipoteca, privo di clausole che attribuiscono il recesso ed il medesimo contratto che consente espressamente la risoluzione per grave inadempimento o il recesso per giusta causa), ovvero prevedere un identico regime impositivo per situazioni tra loro diverse (come il mutuo garantito da ipoteca, privo di clausole che consentano il recesso, ed il mutuo che, invece, ammette il recesso *ad nutum*).

Coerente con tale impostazione è Sez. T, n. 09506/2018, Stalla, Rv. 647832-01, ove si afferma che l'agevolazione prevista dall'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973, per le operazioni di finanziamento a medio ed a lungo termine, opera anche nell'ipotesi in cui il contratto preveda la facoltà dell'istituto erogante di recedere per giusta causa, anche prima della scadenza del termine di 18 mesi contemplato da detta disposizione, poiché in tale ipotesi la cessazione anticipata del rapporto si correla a circostanze di fatto obiettivamente accertabili e sottoponibili a vaglio giudiziale che non implicano, pertanto, una degradazione della durata del rapporto ad elemento variabile in funzione dell'interesse della banca.

6.5. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare.

L'art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973, ha, inoltre, stabilito che gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della l. 22 ottobre 1971, n. 865, e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali, aggiungendo che le stesse agevolazioni si applicano anche agli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi nonché agli atti e contratti

relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della medesima legge.

Occorre precisare che, ai sensi dell'art. 1, comma 58, della l. 28 dicembre 2015, n. 208, tale disposizione deve essere interpretata nel senso che l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali si applicano agli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al Titolo III della l. n. 865 del 1971, indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali.

In tale ottica, Sez. 6-T, n. 30088/2021, Lo Sardo, Rv. 662821-01, ha affermato che, in tema di imposta di registro, la cessione a titolo gratuito dal privato al Comune di aree gravate da vincoli finalizzati all'espropriazione per causa di pubblica utilità con la compensazione di diritti edificatori su aree da individuare in altro sito, integra una convenzione urbanistica soggetta ad imposta di registro in misura fissa *ex* art. 20, l. n. 10 del 1977.

Peraltro, Sez. T, n. 17010/2021, Cavallari, Rv. 661608-01, ha evidenziato che l'art. 32, comma 2, d.P.R. n. 601 del 1973 - il quale prevede agevolazioni fiscali per gli atti di trasferimento della proprietà o di concessione del diritto di superficie sulle aree espropriate ed utilizzate dai Comuni per la realizzazione di impianti produttivi, industriali, artigianali, commerciali e turistici - è disposizione di stretta interpretazione non suscettibile di interpretazione analogica, con la conseguenza che i benefici da essa previsti spettano soltanto ai Comuni e non ad enti diversi, come le società di capitali di diritto privato, pur se di proprietà pubblica.

Nella stessa direzione, Sez. T, n. 25982/2022, Penta, Rv. 665510-01, ribadendo quanto già affermato da Sez. 6-T, n. 8094/2018, Napolitano L., Rv. 647725-01, ha stabilito che la materia delle agevolazioni tributarie ha trovato organica regolamentazione nel d.P.R. n. 601 del 1973, che ha realizzato un sistema fondato sulla regola del *numerus clausus*, con l'abrogazione, prevista dall'art. 42, di tutte le disposizioni concernenti esenzioni e agevolazioni tributarie diverse da quelle ivi considerate; in siffatto contesto, l'art. 32, comma 2, del d.P.R. citato, nell'estendere determinate agevolazioni (tra cui, in alcuni casi, l'esenzione dall'imposta ipotecaria), agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della l. n. 865 del 1971, non richiama affatto, e non mantiene quindi in vita, le agevolazioni in precedenza previste dall'art. 70 di tale legge, ma stabilisce quelle applicabili agli atti che rispondano ai requisiti espressamente previsti dalla disposizione medesima, e che, pertanto, risultino posti in essere da quei limitati soggetti ai quali la l. n. 865 del 1971 affida l'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale.

Con riferimento agli atti ed ai contratti relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale, di cui al Titolo IV della l. n. 865 del 1971, occorre peraltro segnalare una importante pronuncia della S.C., riguardante l'applicabilità dell'agevolazione con riferimento all'atto di assegnazione al socio di un alloggio per civile abitazione, edificato in cooperativa ai sensi della l. n. 865 del 1971, effettuata prima del quinquennio dall'ultimazione dell'immobile.

La questione è sorta perché, nella specie, l'assegnazione è senza dubbio soggetta ad IVA, in applicazione dell'art. 2, comma 2, n. 6, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non potendo qualificarsi esente ai sensi dell'art. 10, n. 8-*bis*, dello stesso decreto.

Sez. 6-T, n. 8094/2018, Rv. 647725-01, Napolitano L., ha affermato che in tema di agevolazioni fiscali, l'art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973 — relativo agli atti ed ai contratti, riguardanti l'attuazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica, di cui al titolo IV della l. n. 865 del 1971 — non indica tra i beneficiari i contribuenti soggetti ad imposizione IVA, pur essendo successivo al d.P.R. n. 633 del 1972, istitutivo di detta imposta, sicché, trattandosi di norma, attesa la sua natura, insuscettibile di interpretazione estensiva, la stessa non trova applicazione nell'ipotesi di operazione rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Sez. T, n. 29895/2020, Napolitano A., Rv. 660103-01, ha, invece, ritenuto che l'imponibilità ai fini IVA di un atto non esclude l'applicazione ad esso della norma speciale dell'art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973 che prevede l'esenzione dalle imposte catastale e ipotecaria.

Si è ulteriormente precisato che in tema di imposta di registro, l'agevolazione di cui all'art. 1, comma 1, ultimo periodo, parte I, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, si estende anche alle aree destinate all'edificazione di residenze universitarie, seppure al di fuori di un piano particolareggiato o di atti di obbligo tra privato ed ente territoriale, atteso che tale destinazione rientra a pieno titolo nella nozione di "edilizia residenziale", trattandosi di interventi diretti a soddisfare l'esigenza abitativa, mediante l'accoglienza e l'alloggio di soggetti qualificati dal comune legame (per ragioni di studio o di lavoro) ad una sede universitaria, ancorché il godimento degli immobili (per lo più, sulla base di un contratto di locazione) abbia carattere fisiologicamente transitorio e temporaneo (Sez. T, n. 08293/2022, Lo Sardo, Rv. 664145-01).

6.6. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero.

L'art. 5 della l. 22 aprile 1982, n. 168, recante misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa, ha previsto che, nell'ambito dei piani di

recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli artt. 27 ss. della l. 5 agosto 1978, n. 457, ai trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, si applicano le imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa, aggiungendo che, nello stesso ambito, le permute sono esenti dall'imposta sull'incremento del valore sugli immobili e sono soggette alle imposte di registro, catastale e ipotecaria in misura fissa.

In relazione a tali agevolazioni, Sez. T, n. 27904/2018, Mondini, Rv. 650977-01, ha rilevato che le stesse sono subordinate alla contemporanea presenza di due condizioni di carattere generale, consistenti nell'essere gli immobili trasferiti già inseriti in un piano di recupero del patrimonio edilizio (di iniziativa pubblica o privata, purché convenzionato), ai sensi dell'art. 27 e ss. della l. n. 457 del 1978, e nella realizzazione degli interventi di recupero da parte dei loro acquirenti. Ne consegue che i benefici possono essere riconosciuti - considerata anche la natura delle norme agevolatrici, di stretta interpretazione - solo se la ristrutturazione sia eseguita in attuazione del piano indicato all'atto del trasferimento e non quando l'immobile, incluso nelle zone di recupero, sia restaurato o addirittura alienato dopo la scadenza del termine per l'esecuzione del piano, ormai inefficace per la parte in cui non ha avuto attuazione.

Nella stessa linea, Sez. T, n. 22493/2020, Cavallari, Rv. 660078-01, ha rilevato che l'art. 5 della l. n. 168 del 1982, nel prevedere l'applicazione dell'imposta di registro catastale ed ipotecaria in misura fissa per gli atti di trasferimento di immobili compresi nei piani di recupero di cui all'art. 27 della l. n. 457 del 1978, ha natura eccezionale, sicché l'equipollenza tra piano di recupero e piano particolareggiato va limitata, *ex* art. 34 della l. n. 457 cit., ai soli piani particolareggiati già approvati alla data di entrata in vigore della legge e finalizzati al risanamento del piano edilizio esistente, nei quali non rientra la variante al piano regolatore, approvata successivamente (nella specie, la Corte ha escluso l'applicazione del beneficio in esame in quanto l'immobile oggetto di cessione al momento della compravendita, avvenuta nel 2006, non era inserito in un piano di recupero vigente, atteso che quello relativo alla zona in cui esso insisteva, risalente al 1983, era scaduto nel 1993 e la successiva variante era intervenuta nel 1999).

Anche Sez. T, n. 15158/2020, Paolitto, Rv. 658347-01, ha affermato lo stesso principio in una fattispecie in cui ha cassato la decisione impugnata, che aveva riconosciuto il regime fiscale di favore in mancanza di un piano di recupero del patrimonio edilizio ed anche di un piano convenzionato privato.

Sez. T, n. 07387/2020, Mondini, Rv. 657414-01, ha poi ritenuto che i piani di recupero, previsti dalla l. n. 457 del 1978 divergono dai

programmi integrati di riqualificazione previsti dalla l. n. 179 del 1992, non soltanto rispetto alla procedura di approvazione e alle modalità di attuazione, ma anche rispetto all'oggetto, riguardando i primi il recupero di immobili, complessi edilizi, isolati e aree, posti in zone degradate, per i quali siano necessari "interventi rivolti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione", se del caso implicanti ristrutturazioni urbanistiche, e i secondi aventi contenuto variegato e molto ampio, quali la riqualificazione del tessuto urbanistico, edilizio ed ambientale, con una dimensione tale da incidere sulla riorganizzazione urbana, sia per zone edificate sia per zone da destinare anche a nuova edificazione, al fine della loro riqualificazione urbana ed ambientale. Da ciò, la S.C. ha ricavato che le agevolazioni previste dall'art. 5 della l. n. 168 del 1982 per i trasferimenti di immobili inclusi in piani di recupero di cui alla l. n. 457 del 1978 non possono essere applicate al trasferimento di immobili inseriti in programmi integrati di riqualificazione di cui alla l. n. 179 del 1992, viepiù considerando che le disposizioni agevolative, in quanto derogatorie rispetto al regime impositivo ordinario, sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 disp. prel. c.c.

Si deve inoltre rilevare che, come precisato da Sez. T, n. 18676/2016, Botta, Rv. 641121-01, i benefici fiscali in questione possono essere conservati purché il contribuente realizzi la finalità di recupero, dichiarata nell'atto di acquisto entro il termine triennale di decadenza previsto dall'art. 76 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), che inizia a decorrere dal momento in cui l'intento del contribuente sia rimasto ineseguito, ossia dalla scadenza del triennio dalla registrazione dell'atto, restando irrilevante che l'eventuale revoca del beneficio sia intervenuta pochi giorni prima, in mancanza di prova, da parte del contribuente, circa la possibile attuazione in concreto del piano di recupero nel limitato spazio temporale tra la notifica dell'atto di revoca e il decorso del triennio.

Peraltro, i menzionati benefici non devono essere confusi con quelli previsti dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000 e dalle disposizioni normative successive, riguardanti il trasferimento di immobili compresi in piani particolareggiati (su cui v. *infra*), tenuto conto che, come precisato da Sez. T, n. 02397/2017, Campanile, Rv. 642535-01, l'art. 5 della l. n. 168 del 1982, nel prevedere l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per gli atti di trasferimento di immobili compresi nei piani di recupero di cui all'art. 27 della l. n. 457 del 1978, pone una norma di natura eccezionale, da interpretarsi restrittivamente, sicché l'equipollenza tra piano di recupero e piano particolareggiato non può intendersi generalizzata, ma deve essere limitata, come stabilito dall'art. 34 della l. n.

457 del 1978, solo ai piani particolareggiati già approvati alla data di entrata in vigore della legge e finalizzati al risanamento del piano edilizio esistente.

6.7. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati.

L'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000 ha previsto che «I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1% e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento».

L'art. 36, comma 15, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., in l. 4 agosto 2006, n. 248, ha, poi, abrogato la norma appena richiamata, «ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione».

Successivamente, l'art. 1, comma 306, della l. n. 296 del 2006 (finanziaria 2007) ha modificato la disposizione da ultimo menzionata, ampliando le ipotesi di permanenza dell'agevolazione, fino a quando l'art. 1 della l. 24 dicembre 2007, n. 244 (cd. finanziaria 2008), ai commi 25-28, ha totalmente riscritto la disciplina, con effetto dal 1° gennaio 2008.

In particolare, il comma 27 ha abrogato il comma 15 dell'art. 36 del d.l. n. 223 del 2006, ed è stata ridisciplinata la tassazione dei trasferimenti di immobili compresi nei cosiddetti piani urbanistici particolareggiati, prevedendo l'introduzione della fattispecie all'interno dei testi normativi di riferimento per quanto riguarda l'imposta di registro (d.P.R. n. 131 del 1986) e le imposte ipotecaria e catastale (d.lgs. n. 347 del 1990). L'agevolazione è stata, poi, soppressa, a decorrere dal 1° gennaio 2014, dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 che ha soppresso le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, relative agli atti soggetti ad imposta di registro (cfr. circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E).

In relazione a tale successione di norme, Sez. T, n. 03536/2018, De Masi, Rv. 647090-01, ha precisato che l'art. 1, commi 25-28, della l. n. 244 del 2007, pur abrogando l'art. 36, comma 15, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, che aveva, a sua volta, abrogato l'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, non ha ripristinato la disciplina dettata da tale norma, in quanto ha modificato le tariffe allegate al richiamato

d.P.R. n. 131 del 1986 ed al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale), prevedendo una nuova regolamentazione, per la quale le agevolazioni fiscali relative ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, non volti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale convenzionata pubblica, sono ridotte, poiché le imposte devono essere corrisposte non più in misura fissa ma proporzionale, anche se resta, comunque, ferma la *ratio* della disciplina originaria, volta a diminuire per l'acquirente il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area. Tuttora, infatti, tali agevolazioni spettano nell'ipotesi di piano particolareggiato di iniziativa privata, anche prima della stipula della convenzione di lottizzazione, purché l'edificazione, che detta stipula presuppone, intervenga entro cinque anni.

Sez. T, n. 17333/2020, Vecchio, Rv. 658700-01, ha comunque affermato che le agevolazioni tributarie previste dall'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000 (vigente *ratione temporis*) per i trasferimenti d'immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati - consistenti nell'applicazione dell'imposta di registro all'uno per cento e nelle connesse imposte ipocatastali in misura fissa - si applicano a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga entro undici anni dall'acquisto del bene, essendo stato il termine di cui all'art. 1, comma 25, l. n. 244 del 2007, già prorogato, così rideterminato per effetto dell'art. 6, comma 6, del d.l. n. 102 del 2013, conv., con modif., in l. n. 124 del 2013, disposizione che, modificando una precedente norma retroattiva, in difetto di espressa previsione, vale solo per l'avvenire, applicandosi esclusivamente ai termini pendenti (e non a quelli già scaduti) alla data di entrata in vigore del decreto.

Di particolare interesse è Sez. T, n. 19867/2022, Martorelli, Rv. 661880-01, che ha precisato che in tema di imposta di registro, l'agevolazione di cui all'art. 1, comma 1, ultimo periodo, parte I, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, si estende anche alle aree destinate all'edificazione di residenze universitarie, seppure al di fuori di un piano particolareggiato o di atti di obbligo tra privato ed ente territoriale, atteso che tale destinazione rientra a pieno titolo nella nozione di "edilizia residenziale", trattandosi di interventi diretti a soddisfare l'esigenza abitativa, mediante l'accoglienza e l'alloggio di soggetti qualificati dal comune legame (per ragioni di studio o di lavoro) ad una sede universitaria, ancorché il godimento degli immobili (per lo più, sulla base di un contratto di locazione) abbia carattere fisiologicamente transitorio e temporaneo.

Si segnala, Sez. T, n. 10565/2020, Napolitano A., Rv. 657860-01, che, con riguardo al caso di trasferimento di immobili solo in parte edificabili, rientranti nella disposizione di cui all'art. 33, comma 3, l. n. 388

del 2000, ha stabilito che alla base imponibile si applica l'aliquota più alta tra quelle previste in relazione alle diverse particelle di terreno oggetto del trasferimento (nella specie, erano stati acquistati in blocco diversi terreni, parte dei quali ricadevano nelle fasce di rispetto stradale e parte erano ricompresi nel piano particolareggiato esecutivo).

In ogni caso, la mancata edificazione nel termine indicato comporta la revoca del beneficio.

In proposito, Sez. T, n. 02382/2018, Fasano, Rv. 646927-01, ha precisato che, anche con riguardo a tale provvedimento di revoca, opera l'obbligo di idonea motivazione, previsto dall'art. 7 l. n. 212 del 2000, volto ad assicurare al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa nel giudizio di impugnazione, senza che l'Ufficio accertatore possa integrare il contenuto della motivazione in corso di causa (fattispecie nella quale la S.C. ha annullato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, con il quale erano state revocate le agevolazioni fiscali concesse ai sensi dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, in quanto in tale avviso era indicato, quale motivo della revoca, soltanto che l'area oggetto della compravendita, al momento dell'acquisto, non era compresa in un piano urbanistico particolareggiato, e solo nel corso del giudizio di impugnazione di tale atto l'Amministrazione finanziaria aveva integrato la motivazione, deducendo l'insussistenza dei presupposti del regime agevolativo in ragione dell'avvenuta realizzazione delle opere di urbanizzazione del terreno).

Sez. T, n. 19867/2021, Martorelli, Rv. 661880-01, ha invece affermato, sempre con riguardo alla perdita del beneficio fiscale previsto dall'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000 in conseguenza dell'alienazione dell'immobile prima dell'edificazione, che il contribuente non ha alcun obbligo di comunicazione, applicandosi l'art. 19 d.P.R. n. 131 del 1986 ai soli eventi che danno origine a un'ulteriore liquidazione d'imposta, con la conseguenza che il potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria è soggetto al termine decadenziale di tre anni, di cui all'art. 76 d.P.R. n. 131 del 1986, decorrenti dalla richiesta di registrazione dell'atto di compravendita.

Per completezza, deve essere menzionata Sez. T, n. 19234/2021, Mondini, Rv. 661876-01, ove viene evidenziato che, in tema d'imposta di registro, l'agevolazione prevista dall'ultimo capoverso dell'art. 1 della Tariffa Parte 1, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, nella versione in vigore dal 1° agosto 2008 al 1° gennaio 2014, non dà rilievo al riscontro formale dell'insistenza dell'immobile in area soggetta a piano particolareggiato, ma al fatto che esso si trovi in un'area in cui, come in quelle soggette a piano particolareggiato, sia possibile edificare, attesa la *ratio* di assicurare, a fronte di un intervento edilizio, una trasformazione organica e razionale del territorio, agevolando sul piano fiscale la tassazione di atti traslativi di

immobili interessati dall'intervento stesso. Ne consegue che la detta agevolazione è applicabile ove l'immobile sia in un luogo soggetto ad uno strumento urbanistico che consenta, ai fini dell'edificabilità, i medesimi risultati del piano particolareggiato, non rilevando che si tratti di uno strumento di programmazione secondaria e non di uno strumento attuativo, poiché è possibile che il piano regolatore generale esaurisca tutte le prescrizioni, fungendo anche da piano particolareggiato, e che, pertanto, non vi sia necessità di quest'ultimo.

6.7.1. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore.

Sempre con riferimento alle conseguenze della mancata edificazione nel termine indicato dalla legge, nella vigenza del disposto dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, **Sez. T, n. 31268/2023, Mondini, Rv. 669711-01**, ha chiarito che l'avviso di liquidazione in revoca non può essere legittimamente emesso prima della scadenza del termine dato alla parte acquirente per la realizzazione dell'opera edificatoria.

Quanto ai presupposti per la revoca, Sez. T, n. 03198/2018, De Masi, Rv. 646936-01, ha ritenuto che la revoca del beneficio, accordato dalla norma richiamata non è esclusa dalla forza maggiore, poiché l'omessa destinazione edificatoria del terreno nel termine quinquennale fissato dalla legge comporta la sopravvenuta mancanza di causa dello stesso, che, integrando una deroga al regime impositivo generale, è da ritenersi di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 disp. prel. c.c.

L'*iter* argomentativo seguito nella sentenza in esame è analogo a quello di Sez. 6-T, n. 24573/2014, Caracciolo, Rv. 633583-01, che ha escluso che potesse integrare una causa di forza maggiore con portata esimente il successivo mutamento della destinazione edificatoria dell'area, qualora non impedisca in modo assoluto e generalizzato l'intento edificatorio, ma semplicemente realizzi finalità diverse da quelle divisate dalla parte contribuente.

Vi sono state, poi, numerose statuizioni della S.C. che, sempre con riferimento all'agevolazione prevista dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, hanno attribuito, in linea di principio, rilevanza certa alla forza maggiore, ai fini dell'esclusione della revoca del beneficio fiscale, dopo averne descritto le caratteristiche - a volte esaltando alcuni aspetti, a volte sottolineandone altri - e non sempre pervenendo a soluzioni convergenti con riferimento alle fattispecie concrete.

In alcune pronunce la causa di forza maggiore, idonea ad impedire la decadenza dall'agevolazione in esame, è descritta come caratterizzata dai requisiti di non imputabilità al contribuente, necessità e imprevedibilità.

In questo senso, Sez. T, n. 02383/2018, Fasano, Rv. 646928-01, mediante la quale, dopo avere affermato che la *ratio* dell'agevolazione è quella di diminuire il costo di prima edificazione, quale 'contropartita' per l'adempimento delle prescrizioni che scaturiscono dagli oneri contemplati dalla pianificazione urbanistica, la S.C. ha precisato che, trattandosi di disposizione eccezionale, la relativa previsione è di stretta interpretazione, per cui «*non può spettare qualora l'edificazione sul terreno non sia realizzabile entro il quinquennio, anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente, ove la stessa non integri forza maggiore che, dovendo essere caratterizzata da non imputabilità, necessità ed imprevedibilità, non è integrata da un successivo provvedimento di destinazione dell'area a verde pubblico, mancando il requisito dell'imprevedibilità, atteso che il perseguimento dell'interesse pubblico è da ritenersi immanente nell'attività amministrativa*».

In senso analogo Sez. T, n. 18040/2016, Meloni, Rv. 641505-01, aveva già affermato che le agevolazioni fiscali, concesse ai sensi dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, rispondendo alla *ratio* di diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, devono essere revocate ogni qualvolta si verifichi la mancata edificazione nel quinquennio, anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente, quale l'esecuzione di lavori di bonifica dell'area acquistata, che non può essere ricondotta alla forza maggiore, mancando il requisito dell'imprevedibilità, atteso che la relativa esigenza è originata da una situazione preesistente all'acquisto, sebbene il contribuente ne sia venuto a conoscenza solo successivamente.

In altre decisioni la forza maggiore, che esclude la revoca del beneficio fiscale, è stata intesa come una causa esterna, imprevedibile e sopravvenuta. In questi termini, v., tra le altre, Sez. T, n. 09851/2017, Zoso, Rv. 644040-01, la quale ha affermato che il beneficio di cui all'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, deve essere revocato ogni qualvolta si verifichi la mancata edificazione nel quinquennio, salvo che ciò sia derivato da forza maggiore, da intendersi come una causa esterna, imprevedibile e sopravvenuta, che non dipende da un comportamento addebitabile, anche solo a titolo di colpa.

In ulteriori pronunce è stata, invece, esaltata la natura imprevedibile ed inevitabile della forza maggiore, che impedisce la revoca del beneficio. Il riferimento è a Sez. T, n. 03535/2017, Crucitti, Rv. 643202-01, per la quale il beneficio di cui all'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, si applica anche qualora l'edificazione, che costituisce un obbligo di *facere* del contribuente, non sia realizzata nei termini di legge, purché tale esito derivi non da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile all'acquirente, tempestivamente attivatosi, ma da una causa esterna imprevedibile ed inevitabile, tale da configurare la forza maggiore.

La decisione da ultimo richiamata si pone nel solco di Sez. T, n. 14892/2016, Stalla, Rv. 640639-01, che ha ritenuto operante l'esimente della forza maggiore, con riferimento ad una fattispecie in cui era intervenuta la sospensione, da parte dell'Autorità amministrativa, della pratica per la concessione edilizia, in attesa della definizione di un contenzioso con altri soggetti.

A porre ordine alla materia, ha provveduto Sez. U, n. 08094/2020, Napolitano L., Rv. 657535-01, ove si è affermato che il beneficio di cui all'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, nella formulazione vigente *ratione temporis*, si applica anche qualora l'edificazione non sia realizzata nel termine di legge, purché tale esito derivi non da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile all'acquirente, tempestivamente attivatosi, ma da una causa esterna, sopravvenuta, imprevedibile ed inevitabile, tale da configurare la forza maggiore ovvero il *factum principis*, rendendo inesigibile, secondo una regola generale immanente nell'ordinamento, il comportamento richiesto dalla norma nel termine da essa previsto (in applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la decisione del giudice di merito che aveva ritenuto legittima la revoca del beneficio in un'ipotesi di mancata edificazione causata dalla mancata adozione, ad opera del Comune, dei provvedimenti conseguenti alla convenzione di lottizzazione).

6.8. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia.

L'art. 44 del d.l. 15 marzo 1965, n. 124, recante interventi per la ripresa dell'economia nazionale, conv., con modif., in l. 13 maggio 1965, n. 431 (poi abrogato dall'art. 1 del d.lgs. 13 dicembre 2010, n. 212), ha introdotto un'aliquota fissa agevolata per la registrazione dei trasferimenti a titolo oneroso di aree destinate alle costruzioni edilizie di carattere civile o anche industriale, ma ha previsto un termine entro il quale le opere dovevano essere effettuate.

L'art. 1 del d.l. 11 dicembre 1967, n. 1150, conv., con modif., in l. 7 febbraio 1968, n. 26, ha disposto, con riferimento all'agevolazione in questione, che la costruzione degli edifici sulle aree acquistate con i benefici sopradescritti dovesse essere ultimata entro il 31 dicembre 1973, a pena di decadenza dalle agevolazioni concesse.

L'art. 6 dello stesso d.l. n. 1150 del 1967, conv., con modif., in l. n. 26 del 1968, ha, inoltre, stabilito, sempre con riguardo alla medesima agevolazione, che i contribuenti ammessi alla fruizione della stessa, in via provvisoria, dovevano presentare all'Ufficio presso il quale l'atto era stato registrato, entro un anno dall'ultimazione dei lavori, una denuncia corredata da documentazione attestante l'adempimento degli obblighi

previsti per ottenere la conferma dell'agevolazione medesima, aggiungendo che tale denuncia doveva essere presentata anche se le opere non erano ultimate e che, in quest'ultima ipotesi, l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero dei tributi nella misura ordinaria si sarebbe prescritta con il decorso di tre anni dalla data di presentazione della denuncia.

La Corte di legittimità si è pronunciata proprio sul computo di tale termine. In particolare, Sez. T, n. 03543/2018, De Masi, Rv. 647271-01, ha ritenuto applicabile anche alle agevolazioni previste dall'art. 44 del d.l. n. 124 del 1965, conv. in l. n. 431 del 1965, il regime di proroga previsto dall'art. 1 del d.l. 22 dicembre 1981, n. 790, conv., con modif., in l. 23 febbraio 1982, n. 47 - norma che, malgrado l'intitolazione del provvedimento che la contiene, è stata ritenuta operante nell'intero territorio nazionale - sicché il termine perentorio annuale per la presentazione della denuncia, dalla quale risulti l'adempimento degli obblighi richiesti per la conferma delle agevolazioni fruite in via provvisoria in sede di registrazione dell'atto di trasferimento immobiliare, non decorre dalla data di ultimazione dei lavori, come previsto dall'art. 6 del d.l. n. 1150 del 1967, conv., con modif., in l. n. 26 del 1968, bensì dal 31 dicembre 1985, ovvero dalla scadenza del detto regime di proroga, con la conseguenza che soltanto dal 31 dicembre 1986 inizia a decorrere il termine triennale entro il quale l'Ufficio può disconoscere il diritto del contribuente al beneficio.

6.9. Agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina e altre provvidenze nel settore agricolo.

L'art. 1 della l. 6 agosto 1954, n. 604, recante modificazioni alle norme relative alle agevolazioni tributarie in favore della piccola proprietà contadina, ha introdotto l'esenzione dell'imposta di bollo, oltre alla riduzione dell'imposta di registro e di quella ipotecaria, per determinati atti - quali la compravendita, la permuta, la concessione di enfiteusi, ed altri - posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, quando ricorrono i requisiti e le condizioni, stabiliti dal successivo art. 2, con la precisazione che le menzionate agevolazioni operano anche per gli acquisti a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo, quando vengano effettuati contestualmente ad uno degli atti sopra indicati, per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia.

In forza dell'art. 3 della l. cit., il riconoscimento dell'agevolazione presuppone che l'acquirente produca, unitamente all'atto presentato alla registrazione, un certificato del competente ispettorato provinciale agrario,

attestante la sussistenza dei richiamati requisiti dell'agevolazione (tra i quali, il requisito soggettivo di coltivatore diretto).

Qualora il richiedente non sia in grado di produrre tale certificato, l'art. 4 della legge menzionata ammette la possibilità di produzione di un'attestazione provvisoria del medesimo ispettorato, concernente la pendenza degli accertamenti per il rilascio del certificato definitivo. In tal caso l'interessato deve, entro tre anni dalla registrazione, presentare all'Ufficio del registro il certificato definitivo, attestante che i requisiti prescritti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto. In difetto sono dovute le normali imposte, fatto salvo - in assenza tanto del certificato provvisorio quanto di quello definitivo - il diritto del contribuente di chiedere il rimborso nel termine triennale di prescrizione, previa allegazione del certificato mancante.

Il successivo art. 5 dispone, poi, che quando sia stata resa nell'atto esplicita dichiarazione di voler conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla presente legge e non sia stato prodotto né il certificato provvisorio previsto dal primo comma dell'art. 4, né quello definitivo previsto dall'art. 3, son dovute le normali imposte di registro ed ipotecarie, ma non è precluso il diritto al rimborso se nel termine triennale di prescrizione gli acquirenti, permutanti o enfiteuti, presentino apposita domanda all'Ufficio del registro competente per territorio, corredata dal certificato dell'Ispettorato provinciale di cui al secondo comma dell'art. 4.

L'art. 1 del d.lgs. n. 99 del 2004, dopo avere, al comma 1, definito la nozione di imprenditore agricolo professionale, al comma 4, gli ha riconosciuto, se iscritto nella gestione previdenziale e assistenziale, le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto, altresì prevedendone la decadenza in ipotesi di perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute.

Al comma 3 del medesimo art. 1 ha, inoltre, stabilito che, in presenza di taluni requisiti ivi previsti, sono considerate imprenditori agricoli professionali le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. Il successivo art. 2, comma 4, ha, infine, previsto che a tali società agricole, qualificate imprenditori agricoli professionali, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto, disponendone la decadenza in ipotesi di perdita dei requisiti di cui all'art. 1, comma 3, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni.

In proposito, per Sez. T, n. 33288/2022, Lo Sardo, Rv. 666431-01, in tema di imposta di registro, ove l'imprenditore agricolo professionale abbia acquistato un fondo rustico tra il 30 giugno 2005 e il 7 aprile 2011 e sia decaduto dalle agevolazioni della c.d. "piccola proprietà contadina" *ex* art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99 del 2004, a seguito della rivendita totale o parziale del bene prima di cinque anni dall'acquisto, deve applicarsi l'aliquota in misura ridotta dell'otto per cento, secondo la previsione della nota I all'art. 1 della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. n. 131 del 1986, nel testo risultante "*ratione temporis*" dopo l'entrata in vigore dell'art. 1, comma 5-*quinquies*, del d.lgs. n. 99 del 2004 (quale introdotto dall'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 101 del 2005), che ha esteso all'imprenditore agricolo professionale la disciplina precedentemente prevista per l'imprenditore agricolo a titolo principale, venuto meno in seguito all'abrogazione dell'art. 12 della l. n. 153 del 1975, intervenuta con l'art. 1, comma 1-*quinquies*, del d.lgs. n. 99 del 2004; pertanto, la produzione, in sede di rogito notarile, della certificazione attestante la qualità di imprenditore agricolo professionale è sufficiente per ottenere, d'ufficio, tale beneficio, quand'anche decaduto dalle agevolazioni della c.d. piccola proprietà contadina, non potendo l'amministrazione finanziaria applicare l'aliquota nella misura del quindici per cento secondo la previsione *ratione temporis* dell'art. 1, comma 3, della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. n. 131 del 1986 per i «soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali».

Sez. T, n. 16210/2021, Paolitto, Rv. 661528-01, ha affermato che il termine triennale di prescrizione previsto dall'art. 4, comma 3, l. n. 604 del 1954 per il recupero delle imposte ordinarie, decorrente dalla scadenza del termine concesso per la presentazione del certificato definitivo recante l'attestazione del possesso dei requisiti di cui al precedente art. 2, si applica tanto nel caso in cui l'acquirente sia già in possesso della certificazione definitiva al momento della registrazione dell'acquisto, quanto nel caso in cui tale certificazione sia conseguita successivamente.

Occorre peraltro considerare che, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 604 del 1954, decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a norma della presente legge, alieni volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessi dal coltivarlo direttamente. Decade, altresì, dalle agevolazioni tributarie relative all'acquisto di case, sopra richiamato, l'acquirente che, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, alieni volontariamente la casa o la conceda in locazione o la adibisca ad uso diverso da quello indicato.

Tuttavia, Sez. T, n. 15905/2022, D'Oriano, Rv. 664720-01, ha escluso la decadenza dai benefici, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. n. 228 del

2001, qualora l'affitto o la vendita siano effettuati a favore di una società, sia essa di persone che di capitali, il cui oggetto sociale sia riconducibile all'art. 2135 c.c., e che abbia una compagine societaria composta esclusivamente da soci legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo, con l'originario beneficiario dell'agevolazione.

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

In materia, è opportuno richiamare Sez. 6-T, n. 24655/2018, Conti, Rv. 651104-02, che ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale - sollevata con riferimento all'art. 3 Cost., per ingiustificata disparità di trattamento - della disciplina che riconosce, nell'ipotesi di permuta, a differenza di quanto avviene per la vendita, l'agevolazione di cui alla l. n. 604 del 1954 solo ove, per entrambi i permutanti, l'atto sia posto in essere esclusivamente per la finalità cui il beneficio si correla. La S.C. ha, in particolare, rilevato che il coltivatore diretto, che acquista un cespite destinato all'incremento della proprietà contadina, non si trova nelle medesime condizioni del coltivatore diretto, che è parte di un contratto di permuta nel quale uno dei cespiti immobiliari oggetto del trasferimento non persegua la finalità dell'arrotondamento della piccola proprietà contadina, sicché, stante la diversità tra le due fattispecie, l'estensione del beneficio rientra nella discrezionalità del legislatore, censurabile solo nei casi di palese arbitrarietà o irrazionalità, nella specie ritenuta insussistente.

Nella stessa ottica, assume rilievo Sez. 6-T, n. 30817/2019, Delli Priscoli, Rv. 656099-01, ove la S.C. ha precisato che l'elenco degli atti per i quali operano i benefici fiscali per la piccola proprietà contadina, previsto dall'art. 1 della l. n. 604 del 1954, non ha carattere tassativo - come si desume anche dalla *ratio legis*, ravvisabile nell'intento del legislatore di favorire gli atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina - ed è, quindi, compito dell'interprete sopperire all'incompletezza dell'elenco. Ne deriva che, in via di interpretazione costituzionalmente orientata, deve ritenersi applicabile l'agevolazione fiscale in esame all'acquisto per usucapione, giudizialmente accertata (nella specie, ai sensi dell'art. 1159-*bis* c.c.), di un fondo rustico (nello stesso senso, con riferimento alla medesima fattispecie, v. già Sez. T, n. 12609/2008, Magno, Rv. 603205-01).

In proposito, Sez. T, n. 16219/2021, Cavallari, Rv. 661529-01, ha affermato che, ai fini dell'applicabilità dell'art. 1 l. n. 604 del 1954 all'acquisto dei fondi rustici per usucapione speciale *ex* art. 1159-*bis* c.c., non assume rilievo il decreto di riconoscimento emesso all'esito del procedimento di cui all'art. 3 l. n. 346 del 1976 - che conferisce solo una

presunzione di appartenenza del bene a favore del beneficiario sino a quando non vi sia una sentenza di accertamento della proprietà e che, in ogni caso, non potrebbe avere efficacia di giudicato nei confronti dell'amministrazione tributaria - ma la verifica, da parte di quest'ultima, dei presupposti sui quali si fonda il beneficio in esame consistenti nell'appartenenza degli immobili alle categorie indicate dagli artt. 1 e 2 della l. n. 346 del 1976, nella circostanza che essi costituiscano un'autonoma unità produttiva destinata ad attività agraria e, infine, nell'ulteriore circostanza che l'acquisto avvenga da parte di persone che si dedichino direttamente alla menzionata attività.

Deve segnalarsi, Sez. T, n. 28169/2022, Dell'Orfano, Rv. 665935-01, a mente della quale in tema di agevolazioni per la cd. piccola proprietà contadina, non costituisce causa di decadenza l'operazione di scissione parziale effettuata entro cinque anni dall'acquisto dei terreni agricoli, purché permangano, in capo alla società beneficiaria, gli altri requisiti cui risulta subordinato il trattamento agevolativo in questione, concretizzando l'operazione di scissione una vicenda meramente evolutiva del medesimo soggetto, sia pure in un nuovo assetto organizzativo.

Sez. T, n. 29293/2018, De Masi, Rv. 651546-01, ha poi chiarito che il contribuente può avvalersi della facoltà di chiedere l'applicazione provvisoria dei benefici contemplati dalla l. n. 604 del 1954 al momento della registrazione dell'atto, presentando l'attestazione di cui all'art. 4, comma 1, della detta legge, ma deve, nel previsto termine di decadenza di tre anni, produrre il certificato definitivo, attestante il possesso dei requisiti prescritti, verificandosi, nel caso in cui non effettui tale produzione nel termine indicato, una condizione risolutiva dei benefici anticipatamente ottenuti, integrata la quale il Fisco può richiedere il pagamento delle imposte nella misura ordinaria. D'altronde, come rilevato da Sez. 6-T, n. 24655/2018, Conti, Rv. 651104-01, ai fini dell'imposta di registro, la sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione con il trattamento agevolato (previsto dalla l. n. 604 del 1954), richiesto dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare un'altra agevolazione, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione, senza la possibilità di alcuna reviviscenza, sicché la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude la possibilità di invocare altri benefici sulla base di diversi presupposti normativi o di fatto.

Come precisato da Sez. T, n. 26454/2018, De Masi, Rv. 650752-01, il certificato definitivo è necessario per la dimostrazione dei presupposti richiesti dalla l. n. 604 del 1954 al momento della registrazione dell'atto, fermo restando il potere del giudice di valutarne l'idoneità probatoria rispetto ai requisiti previsti da tale legge.

Sez. 6-T, n. 17642/2018, La Torre, Rv. 649638-01, ha anche affermato che l'onere del contribuente di presentare il predetto certificato definitivo entro il termine di tre anni dalla registrazione dell'atto non può ritenersi assolto, mediante la sua produzione in giudizio dopo il decorso di tale termine, perché detto termine è previsto a pena di decadenza e le norme agevolative in materia fiscale sono di stretta interpretazione.

Si è precisato che, nell'ipotesi in cui il contribuente, intendendo fruire dei relativi benefici, all'atto della registrazione si limiti a dichiarare di possedere i requisiti di coltivatore diretto, ai sensi dell'art. 2 della l. n. 604 del 1954, senza consegnare al pubblico ufficiale rogante la relativa certificazione, e ometta, altresì, di attivare la procedura di cui all'art. 4, comma 1, della medesima legge, producendo l'attestazione provvisoria, trova applicazione il termine di decadenza triennale per l'esercizio della pretesa tributaria, di cui all'art. 76, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, con decorrenza dalla data di registrazione dell'atto e non dalla scadenza dell'ulteriore triennio di cui all'art. 4, comma 2, della l. n. 604 del 1954, rilevante con riferimento al diverso caso in cui l'acquirente abbia richiesto l'applicazione dei benefici in via provvisoria, ai sensi del comma 1 dello stesso art. 4 (Sez. T, n. 15324/2022, D'Oriano, Rv. 664604-01).

In ordine agli effetti della mancata tempestiva produzione del certificato definitivo, per Sez. T, n. 28392/2022, Dell'Orfano, Rv. 665937-01, ove il contribuente non adempia l'obbligo di produrre all'Ufficio il previsto certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale, non perde il diritto ai benefici qualora provi di aver operato con adeguata diligenza, richiedendo tempestivamente la certificazione in tempo utile, e che il superamento del predetto termine sia dovuto a colpa degli uffici competenti, avendo gli stessi indebitamente ritardato il rilascio della documentazione.

Così come il contribuente che non abbia dimostrato il possesso del requisito soggettivo di coltivatore diretto, dichiarato al momento del rogito per ottenere il beneficio fiscale, non può successivamente pretendere il richiesto beneficio sulla base del diverso requisito soggettivo di imprenditore agricolo professionale, seppur equipollente ai fini del riconoscimento, in quanto, poiché i poteri di accertamento del tributo si esauriscono quando l'atto viene sottoposto a tassazione, non è possibile mutare il titolo dell'attribuzione e la decadenza dall'agevolazione concessa preclude qualsiasi accertamento sulla base di diversi presupposti normativi o di fatto (Sez. T, n. 14935/2022, D'Oriano, Rv. 664707-01, ribadita più di recente da **Sez. T, n. 17411/2023, Lo Sardo, Rv. 668827-01)**.

Quest'ultima pronuncia è conforme ad un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, secondo il quale il contribuente che non adempia l'obbligo di produrre all'Ufficio il detto

certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale di tre anni dalla registrazione dell'atto, non perde il diritto ai benefici, qualora provi che si è adoperato con adeguata diligenza allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile, richiedendola tempestivamente, e che il superamento del predetto termine è stato causato dagli uffici competenti, per avere gli stessi indebitamente ritardato il rilascio della documentazione (Sez. T, n. 10406/2011, Bognanni, Rv. 617941-01).

Come evidenziato in motivazione da Sez. T, n. 02941/2018, Stalla, Rv. 646931-01, tale orientamento non contrasta con quello, più volte espresso dalla S.C., secondo il quale, ove l'organo competente non abbia rilasciato il prescritto parere favorevole e, quindi, non venga tempestivamente prodotto il certificato di cui all'art. 4 della l. n. 604 del 1954, non può essere dichiarata la decadenza dal beneficio, quando il contribuente faccia valere, con libertà di prova, la sussistenza del presupposto per l'agevolazione richiesta (v., tra le altre, Sez. T, n. 08326/2014, Botta, Rv. 630171-01), perché l'accertamento della qualità di coltivatore diretto, come la dimostrazione di tutti gli altri requisiti richiesti per l'ottenimento dell'agevolazione, ben può essere compiuto autonomamente dal giudice tributario, sulla base delle prove a tal fine offerte dal contribuente, ma ciò unicamente qualora il certificato prescritto dalla legge non venga rilasciato in tempo utile, a causa della comprovata inerzia della P.A., e non per il ritardo o la negligenza del contribuente nel richiederne o sollecitarne il rilascio. In altre parole, il contribuente deve prima provare che la mancata tempestiva produzione del certificato definitivo non è lui addebitabile e poi è ammesso a provare la sussistenza dei requisiti previsti per ottenere il beneficio in questione.

Con riferimento alle ipotesi di decadenza previste dall'art. 7 della l. n. 604 del 1954, Sez. T, n. 03199/2018, Stalla, Rv. 646937-01, ha affermato che la decadenza dal beneficio fiscale opera nel caso di acquisto della piccola proprietà contadina, se, nei cinque anni successivi, il fondo non viene coltivato, anche qualora ciò dipenda dall'esecuzione di opere prodromiche e funzionali all'esercizio dell'agricoltura, che non siano riconducibili a quelle indicate dall'art. 3 della l. 1° febbraio 1956, n. 53 (che individua gli atti inerenti alla formazione della piccola proprietà contadina), perché si tratta di opere che rispondono a scelte imprenditoriali e organizzative dell'acquirente e che, dunque, non possono ritenersi non imputabili allo stesso.

Anche Sez. T, n. 02156/2020, Vecchio, Rv. 656957-01, ha affrontato la questione della decadenza, rilevando che, qualora l'avente diritto alle agevolazioni fiscali in favore della piccola proprietà contadina ceda le quote della società di capitali divenuta intestataria dei terreni prima della scadenza del termine quinquennale di cui all'art. 7 della l. n. 604 del

1954, la conseguente cessazione della coltivazione diretta da parte dei venditori integra la condizione di fatto - alternativamente prevista rispetto all'alienazione del fondo - cui la legge connette l'effetto giuridico della decadenza dalle agevolazioni, comportando l'obbligo di pagamento dei tributi ordinari dovuti per l'acquisto dei terreni. La cessione volontaria della proprietà dei terreni, da cui dipenda la cessazione dell'attività di coltivazione diretta del fondo, infatti, non integra uno dei fatti sopravvenuti non riconducibili, sotto il profilo soggettivo, all'acquirente né all'impossibilità della coltivazione per causa non riconducibile all'acquirente, che consentono la conservazione del beneficio.

Nello stesso senso, Sez. T, n. 03260/2021, Fasano, Rv. 660485-01, ha evidenziato che l'acquirente di un fondo rustico che abbia esercitato il diritto di riscatto agrario, avvalendosi delle agevolazioni fiscali relative all'acquisto della piccola proprietà contadina e che entro il quinquennio successivo affitti il bene a terzi, decade dal trattamento agevolativo, indipendentemente dal fatto che l'esercizio del diritto di riscatto comporti la sostituzione del riscattante nella posizione dell'originario acquirente con effetto retroattivo, essendo necessario, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 604 del 1954, che egli provveda per cinque anni alla coltivazione diretta del fondo.

In argomento, da non trascurare Sez. T, n. 15863/2018, Zoso, Rv. 649262-01, che ha esaminato una particolare fattispecie, in cui il contribuente, al momento dell'acquisto del terreno, ha chiesto di fruire del regime previsto per l'imprenditore agricolo dall'art. 1, nota 1, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, e poi ha presentato istanza di rimborso della maggior imposta versata, sostenendo di avere diritto all'agevolazione prevista dalla l. n. 604 del 1954, impugnando il silenzio-rifiuto serbato dall'Agenzia delle entrate.

La S.C. ha ritenuto opportuno richiamare l'orientamento già espresso in altre decisioni, secondo il quale non sono presenti nell'ordinamento principi generali immanenti al sistema, in virtù dei quali un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione deve ritenersi irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, alla luce dell'art. 77 del d.P.R. n. 131 del 1986, dedurre il principio contrario secondo il quale, sia pure con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione.

Secondo la Corte di cassazione, la normativa speciale in materia di agevolazioni per l'edilizia popolare, in particolare, non contiene una norma che preveda la decadenza dal trattamento agevolato, qualora questo non venga richiesto all'atto della registrazione, aggiungendo che, quando l'accesso all'agevolazione è subordinato a particolari formalità, da eseguirsi a pena di decadenza, ciò è espressamente stabilito, come si ricava proprio dall'art. 5 della l. n. 604 del 1954, recante la disciplina delle agevolazioni alla proprietà contadina (Sez. T, n. 14122/2010, Magno, Rv. 613854-01),

con la conseguenza che, nel caso di specie, mancando la tempestiva richiesta di fruire dell'agevolazione di cui alla l. n. 604 del 1954 ed essendo prevista la formulazione della richiesta nell'atto da sottoporre a registrazione, poiché in quell'occasione il contribuente ha chiesto di beneficiare di una diversa disciplina, connessa alla qualifica di imprenditore agricolo, è stata ritenuta preclusa la concessione della ridetta agevolazione.

Sempre in tema di agevolazioni nel settore agricolo, si deve menzionare l'art. 2, comma 4-*bis* del d.l. n. 194 del 2009, conv. con modif. in l. n. 25 del 2010, il quale ha stabilito che *«Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, nonché le operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. Le agevolazioni previste dal periodo precedente si applicano altresì agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, da loro abitualmente coltivati».*

L'interpretazione letterale della norma induce ad escludere che l'obbligo del deposito del certificato dell'ispettorato, sopra richiamato, sia venuto meno anche per gli atti stipulati prima del 27/02/2010, data di entrata in vigore della legge di conversione della l. n. 25 del 2010, sopra richiamata, e tale è stato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Sez. T, n. 21842/2016, Zoso, Rv. 641575-01).

Di recente Sez. 6-T, n. 21291/2020, Luciotti, Rv. 659092-01, ha ribadito che l'obbligo di deposito del certificato dell'ispettorato provinciale agrario, attestante la sussistenza dei presupposti per usufruire dei benefici per la piccola proprietà contadina è venuto meno solo per gli atti stipulati successivamente all'entrata in vigore del comma 4-*bis* dell'art. 2 del d.l. n. 194 del 2009, introdotto con la legge di conversione, che non ha portata retroattiva, come si desume dal chiaro tenore letterale.

Proprio, in riferimento a tale nuova disposizione, Sez. T, n. 15157/2020, Paolitto, Rv. 658342-01, ha precisato che nel novero degli "atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti" va incluso anche il trasferimento di beni conseguente a cessione di azienda, data la natura non tassativa e la *ratio* dell'art. 2, comma 4-*bis*, del d.l. n. 194 del 2009, conv. con modif. in l. n. 25 del 2010.

Sez. T, n. 03598/2021, Balsamo, Rv. 660657-01, ha poi affermato che il presupposto della iscrizione del coltivatore diretto o dell'imprenditore agricolo professionale nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, previsto dall'art. 2 d.l. n. 194 del 2009, ai fini della concessione delle agevolazioni per gli atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli, non ha natura di requisito "istantaneo" (che deve ricorrere solo al momento dell'acquisto agevolato) ma - avuto riguardo al disposto dell'art. 1647 c.c. coordinato con quello delle disposizioni delle leggi speciali in materia (da cui si desume che l'obbligo di iscrizione nella gestione previdenziale dei coltivatori diretti è subordinato allo svolgimento di tale attività con abitualità e prevalenza rispetto ad altre eventuali attività lavorative) - deve essere caratterizzato dalla permanenza nel tempo, sicché la cancellazione dell'iscrizione per effetto di una condotta volontaria (nella specie, acquisizione dello *status* di pensionato, di per sé non incompatibile con la qualifica di coltivatore diretto) comporta la perdita dell'agevolazione ove si verifichi entro un quinquennio dall'acquisto, conformemente a quanto espressamente sancito dall'art. 2, comma 4-*bis*, del d.lgs. n. 99 del 2004, per il coltivatore diretto che sia socio o amministratore "qualificante" della società agricola.

In tema di imposta di registro e ipotecaria, con riguardo alle agevolazioni usufruite per l'atto di acquisto di terreni e relative pertinenze da parte di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli, il comma 4-*bis* dell'art. 2 del d.l. n. 194 del 2009, conv. con modif. dalla l. n. 25 del 2010, espressamente contempla la decadenza da tali benefici qualora il contribuente, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula dell'atto, alieni volontariamente i terreni ovvero cessi di coltivarli o di condurli direttamente; in tale ottica, il contratto di affitto assume rilevanza, quale indice sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario, in quanto sarebbe contraddittorio considerare come tuttora in coltivazione, ad opera del suo acquirente, un terreno da quest'ultimo concesso in affitto a terzi, tenuto conto che la finalità di assicurare la formazione o l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, in relazione all'oggetto dell'atto di acquisto agevolato, implica l'effettiva coltivazione del terreno (Sez. T, n. 22290/2022, Paolitto, Rv. 665153-01).

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

florovivaistica) disciplinano le agevolazioni sulle accise per le imprese agromeccaniche per le lavorazioni eseguite a favore di imprese agricole.

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

È per questo che Sez. T, n. 14146/2021, Galati, Rv. 661521-01, ha affermato che, in tema di accise sul gasolio agricolo, per beneficiare delle relative agevolazioni non costituisce "requisito sostanziale", in mancanza di esplicita previsione, l'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle Imprese, dovendosi reputare sufficiente alla fruizione delle agevolazioni in parola la mera iscrizione nel Registro medesimo, oltre alla registrazione all'Anagrafe delle aziende agricole.

Per quanto riguarda le aziende agricole montane, deve richiamarsi il disposto dell'art. 5-*bis* della l. 31 gennaio 1994, n. 97, ove è stabilito che *«Nei territori delle comunità montane, il trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli a titolo principale che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento è esente da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere …»*. La norma precisa anche che i terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituiti in compendio unico ed entro i limiti della superficie minima indivisibile, determinata dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, sono considerati unità indivisibili per quindici anni dal momento dell'acquisto e per questi anni non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi, stabilendo che, in caso di violazione, sono dovute, oltre alle imposte non pagate e agli interessi, maggiori imposte pari al 50% delle imposte dovute.

In proposito, Sez. T, n. 24342/2019, Billi, Rv. 655486-01, ha precisato che, ai fini del riconoscimento di tali agevolazioni, il requisito oggettivo dell'estensione minima del compendio unico può essere integrato con formazione progressiva, stante il dato letterale e la *ratio* ispiratrice della normativa, volta a favorire l'accorpamento fondiario.

In questa sede, si devono menzionare anche i benefici previsti dall'art. 9 del d.P.R. n. 601 del 1973 per i territori montani.

Particolare rilievo assume l'agevolazione prevista dal comma 2 dell'articolo appena menzionato, ove è stabilito che nei territori montani, individuati ai sensi del precedente comma 1, i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sono

soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali.

Sez. T, n. 02168/2020, Vecchio, Rv. 656789-01, ha, in proposito, affermato che l'agevolazione tributaria prevista dalla norma appena richiamata si applica anche nel caso di acquisto della proprietà per usucapione ordinaria dei fondi rustici ricompresi nei territori montani, qualora l'acquisto realizzi il risultato di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto coltivatrici, singole o associate.

Com'è noto, inoltre, la l. 27 dicembre 1977, n. 984, ha operato un coordinamento degli interventi pubblici nei settori della zootecnia, della produzione ortoflorofrutticola, della forestazione, dell'irrigazione, delle grandi colture mediterranee, della vitivinicoltura e della utilizzazione e valorizzazione dei terreni collinari e montani.

Tra le diverse misure agevolatrici, l'art. 7, comma 4, lett. b), l. cit. ha ammesso le cooperative e le società forestali al beneficio del pagamento delle imposte di registro ed ipotecarie in misura fissa per gli atti di acquisto in proprietà di fondi rustici idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali.

Proprio con riferimento a tale beneficio, Sez. T, n. 12777/2020, Paolitto, Rv. 658040-01, ha stabilito che il presupposto per usufruire della tassazione agevolata prevista dall'art. 7, comma 4, lett. b), l. n. 984 del 1977 è la mera idoneità dei fondi rustici acquistati - la cui nozione è da intendersi equivalente a quella di terreni agricoli e relative pertinenze - ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito, attraverso il miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali, senza che sia richiesta l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione *ex* art. 10 l. cit. Da ciò consegue che, alla stregua di un'interpretazione volta alla massima espansione del contenuto normativo, il fabbricato insistente sul terreno agricolo, avente natura pertinenziale, deve includersi nell'ambito di applicazione dell'agevolazione, siccome riconducibile alla nozione di azienda e, pertanto, essendo funzionale al miglioramento quantitativo e qualitativo delle culture forestali.

Deve, infine, menzionarsi il d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, che ha disciplinato la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP), prevedendo alcuni benefici fiscali.

Difatti, ai sensi degli artt. 1, comma 4, e 2, comma 4, del d.lgs. n. 99 del 2004, all'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, ed alle società agricole, qualificate imprenditori agricoli professionali, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie

stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

Sul tema, **Sez. T, n. 12500/2023, Picardi, Rv. 668002-01**, ha specificato che l'estensione dei benefici previsti per il coltivatore diretto persona fisica anche alle società aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP), a condizione che il fondo venga direttamente coltivato, poiché l'agevolazione mira a promuovere il riordino della piccola proprietà contadina per il più razionale esercizio dell'agricoltura.

Sempre in considerazione della ratio della normativa - tesa a incentivare le società che realmente svolgono in tal modo tali attività e quelle ad esse connesse - **Sez. T, n. 11583/2023, Balsamo, Rv. 667884-01,** ha specificato che, ai fini dell'agevolazione prevista per le società agricole dall'art. 2, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 99 del 2004, lo svolgimento in modo esclusivo delle attività elencate nell'art. 2135 c.c. deve essere effettivo e non formale,; pertanto, il contribuente deve fornire la prova rigorosa della sussistenza delle condizioni previste dall'indicata disposizione codicistica e, in particolare, di condurre i terreni stessi e che su questi persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale, non essendo sufficiente la costituzione di una società semplice diretta alla coltivazione del fondo, in quanto è necessario provare l'effettivo esercizio dell'impresa.

Va poi segnalato che, in particolare, sempre il comma 4 dell'art. 1 del citato d.lgs. ha stabilito che la perdita della qualità di imprenditore agricolo professionale, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in tale qualità, determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.

In argomento, Sez. T, n. 11320/2020, Paolitto, Rv. 657886-01, ha ritenuto che le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta, riconosciute in favore dell'imprenditore agricolo professionale persona fisica, sono soggette alla specifica causa di decadenza di cui all'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 99 del 2004 appena richiamata, non potendosi alle stesse estendere la disciplina di cui agli artt. 2, n. 1, e 7, l. n. 604 del 1954, in tema di formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina, con riferimento ai requisiti soggettivi ed alle cause di decadenza previsti in relazione alla qualifica di coltivatore diretto.

Anche Sez. T, n. 03100/2021, Fasano, Rv. 660643-01, ha evidenziato che l'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 99 del 2004 ha esteso anche all'imprenditore agricolo professionale (IAP) i benefici fiscali di cui all'art. 1 della l. 604 del 1954 già previsti per la piccola proprietà contadina, senza richiedere la sussistenza in capo a detto imprenditore delle condizioni di cui all'art. 2, n. 1, della l. cit., trattandosi di requisiti dettati per il solo coltivatore diretto e incompatibili con la nuova figura professionale che il legislatore intende incentivare, con la conseguenza che, per il beneficio

menzionato, non è necessario il certificato rilasciato dall'Ispettorato provinciale agrario e da produrre a pena di decadenza all'Amministrazione finanziaria entro il termine triennale dalla registrazione dell'atto.

Sez. T, n. 08430/2020, Pepe, Rv. 657621-01, ha inoltre stabilito che le agevolazioni tributarie previste dal d.lgs. n. 99 del 2004 in favore dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) si estendono alle società agricole a condizione che, oltre a qualificarsi come tali e ad avere ad oggetto esclusivo l'esercizio delle attività di cui all'art. 2935 c.c., almeno uno dei soci nel caso di società di persone, almeno un amministratore nel caso di società di capitali, e almeno un amministratore che sia anche socio nel caso di cooperative, possiedano detta qualifica di IAP.

In tale direzione, si è affermato che, i benefici fiscali previsti per l'imprenditore agricolo professionale (IAP), ove risulti iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura, sono concessi anche alle società agricole *ex* art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99 del 2004, purché detto requisito sussista in capo al socio che comunichi alla società la qualifica di imprenditore agricolo professionale (nella società in accomandita semplice il socio accomandatario), atteso che solo in tal modo si attua l'equiparazione tra IAP-persona fisica e IAP-società richiesta dalla legge come presupposto del riconoscimento ad entrambi i soggetti delle medesime agevolazioni fiscali (Sez. T, n. 11282/2022, Lo Sardo, Rv. 664290-01).

Conseguentemente, la limitazione dell'art. 1, comma 3-*bis* del decreto cit., secondo cui la qualificazione di IAP può essere apportata dall'amministratore ad una sola società, essendo volta a contrastare il fenomeno abusivo del cd. IAP "itinerante" (ove un soggetto IAP assume il ruolo di amministratore di più società), si applica solo alle società di capitali e non anche alle società di persone, rispetto alle quali la responsabilità solidale ed illimitata per le obbligazioni sociali gravante sul socio IAP è idonea ad arginare tale abuso.

L'iscrizione alla gestione previdenziale INPS, richiesta al fine di ottenere l'agevolazione per favorire la piccola proprietà contadina di cui all'art. 2, comma 4-*bis*, del d.l. n. 194 del 2009 in sede di stipula dell'atto, non può che conseguire da una domanda presentata dal soggetto interessato e l'eventuale retrodatazione dell'obbligazione contributiva (che, di quella iscrizione, costituisce l'effetto giuridico principale) implica che la richiesta di iscrizione (ancorché accolta con riserva) sia stata effettivamente presentata (Sez. T, n. 08272/2022, Dell'Orfano, Rv. 664136-01).

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

L'art. 63 della l. 21 novembre 2000, n. 342, recante misure in materia fiscale, ha esentato dal pagamento delle tasse automobilistiche i veicoli ed i motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, per i quali siano decorsi trenta anni dalla loro costruzione. È tuttavia previsto il pagamento di una tassa di circolazione forfettaria annua, prevista per il caso in cui tali mezzi siano messi in circolazione.

Il medesimo articolo, nel testo previgente, disponeva la stessa esenzione agli autoveicoli e ai motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico, per i quali il termine era stato però ridotto a venti anni, aggiungendo, che le caratteristiche di questi ultimi mezzi, espressamente indicate nella disposizione richiamata, dovessero essere individuate, con propria determinazione, dall'ASI (Automobilclub Storico Italiano) e, per i motoveicoli, anche dalla FMI (Federazione Motociclistica Italiana). Tale disciplina è stata modificata dall'art. 1, comma 666, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, e poi dall'art. 1, comma 1048, della l. 30 dicembre 2018, n. 145. Nell'attuale formulazione è previsto che gli autoveicoli e i motoveicoli di interesse storico e collezionistico con anzianità di immatricolazione compresa tra i venti e i ventinove anni abbiano solo una riduzione del 50% della tassa automobilistica, ma devono essere muniti del certificato di rilevanza storica di cui all'art. 4 del d.m. infrastrutture e trasporti 17 dicembre 2009 e recare il riconoscimento di storicità sulla carta di circolazione.

Con riferimento alla disciplina previgente, Sez. T, n. 19421/2018, Mondini, Rv. 649722-01, ha affermato che l'esenzione dal pagamento della tassa automobilistica, originariamente prevista dall'art. 63 della l. n. 342 del 2000 per i veicoli di particolare interesse storico e collezionistico, dipende dall'accertamento, avente carattere costitutivo, dell'ASI (Automobilclub Storico Italiano), il quale è limitato ad un elenco analitico di modelli e di marche ed ha portata generale e astratta, riferita, cioè, a categorie complessive di veicoli, ritenendo conseguentemente che è illegittimo l'avviso di accertamento per il pagamento della tassa, se il veicolo rientra nel detto elenco e l'Ufficio non contesta la corrispondenza delle caratteristiche dello stesso ad una delle relative categorie.

La pronuncia si pone nella stessa linea di alcuni precedenti, che hanno attribuito lo stesso valore all'elenco formato dall'ASI (così Sez. 6-T, n. 00319/2014, Caracciolo, Rv. 629100-01 e Sez. 6-T, n. 03837/2013, Caracciolo, Rv. 625764-01).

Successivamente, Sez. 6-T, n. 26394/2019, Castorina, Rv. 655618-01, ha ribadito che l'esenzione in favore dei veicoli di particolare interesse storico e collezionistico (sempre nel testo previgente) dipende

dall'accertamento costitutivo, demandato all'ASI, in ordine alla presenza di tali caratteristiche - il quale non ha effetto *ad rem* ma ha portata generale e astratta, riferendosi alle categorie complessive dei veicoli, che devono corrispondere a quelle indicate nell'elenco predisposto dalla stessa ASI - precisando che non è necessaria l'iscrizione dei medesimi veicoli nel registro da quest'ultima tenuto ai sensi dell'art. 60 del d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza di merito che aveva escluso l'esenzione, in ragione della mancata iscrizione del veicolo nel menzionato registro, in applicazione dell'art. 7, comma 2, della l.r. Emilia Romagna 21 dicembre 2010, n. 15, dichiarato incostituzionale in pendenza di giudizio, proprio perché aveva attribuito rilevanza ai fini fiscali a detta iscrizione).

In tema di tassa automobilistica, il presupposto dell'agevolazione di cui all'art. 30, comma 7, della l. n. 388 del 2000, prevista in favore dei soggetti portatori di handicap fisico o psichico, è l'accertamento in concreto della "grave limitazione della capacità di deambulazione", anche in assenza del requisito dell'adattamento del veicolo, non assumendo, invece, rilevanza la ricorrenza della connotazione di gravità dell'"handicap" di cui all'art. 3 della l. n. 104 del 1992, la cui nozione, non richiamata dall'art. 30 citato, viene riferita non alla deambulazione in sé, ma alla valutazione globale dell'autonomia della persona disabile ed alla necessità di un'assistenza individuale e relazionale di tipo permanente (Sez. T, n. 14355/2022, Stalla, Rv. 664595-01).

6.11. Le agevolazioni fiscali per l'industria nel Mezzogiorno.

Com'è noto, il d.P.R. 6 marzo 1978, n. 218 (Testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno), ha introdotto alcune agevolazioni fiscali, limitate nel tempo, finalizzate a favorire l'industrializzazione di alcuni territori.

In particolare, l'art. 101 del decreto ha previsto, per gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati, impiantati, e per le costruzioni ad essi annesse, l'esenzione decennale dall'imposta locale sui redditi (all'epoca ILOR) sui relativi redditi industriali. Per gli stabilimenti già esistenti nei detti territori, ampliati, trasformati, riattivati, ricostruiti o rammodernati, lo stesso art. ha ugualmente accordato, per dieci anni, l'esenzione dall'ILOR, ma solo con riferimento al reddito derivante dall'ampliamento, dalla trasformazione, dalla riattivazione, dalla ricostruzione o dal rammodernamento.

Al riguardo, Sez. T, n. 20605/2022, Guida, Rv. 665132-01, ha precisato che il diritto al rimborso di un credito ILOR rientra nella libera disponibilità del contribuente sicché, presentata tempestivamente l'istanza di

rimborso, la prescrizione dello stesso, derivante dalle regole generali e non prevista specificamente a favore dell'Amministrazione finanziaria, non è rilevabile d'ufficio né deducibile per la prima volta nel giudizio di appello, ostandovi il disposto di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992.

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

Il comma 107 subordina l'applicazione dell'agevolazione al "rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e in particolare dall'articolo 14 del medesimo regolamento, che disciplina gli aiuti a finalità regionale agli investimenti". L'incentivo fiscale in discussione si configura come "aiuto di Stato" e, quindi, non può essere cumulabile, come previsto dal comma 102 della medesima l. n. 128 del 2015, con altre agevolazioni configurabili anch'esse come aiuti di stato, compresi quelli in regime *de minimis*. Tuttavia, è possibile fruire, sugli stessi beni oggetto di agevolazione, di misure a carattere generale "non selettive" (in quanto non classificabili come aiuti di Stato). Il riferimento, nello specifico, riguarda l'acquisto di particolari tipologie di beni strumentali nuovi, destinati a strutture ubicate nelle aree svantaggiate a cui si potrebbe applicare il *"bonus"* del super-ammortamento. Il beneficio consiste nel riconoscimento di un credito d'imposta, da utilizzare in compensazione in dichiarazione dei redditi, per l'acquisto di beni strumentali nuovi effettuati tra il 2016 e il 2019.

Relativamente all'onere probatorio, per Sez. T, n. 02726/2022, Giudicepietro, Rv. 663753-01, spetta al contribuente l'onere di provare tutti i presupposti dell'esenzione decennale dall'ILOR prevista dall'art. 101 del d.P.R. n. 218 del 1978 per gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati che si impiantano nei territori del Mezzogiorno e, quindi, non solo che l'impresa finalizzata alla realizzazione dell'iniziativa si sia costituita in forma societaria, ma anche che l'opificio sia divenuto atto

all'uso entro il termine perentorio del 31 dicembre 1993, secondo la previsione dell'art. 18, comma 2, del d.l. n. 244 del 1995, conv. dalla l. n. 341 del 1995.

Il successivo art. 105 del d.P.R. cit. ha, inoltre, stabilito la riduzione decennale della metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (all'epoca IRPEG), nei confronti delle imprese che si costituissero in forma societaria nei territori sopra indicati, per la realizzazione di nuove iniziative produttive in tali territori. La stessa disposizione ha inoltre previsto la riduzione della Tariffa al 0,50 per l'imposta di registro relativa alle fusioni di società ai sensi dell'art. 7, comma 1, della l. 16 dicembre 1977, n. 904, ove tali fusioni riguardassero società aventi sede nei territori sopra indicati, e ivi operanti, e la medesima riduzione per i conferimenti di imprese o società, aventi sede nei medesimi territori, ed ivi operanti.

L'art. 1, comma 2, della l. 31 ottobre 1978, n. 707, ha poi precisato che le disposizioni agevolative sopra richiamate, come quelle previste dall'art. 102 del d.P.R. cit. devono essere interpretate nel senso che non si applicano alle cliniche e alle case di cura.

Con riferimento all'agevolazione di cui all'art. 101 del d.P.R. n. 218 del 1978, Sez. T, n. 33462/2018, D'Orazio, Rv. 652123-01, ha chiarito che il requisito del radicamento territoriale dell'impresa, necessario per beneficiare dell'esenzione decennale dall'ILOR, deve essere individuato in elementi che non coincidono necessariamente con la presenza di costruzioni ed impianti stabilmente infissi al suolo, non dipendendo la stabilità dell'insediamento produttivo dalle caratteristiche "fisiche" della struttura imprenditoriale, ma dal suo collegamento organizzativo e funzionale con un determinato territorio. In motivazione, la Corte di legittimità ha specificato, con particolare riferimento alle imprese edili, che queste ultime possono beneficiare di tale agevolazione tributaria anche se i manufatti sono provvisori ed amovibili, ove esista un rapporto durevole tra l'attività esercitata e l'ambito geografico nel quale essa viene ad incidere, con conseguente stabilità dell'impiego di personale, dovendosi individuare la *ratio* dell'esenzione nella finalità di promozione degli insediamenti produttivi, che migliorino i livelli di occupazione in determinati ambiti geografici (in senso conforme, sempre con riferimento alle imprese edili, Sez. T, n. 08239/2004, Botta, Rv. 572464-01).

In ordine ai requisiti richiesti dall'art. 105 del d.P.R. n. 218 del 1978 per il riconoscimento dell'esenzione decennale dall'IRPEG, Sez. T, n. 21863/2018, Venegoni, Rv. 650332-01, ha invece affermato che gli stessi sono costituiti dall'incremento occupazionale e dal miglioramento delle condizioni economiche in tali territori, mediante la realizzazione di una nuova iniziativa produttiva in forma societaria, rientrando pertanto in tale categoria ogni nuova attività di impresa, idonea a creare posti di lavoro ed

opportunità di sviluppo economico. Pertanto, come precisato da Sez. T, n. 17624/2018, Dell'Orfano, Rv. 649821-01, in caso di trasformazione di un'impresa preesistente, il requisito della novità dell'iniziativa produttiva, necessario per beneficiare dell'esenzione decennale, prevista dall'art. 105 del d.P.R. n. 218 del 1978, sussiste solo se il cambiamento incide sui livelli produttivi ed occupazionali, determinando risultati analoghi a quelli che si correlano all'inizio di un'attività di impresa del tutto nuova.

Occorre infine considerare Sez. T, n. 17631/2018, Terrusi, Rv. 649709-01, la quale ha evidenziato che la mancata impugnazione del provvedimento di diniego del diritto all'esenzione ILOR e all'agevolazione IRPEG di cui agli artt. 101 e 105 del d.P.R. n. 218 del 1978, preclude al contribuente la possibilità di richiedere tali benefici nell'ambito del giudizio contro l'atto di recupero delle relative imposte.

6.12. La detassazione del reddito d'impresa (e da lavoro autonomo).

Con l'art. 4, comma 1, della l. 18 ottobre 2001, n. 383 (cd. Tremonti-*bis*) è stata introdotta la detassazione del 50% del reddito d'impresa (e da lavoro autonomo), reinvestito in beni strumentali nuovi successivamente al 30 giugno 2001 e per l'intero periodo d'imposta successivo, purché il reinvestimento sia eccedente rispetto alla media degli investimenti dei cinque periodi d'imposta precedenti (con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore). L'incentivo fiscale è revocato se l'imprenditore o il lavoratore autonomo cedono a terzi o destinano i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa o all'attività di lavoro autonomo entro il secondo periodo di imposta successivo all'acquisto, ovvero entro il quinto periodo di imposta successivo in caso di beni immobili (art. 4, comma 6, della l. cit.).

Sez. T, n. 12902/2019, Saija, Rv. 653990-01, ha in proposito chiarito che tale agevolazione fiscale costituisce un beneficio "a fruizione automatica", per il godimento del quale non è richiesto alcun provvedimento abilitativo dell'Amministrazione, neanche tacito, con la conseguenza che, correlativamente, il verificarsi di una delle condizioni risolutive, previste dall'art. 4, comma 6, della l. n. 383 del 2001, determina l'automatica decadenza dal beneficio, senza necessità di una revoca espressa da parte dell'Ufficio.

Ovviamente, come precisato da Sez. T, n. 05786/2021, D'Orazio, Rv. 660692-01, la determinazione dei redditi d'impresa mediante accertamento sintetico deve tener conto della "perdita virtuale" generatasi dalla agevolazione fiscale riconosciuta dall'art. 4 l. n. 383 del 2001 per l'acquisto di beni strumentali, la quale è fruita apportando una variazione in diminuzione della base imponibile del periodo di imposta di

effettuazione degli investimenti agevolabili e si sostanzia, ai fini fiscali, in una riduzione d'imposta.

La S.C. ha anche esaminato la questione relativa al rapporto tra il beneficio appena descritto e il condono tombale, disciplinato dall'art. 9 della l. n. 289 del 2002.

Come sopra evidenziato, ripercorrendo gli argomenti illustrati dalle Sezioni Unite (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01), la S.C. ha ribadito che il condono tombale ha incidenza sui debiti del contribuente, ma non opera sugli eventuali crediti di quest'ultimo. Tale forma di condono si traduce, infatti, in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che rende definitivo l'imponibile sulla base del quale viene calcolata l'imposta lorda, risultante dalla dichiarazione con la quale è formulata la richiesta di definizione automatica. Da ciò consegue che, una volta conclusa questa procedura, le agevolazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile non possono più essere oggetto di accertamento tributario, mentre le agevolazioni che hanno effetto diretto sull'imposta (quali i crediti di imposta, destinati ad operare come fattori di compensazione) non rientrano nell'ambito di applicazione del condono e restano soggetti all'eventuale contestazione da parte del Fisco (Sez. T, n. 32257/2018, Cavallari, Rv. 652177-01).

In virtù di tale premessa, la Corte di legittimità, nella stessa pronuncia, ha rilevato che il perfezionamento della procedura di condono di cui all'art. 9 della l. n. 289 del 2002 preclude ogni accertamento tributario, che riguardi l'agevolazione disciplinata dall'art. 4 della l. n. 383 del 2001, sopra richiamata, perché quest'ultima, consentendo di escludere dall'imposizione alcune voci di reddito, incide sulla determinazione della base imponibile, alla stregua delle deduzioni, e rientra nell'ambito di applicazione del menzionato condono, che, come pure si evince dall'art. 9, comma 9, della l. n. 289 del 2002, ha l'effetto di rendere definitivo l'imponibile, sulla cui base viene poi calcolata l'imposta lorda (Sez. T, n. 32257/2018, Cavallari, Rv. 652177-02).

Occorre, comunque, evidenziare che la l. n. 383 del 2001, nell'introdurre nuove misure per il rilancio dell'economia, ha anche provveduto alla soppressione di alcune agevolazioni fiscali preesistenti, recando, in alcuni casi, una disciplina di transitoria e di dettaglio, su cui la S.C. ha avuto modo di pronunciarsi.

In particolare, nell'interpretare le disposizioni relative al beneficio in precedenza previsto dall'art. 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 466 (*dual income tax*), Sez. T, n. 01744/2019, Giudicepietro, Rv. 652712-01, ha ritenuto che la disposizione dell'art. 5, comma l, lett. *b)*, della l. n. 383 del 2001, deve essere intesa nel senso che assumono rilevanza, ai fini della persistente fruizione degli effetti agevolativi previsti dal d.lgs. n. 466 del

1997, le operazioni di variazione in aumento del capitale eseguite fino alla data del 30 giugno 2001, in proporzione ai giorni che intercorrono tra la data del conferimento in denaro e quella di chiusura del periodo d'imposta in cui esso è effettuato e, per il periodo d'imposta successivo, per l'intero loro ammontare, mentre detto effetto non si produce, ai sensi dell'art. 3, comma 3, lett. *c)*, del medesimo d.lgs., fino alla concorrenza dei finanziamenti verso partecipate, ancorché effettuati successivamente al 30 giugno 2001, se non nell'ipotesi di rimborso di detti finanziamenti, ancorché intervenuto successivamente alla predetta data, nei limiti di tale rimborso ed in proporzione al periodo intercorrente tra la data del rimborso medesimo e quella di chiusura del periodo d'imposta in cui è stato effettuato e, per il periodo d'imposta successivo, per l'intero suo ammontare (salvo che intervengano nuove variazioni in aumento o in diminuzione dei crediti da finanziamento da valutare, nei sensi sopra indicati, al termine del periodo d'imposta considerato).

La soluzione adottata si pone peraltro in perfetta continuità con una precedente statuizione, che qualche anno prima ha enunciato lo stesso identico principio (Sez. T, n. 21241/2017, Iannello, Rv. 645306-01).

Nell'ambito delle misure di detassazione del reddito d'impresa, assume rilievo anche l'agevolazione introdotta dall'art. 6, commi 13-19, della l. n. 388 del 2000, la quale, con disposizioni ora abrogate, ha stabilito che la quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata a investimenti ambientali non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito.

Proprio con riferimento a tale agevolazione, **Sez. T, n. 23054/2023, De Rosa, Rv. 668530-01**, ha puntualizzato che i predetti investimenti aziendali detassati si identificano nei costi di investimento supplementari necessari per conseguire i previsti obiettivi di tutela ambientale da valutarsi al netto di qualsiasi vantaggio generato dall'utilizzo di tali investimenti. (Nella specie, la S.C. ha confermato la legittimità della rideterminazione del reddito imponibile operata dall'amministrazione finanziaria, ritenendo che la deduzione integrale del costo di un impianto fotovoltaico, attraverso il calcolo incrementale, non possa prevedere anche la deduzione dell'ammortamento per ognuno dei cinque anni successivi, perché in tal modo si verificherebbe un'illegittima e non prevista duplicazione agevolativa, essendo le quote di ammortamento periodico di un bene strumentale ricomprese nel costo di acquisto dello stesso, già preso a base di calcolo dell'agevolazione in esame).

Sez. T, n. 29365/2020, Nicastro, Rv. 659988-01, ha invece precisato che l'agevolazione in esame spetta alle imprese per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali che siano necessarie a prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente dall'esercizio dell'attività da loro

svolta, essendo fondato sull'implicito presupposto dell'inerenza del danno all'attività dell'impresa investitrice, e non anche per quelli causati da soggetti terzi. La Corte ha anche evidenziato che una diversa interpretazione si porrebbe in contrasto con l'intenzione legislativa e, inoltre, trasformerebbe l'agevolazione in aiuto di Stato, in contrasto con gli artt. 87 e 89 del Trattato CEE (e successivamente con gli artt. da 107 a 109 T.F.U.E.), in favore di quelle imprese il cui oggetto sociale sia quello di prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente, i cui investimenti siano strutturalmente diretti a tali fini.

Con riferimento al rapporto della detassazione prevista *ex* art. 6, commi da 13 a 19, della l. n. 388 del 2000 con gli incentivi previsti per le imprese realizzatrici di impianti fotovoltaici di cui all'art. 36 del d.l. n. 124 del 2019, conv. con modif. dalla l. n. 157 del 2019, **Sez. T, n. 15451/2023, La Torre, Rv. 667878-01**, nel rammentare il divieto di cumulabilità, ha chiarito che le imprese possono continuare a fruire delle tariffe incentivanti solo rinunciando alla detassazione per investimenti ambientali e provvedendo al pagamento dell'imposta non versata.

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

Si consideri che Sez. 6-T, n. 40862/2021, Lo Sardo, Rv. 663385-01, riferendosi proprio alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal "conto energia" e nella detassazione ora per allora degli investimenti ambientali ai sensi della cd. "Tremonti ambientale", ha evidenziato che, in caso di mancata fruizione di beneficio fiscale da parte del contribuente, l'errore di fatto o di diritto nella

dichiarazione dei redditi è emendabile, mediante dichiarazione integrativa, qualora sia imputabile all'obiettiva incertezza interpretativa sulla norma agevolativa.

Merita di essere considerato anche l'ambito operativo dell'agevolazione prevista dall'art. 1, comma 1, della l. 27 dicembre 1997, n. 449, con la quale è stato consentito di detrarre dall'imposta lorda una parte delle spese sostenute (fino a un certo importo) in un periodo di tempo determinato per il recupero del patrimonio edilizio.

La S.C. ha, in proposito, spiegato che, in caso di redditi d'impresa, l'agevolazione appena richiamata, da leggersi in combinato con l'art. 90 del d.P.R. n. 917 del 1986, si riferisce ai soli casi in cui il reddito immobiliare venga determinato secondo il criterio del reddito fondiario e dunque ai soli beni patrimoniali e non anche agli immobili strumentali o beni merce, giacché mentre per i primi i costi sostenuti non concorrono alla determinazione del reddito quali componenti negativi, ma costituiscono un onere che viene alleviato con la suddetta agevolazione, per i secondi il reddito (d'impresa) è il risultato di una somma algebrica tra le entrate e i costi sostenuti per conseguirle, i quali sono deducibili dall'imponibile, sicché l'estensione ad essi dell'agevolazione in questione si tradurrebbe in una duplicazione della deduzione e pertanto in un'indebita locupletazione, siccome non correlata ad un costo effettivamente rimasto a carico del contribuente. Tale principio opera anche quando il reddito in relazione al quale si invoca la deduzione sia quello personale del socio, ai sensi dell'art. 5 d.P.R. n. 917 del 1986, essendo esso il risultato di operazioni contabili operate a monte in capo alla società, ancorché la sua imputazione sia trasferita in capo ai singoli soci ai fini della tassazione diretta delle persone fisiche (così Sez. T, n. 24223/2020, Cataldi, Rv. 659486-01, ove la S.C. ha cassato la decisione di merito che non aveva riconosciuto l'agevolazione con riguardo a un terreno agricolo, facente parte del patrimonio di una società semplice, sul presupposto che esso fosse funzionale al perseguimento dell'oggetto sociale della stessa, senza considerare né la natura del bene, né la sua destinazione all'attività di produzione o di scambio della società che, nel caso di specie, non era imputata alla società, dato che quest'ultima lo utilizzava locandolo a terzi).

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

In tema di agevolazioni tributarie, l'art. 5, comma 1, del d.l. n. 78 del 2009, conv., con modif., dalla l. n. 102 del 2009 (cd. "Tremonti *ter*"), subordina la detassazione degli investimenti in macchinari alla contemporanea presenza di una duplice condizione: a) che si tratti di investimenti di "nuovi" macchinari e/o "nuove" apparecchiature, compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, realizzati dal 1° luglio

2009 al 30 giugno 2010; b) che siano strumentali all'attività d'impresa, correlandosi, pertanto, l'agevolazione ad un costo effettivamente rimasto a carico del contribuente, venendo meno, altrimenti, la funzione stessa del beneficio che è quella di incentivare gli investimenti in elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'impresa, con la conseguenza che la detassazione in esame non può operare riguardo a beni destinati a terzi cd. bene-merce (Sez. T, n. 00008/2022, D'Angiolella, Rv. 663594-01).

Il giudice di legittimità si è interessato anche dell'esenzione prevista dall'art. 8 l. 22 luglio 1966, n. 614, recante interventi straordinari a favore dei territori depressi dell'Italia settentrionale e centrale, con il quale è stato stabilito che le nuove imprese artigiane e le nuove piccole e medie imprese industriali aventi per oggetto produzione di beni, che si costituiscono nelle zone depresse dell'Italia settentrionale e centrale, diverse dai territori indicati nell'art. 3 l. 10 agosto 1950, n. 646, e successive modificazioni e integrazioni, sono esenti, per dieci anni dalla data di inizio della loro attività - rilevabile con atto della competente Camera di commercio, industria e agricoltura - da ogni tributo sul reddito. Per le nuove imprese industriali l'esenzione è applicabile alle aziende, il cui investimento in impianti fissi non superi comunque due miliardi di lire. Tale esenzione si applica anche al maggiore reddito derivante dall'ampliamento delle aziende esistenti, il cui investimento globale in impianti fissi non superi il limite di valore appena indicato.

In particolare, Sez. T, n. 21827/2020, Venegoni, Rv. 659075-01, ha evidenziato che l'esenzione decennale dalle imposte dirette sul reddito, prevista dall'articolo appena riportato in favore delle nuove imprese artigiane e delle nuove piccole e medie imprese industriali costituite nelle zone depresse dell'Italia settentrionale e centrale, non compete nel caso di ampliamento, trasformazione o ammodernamento di opifici già esistenti, ma solo nel caso in cui l'azienda presenti il requisito della "novità", consistente nell'apporto di elementi di sviluppo imprenditoriale nelle predette zone, e, pertanto, va negato in ipotesi di semplice trasferimento di attività in un nuovo stabilimento, preso in locazione, e non di creazione di una nuova attività industriale.

Finalizzata ad altro è la previsione del cd. "*bonus* aggregazioni", che si sostanzia in un incentivo fiscale a favore delle operazioni di aggregazione aziendale, al fine di favorire la crescita dimensionale delle imprese italiane, così da poter risultare più competitive sul mercato globale e più solide in rapporto alla recessione economica, introdotto per la prima volta con la legge finanziaria 2007 (art. 1, commi 242-249, l. n. 296 del 2006) per gli anni 2007 e 2008 e poi riproposto con modifiche dall'art. 4 del d.l. 10

febbraio 2009, n. 5, conv. con modif. in l. 9 aprile 2009, n. 33, per l'anno 2009 (e di recente riproposto, seppur revisionato).

In argomento, Sez. T, n. 01232/2020, Condello, Rv. 656668-01, ha evidenziato che, in caso di conferimento d'azienda, il "bonus aggregazioni" *ex* l. n. 296 del 2006, riguardante i beni strumentali, materiali e/o avviamento, e il regime sostitutivo di cui all'art. 1, comma 48, della l. n. 244 del 2007 non costituiscono regimi opzionali concorrenti, ma disciplinano fattispecie differenti, atteso che, nel primo caso, l'opzione in favore dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sui residui valori presenti in bilancio, riconosciuta al contribuente che abbia beneficiario dell'agevolazione, riguarda i disallineamenti derivanti dai maggiori valori iscritti dal conferitario rispetto all'ultimo valore, fiscalmente riconosciuto, iscritto dal conferente, mentre nel secondo caso le differenze tra valori civili iscritti in bilancio e valori fiscali dei cespiti conferiti sono state originate presso il conferente, anche solo in parte, da deduzioni extracontabili risultanti dal quadro EC della dichiarazione dei redditi. Ne consegue che, mentre nel primo caso non vi è alcuna deduzione dal reddito imponibile da recuperare a tassazione, nel secondo trova applicazione, in via prioritaria, il regime dell'imposizione sostitutiva, prevalendo la disciplina prevista per il recupero di tali eccedenze extracontabili operate in esercizi precedenti e rimaste sottratte all'imposizione.

6.13. Imposte ipotecarie e catastali e aliquote agevolate per l'acquisto di beni strumentali.

Come emerso dall'esame di alcune delle disposizioni già illustrate, la disciplina delle imposte ipotecarie e catastali trova in numerosi testi di legge speciali previsioni agevolative.

La S.C. ha esaminato le previsioni contenute nell'art. 35, comma 10-*ter*, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal d.l. 25 giugno 2008 n. 112, conv., con modif., in l. 6 agosto 2008, n. 133.

In particolare, la S.C. ha affermato che la limitazione del beneficio del dimezzamento dell'imposta ipotecaria e catastale per le cessioni di immobili strumentali in favore dei soli fondi di investimento immobiliare chiusi e non anche di quelli aperti, in presenza di situazioni oggettivamente comparabili ai fini in esame, prevista dal predetto art. 35, comma 10-*ter*, si pone in conflitto con l'art. 65 TFUE e la libertà di circolazione dei capitali, cosicché l'esclusione dei fondi aperti dall'agevolazione non può trovare plausibile giustificazione nell'obiettivo di limitare rischi sistemici sul mercato immobiliare, con conseguente necessità di disapplicazione della

norma interna da parte del giudice nazionale (Sez. T, n. 28595/2022, Stalla, Rv. 666046-01).

Sez. T, n. 01802/2019, d'Oriano, Rv. 652323-01, ha chiarito che, ai fini dell'applicazione delle aliquote ridotte previste dall'articolo sopra riportato, occorre non solo che il bene oggetto di cessione sia strumentale ed appartenga ad uno dei soggetti ivi indicati ma anche che detta cessione rientri nell'ambito di un'operazione di *leasing* finanziario. In motivazione, la S.C. ha evidenziato che la norma richiede chiaramente, ai fini dell'applicazione delle aliquote ridotte, l'esistenza di requisiti soggettivi e oggettivi, ed in particolare, sotto quest'ultimo profilo (secondo quanto si evince dall'inciso «*limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria*»), che la cessione abbia ad oggetto beni immobili strumentali nell'ambito di una operazione di *leasing* finanziario, inequivocamente riferita a tutti i soggetti indicati nella norma quali possibili fruitori dell'agevolazione.

Tale interpretazione, ha evidenziato la S.C., risulta coerente con la *ratio* della disposizione agevolativa, che è quella di assicurare una equiparazione fiscale tra le scelte aziendali di investimento - di acquisizione diretta dei beni strumentali in proprietà o tramite contratti di locazione finanziaria - evitando così che il ricorso allo strumento del *leasing* si presenti, nel complesso, maggiormente oneroso sul piano fiscale, dovendo scontare una doppia imposizione (al momento dell'acquisto del bene da parte della società di *leasing* e al momento dell'eventuale riscatto del bene ad opera dell'utilizzatore).

In continuità con tale pronuncia, Sez. T, n. 14187/2019, Billi, Rv. 654006-01, ha ribadito che la riduzione dell'aliquota prevista dall'art. 35, comma 10-*ter*, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, opera limitatamente all'acquisto e al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria e si fonda sull'unitarietà dell'operazione negoziale, consistente nell'acquisto di un immobile strumentale da concedere in *leasing* e nel successivo riscatto da parte dell'utilizzatore, ove i negozi collegati usufruiscono di una tassazione agevolata perché le imposte vengono ripartite tra i due momenti dell'unica operazione.

Si è precisato che, in tema di agevolazioni per le aree svantaggiate, per evitare la decadenza dal beneficio del credito d'imposta per nuovi investimenti, previsto dall'art. 8 della l. n. 388 del 2000, non è sufficiente l'acquisto di beni strumentali all'esercizio dell'impresa, che siano nuovi e fiscalmente ammortizzabili, ma occorre altresì che, entro due anni dalla loro acquisizione o ultimazione, entrino in funzione mediante l'effettivo inserimento nel ciclo produttivo, senza alcuna distinzione tra beni mobili e immobili, poiché la norma antielusiva ricollega l'agevolazione all'impiego del bene acquisito nel ciclo produttivo, ma tiene anche conto che potrebbe

essere necessario un lasso di tempo per predisporre l'utilizzo del bene stesso nel ciclo produttivo esistente (**Sez. T, n. 26938/2022, Lume, Rv. 665816-01**).

6.14. Le esenzioni riguardanti gli interessi delle obbligazioni pubbliche.

L'art. 31 del d.P.R. n. 601 del 1973 ha previsto l'esenzione dall'IRPEF, dall'IRPEG e dall'imposta locale sui redditi per gli interessi, i premi e gli altri frutti dei titoli del debito pubblico, dei buoni postali di risparmio, delle cartelle di credito comunale e provinciale emesse dalla Cassa depositi e prestiti e delle altre obbligazioni e titoli similari emessi da Amministrazioni statali, anche con ordinamento autonomo, da Regioni, Provincie e Comuni e da Enti pubblici istituiti esclusivamente per l'adempimento di funzioni statali o per l'esercizio diretto di servizi pubblici in regime di monopolio.

In proposito, Sez. T, n. 08514/2019, Giudicepietro, Rv. 653346-01, ha affermato che gli interessi legali previsti dall'art. 1 della l. 12 agosto 1993, n. 313 sui titoli di Stato al portatore sottratti, smarriti o distrutti, non sono equiparabili a quelli di cui all'art. 31 del d.P.R. n. 601 del 1973, scaturenti direttamente dagli investimenti in titoli di Stato, aventi natura diversa e ricollegati al verificarsi di presupposti differenti, né è possibile l'estensione, in favore dei primi, del regime di esenzione stabilito per questi ultimi, attesa la natura eccezionale del trattamento tributario agevolativo, insuscettibile di applicazione analogica, con conseguente, ordinario assoggettamento degli stessi al regime giuridico ordinario di tassazione dei redditi di capitale.

6.15. Le esenzioni per gli atti relativi allo scioglimento o alla cessazione degli effetti civili del matrimonio.

In virtù dell'art. 19 della l. 6 marzo 1987, n. 74, tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e ai procedimenti, anche esecutivi e cautelari, diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della l. 1° dicembre 1970, n. 898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa.

Com'è noto, con sentenza n. 176 del 1992, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo menzionato, in relazione agli artt. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635, e 1 della Tariffa allegata allo stesso

d.P.R., nella parte in cui non comprende, nell'esenzione dal tributo, anche le iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel giudizio di separazione.

Con sentenza n. 154 del 1999, la stessa Corte cost. ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del medesimo articolo, nella parte in cui non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi. Sez. T, n. 20956/2022, De Masi, Rv. 665066-01, ha precisato che, in tema di decadenza dai benefici "prima casa", la predetta declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 19 della l. n. 74 del 1987 ad opera della sentenza della Corte cost. n. 154 del 1999 riguarda i soli soggetti astretti dal vincolo coniugale che abbiano intrapreso il procedimento previsto dalla legge per definire materie e questioni attinenti al loro rapporto di coniugio e non si può estendere analogicamente alle ipotesi di crisi delle convivenze di fatto, stante la diversità dei presupposti delle due fattispecie e l'inesistenza di disposizioni legislative di equiparazione delle medesime ai fini fiscali.

Sempre in ordine alla perimetrazione dell'ambito operativo dell'esenzione *ex* art. 19 l. n. 74 del 1987, Sez. T, n. 3074/2021, Balsamo, Rv. 660469-01, ha chiarito che in tema di imposta di registro sugli atti giudiziari, in esito ai procedimenti di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio beneficia del predetto regime di esenzione anche la sentenza di divisione giudiziale della comunione legale dei coniugi, conseguente al mancato raggiungimento di accordi, posto che la ratio dell'agevolazione tributaria risiede nella volontà di favorire le famiglie già indebolite dalla crisi coniugale che addivengono alla complessiva sistemazione dei rapporti patrimoniali dipendenti dalla lite divorzile, né lo scioglimento della comunione insieme ai trasferimenti (mobiliari o immobiliari) costituiscono indice di capacità contributiva.

Sez. 1, n. 06522/2019, Caiazzo, Rv. 653629-02, ha di recente ribadito (conf. Sez. T, n. 00860/2014, Sambito, Rv. 629247-01), che l'agevolazione di cui all'art. 19 della l. n. 74 del 1987, riguardante gli atti esecutivi degli accordi intervenuti tra i coniugi, sotto il controllo del giudice, per regolare i rapporti patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale (compresi quelli aventi ad oggetto il riconoscimento o il trasferimento della proprietà, mobiliare o immobiliare, all'uno o all'altro di essi, o in favore dei figli), spetta solo se i soggetti che li pongano in essere siano gli stessi coniugi che hanno concluso i suddetti accordi, e non anche terzi.

Come peraltro affermato da Sez. T, n. 14157/2013, Bruschetta, Rv. 627108-01, l'agevolazione in questione opera con riferimento a tutti i provvedimenti "relativi" al procedimento di cessazione degli effetti civili

del matrimonio, compresi quelli (nella specie, la divisione giudiziale con attribuzione della casa coniugale in proprietà esclusiva al contribuente) pronunciati fuori dallo stesso, purché rivolti a regolare rapporti economici insorti tra i coniugi a cagione della loro lite matrimoniale.

D'altronde, la S.C. ha più volte ribadito che l'art. 19 della l. n. 74 del 1987 deve essere interpretato nel senso che l'esenzione si estende a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio, in modo tale da garantire l'adempimento delle obbligazioni che i coniugi hanno assunto, per conferire un nuovo assetto ai loro interessi economici, anche con atti i cui effetti siano favorevoli ai figli (v., in tal senso, Sez. T, n. 16348/2013, Sambito, Rv. 627198-01 e Sez. T, n. 11458/2005, Meloncello, Rv. 581955-01: fattispecie in cui sono state effettuate cessioni ai figli di beni immobili di uno o di entrambi i coniugi, in attuazione degli accordi intercorsi in sede di separazione personale).

Sez. T, n. 07966/2019, Nonno, Rv. 653055-01, ha espressamente affermato che, non solo il trasferimento da un coniuge all'altro (Sez. T, n. 08104/2017, Zoso, Rv. 643608-01 e Sez. T, n. 13340/2016, Zoso, Rv. 640344-01), ma anche la vendita a terzi del bene, acquistato con le agevolazioni "prima casa", prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto, non comporta la revoca dai benefici fiscali, se tale vendita è stata effettuata in attuazione di accordi raggiunti in sede di separazione o di divorzio, attesa l'operatività dell'art. 19 della l. n. 74 del 1987, nel testo conseguente alla declaratoria d'incostituzionalità (Corte cost. n. 154 del 1999), la cui *ratio* è quella di favorire la complessa sistemazione dei rapporti patrimoniali in occasione della crisi coniugale, senza che derivino ripercussioni fiscali sfavorevoli.

Nella stessa ottica, Sez. T, n. 03074/2021, Balsamo, Rv. 660469-01, ha affermato che, in tema di imposta di registro sugli atti giudiziari, in esito ai procedimenti di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, beneficia del regime di esenzione previsto dall'art. 19 l. n. 74 del 1987 anche la sentenza di divisione giudiziale della comunione legale dei coniugi, conseguente al mancato raggiungimento di accordi, posto che la *ratio* dell'agevolazione tributaria risiede nella volontà di favorire le famiglie già indebolite dalla crisi coniugale che addivengono alla complessiva sistemazione dei rapporti patrimoniali dipendenti dalla lite divorzile, senza che lo scioglimento della comunione insieme ai trasferimenti (mobiliari o immobiliari) costituiscano indice di capacità contributiva.

6.16. Lo "scudo fiscale" al rimpatrio di denaro o di altre attività finanziarie.

Com'è noto, l'art. 12 d.l. 25 settembre 2001, n. 350, conv., con modif., in l. 23 novembre 2001, n. 409, ha previsto in favore dei soggetti fiscalmente residenti in Italia che rimpatrino, attraverso gli intermediari, denaro e altre attività finanziarie detenute fuori del territorio dello Stato senza l'osservanza delle disposizioni di legge vigenti, la possibilità di conseguire gli effetti indicati nel successivo articolo 14, con il versamento di una somma pari al 2,5% dei valori dichiarati, che non è deducibile, né compensabile, ai fini di alcuna imposta, tassa o contributo. Il successivo art. 14 ha, quindi, stabilito che *«1. Salvo quanto stabilito dal comma 7, il rimpatrio delle attività finanziarie effettuato ai sensi dell'articolo 12 e nel rispetto delle modalità di cui all'articolo 13: a) preclude nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento alla data di entrata in vigore del presente decreto, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio …omissis».*

In proposito, Sez. T, n. 34577/2019, Cataldi, Rv. 656734-01, ha precisato che l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento tributario, previsto all'art. 14, comma 1, lett. a), d.l. n. 350 del 2001, ha natura di misura eccezionale di agevolazione per il contribuente, il quale ha, pertanto, l'onere di fornire la prova della ricorrenza dei presupposti. La S.C. ha chiarito che, in tema di esercizio del potere d'imposizione sui capitali c.d. "scudati", l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento tributario, previsto all'art. 14, comma 1, lett. a), del d.l. n. 350 del 2001, opera (con esclusione dell'Iva) quale misura eccezionale di agevolazione per il contribuente, il quale ha l'onere di fornire la prova della ricorrenza dei presupposti; la limitazione normativa dell'inibizione dell'accertamento in riferimento agli «imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio» richiede la dimostrazione di una concreta correlazione oggettiva (quanto meno di compatibilità, se non di immediata derivazione, oltre che cronologica e quantitativa) tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati, nel senso che il reddito non dichiarato, oggetto di accertamento, deve essere collegato alle somme o ai beni emersi a seguito del rimpatrio, restando pertanto escluse dall'efficacia inibente dello "scudo" tutte quelle fattispecie in cui l'accertamento abbia ad oggetto componenti estranei rispetto alle attività "scudate" e con essi non compatibili.

Anche Sez. T, n. 38722/2021, Di Marzio P., Rv. 663099-01, ha evidenziato che il menzionato effetto preclusivo non importa una limitazione oggettiva - che si esaurisce nella mera corrispondenza

quantitativa tra le somme rimpatriate e qualsiasi imponibile oggetto di possibile accertamento, come se l'importo di cui alla dichiarazione riservata possa rappresentare una sorta di franchigia opponibile dal contribuente rispetto a qualunque tipologia di reddito successivamente accertato - poiché la limitazione normativa agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero, e oggetto di rimpatrio, richiede la dimostrazione di una concreta correlazione oggettiva tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati e, pertanto, il reddito non dichiarato, oggetto di accertamento, deve essere collegato alle somme o ai beni emersi a seguito del rimpatrio, attraverso la dimostrazione dell'astratta riconducibilità delle somme rientrate proprio al reddito contestato, il cui onere è posto a carico del contribuente. Il principio è stato ribadito da **Sez. T, n. 30776/2023, Cataldi, Rv. 669735-01,** che ha cassato la sentenza impugnata che, con riferimento all'avviso d'accertamento in materia di Irpef oggetto del contenzioso, si era limitata ad escludere il contestato effetto preclusivo dello "scudo fiscale", opposto dalla contribuente, sulla base della constatazione, astratta ed ovvia, che "l'oggetto dell'accertamento verte su questioni estranee al progetto di regolarizzazione" (ovvero che l'atto impositivo impugnato non contesta anch'esso disponibilità detenute all'estero e non dichiarate nel relativo quadro della dichiarazione), senza effettuare una valutazione di compatibilità tra le somme scudate ed il reddito oggetto dell'accertamento, dunque omettendo di verificare in maniera adeguata se, nel caso concreto, in base ai principi indicati, la contribuente avesse offerto la prova della possibile riconducibilità degli imponibili accertati alle somme oggetto di rimpatrio.

L'art. 13-*bis* d.l. n. 78 del 2009, inserito in sede di conversione dalla legge n. 102 del 2009, ha introdotto il così detto «scudo fiscale ter» volto a consentire l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato, al 31 dicembre 2008, sia mediante rimpatrio, sia mediante regolarizzazione delle attività che il contribuente intendeva mantenere all'estero. Allo scopo di permettere l'emersione, la norma istituiva un'imposta straordinaria su dette attività finanziarie e patrimoniali, detenute fuori del territorio dello Stato, in violazione delle disposizioni del d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge. 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni, recante norme in tema di rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori. Il rimpatrio o la regolarizzazione, in virtù dell'espressa previsione di cui all'art. 13-*bis*, comma 3, d.l. n. 78 del 2009, si perfezionava con il pagamento di detta imposta. I successivi commi 4 e 5 dell'art. 13-*bis* cit., conformavano l'istituto a quanto già disposto in precedenti edizioni di «scudo fiscale», prevedendo analoghi effetti. In

particolare, in ragione del richiamo all'art. 14 d.l. n. 350 del 2001, il rimpatrio o la regolarizzazione delle attività finanziarie, effettuato con le modalità ivi previste, determinava una serie di effetti favorevoli.

In tema di scudo fiscale-ter, **Sez. T, n. 6035/2023, Angarano, Rv. 667090-01,** ha riconosciuto al contribuente il diritto di ripetere quanto versato a titolo di imposta straordinaria per il rimpatrio o la regolarizzazione di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato *ex* art. 13-*bis* del d.l. n. 78 del 2009, ove non abbia beneficiato degli effetti di cui all'art. 14, comma 1, del d.l. n. 350 del 2001 per essere stato già raggiunto, prima della dichiarazione di emersione, da uno degli atti contemplati dall'art. 14, comma 7, del medesimo decreto-legge ed abbia corrisposto quanto dovuto in ragione del successivo avviso di accertamento e dell'atto di irrogazione delle sanzioni.

6.17. Agevolazioni e dazi *antidumping*.

Con riferimento alle numerose agevolazioni previste in materia doganale, si deve senza dubbio menzionare Sez. T, n. 30768/2019, Dinapoli, Rv. 655938-01, ove la S.C. ha ribadito un principio generale già enunciato (Sez. T, n. 14020/2019, Saija, Rv. 654110-01), affermando, in tema di dazi *antidumping*, che la revoca di un'agevolazione determina l'assoggettamento *ex post* delle operazioni di importazione al regime ordinario, sicché è legittimo il recupero *a posteriori* del tributo, in quanto il venir meno di un'agevolazione, in deroga al regime ordinario di tassazione, costituisce rischio normale per l'operatore commerciale ai sensi dell'art. 2 del reg. C.E. n. 268 del 2006. Nella specie, l'esenzione dal dazio *antidumping*, riferita all'importazione dalla Cina di chiusini in ghisa, era stata condizionata all'impegno, assunto dagli operatori economici firmatari, di praticare prezzi minimi all'esportazione, sicché la violazione di tale impegno aveva comportato la revoca dell'agevolazione con effetti *ex tunc*. Nello stesso senso, v. Sez. T, n. 25081/2019, Perrino, Rv. 655720-01.

Sez. T, n. 28668/2019, Chiesi, Rv. 655733-01, ha invece affermato che l'abrogazione delle misure *antidumping* ad opera del reg. (UE) n. 798 del 2016, in quanto frutto di una mera valutazione di opportunità degli organi unionali, non ha effetto retroattivo, come si desume dall'art. 2 e dai considerando n. 13 e 14 del reg. cit., con a conseguenza che non inficia gli atti, le contestazioni e le sanzioni elevate in vigenza del precedente reg. (CE) n. 91 del 2009 (nello stesso senso si è pronunciata Sez. T, n. 25096/2020, Catallozzi, Rv. 659938-01).

Con riferimento alle conseguenze dell'illegittimità dichiarata del regolamento U.E. n. 723 del 2009, v. poi Sez. T, n. 03608/2020, Triscari,

Rv. 656973-01 e Sez. T, n. 16355/2020, Chiesi, Rv. 658553-01, mentre in generale, vedi Sez. T, n. 29649/2019, D'Aquino, Rv. 655746-01.

6.18. Riqualificazione energetica e detrazioni d'imposta.

Com'è noto, l'art. 1, commi 344-347, della già menzionata l. n. 296 del 2006, ha introdotto delle detrazioni di imposta riferite a spese sostenute per interventi di vario genere, funzionali ad una riqualificazione energetica degli ambienti, effettuati entro il 31 dicembre 2007.

In particolare, l'art. 1, comma 344, l. n. 296 del 2006, ha previsto, per le spese relative ad interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti, eseguiti nel rispetto di determinati requisiti, una detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi rimasti a carico del contribuente, fino a un valore massimo della detrazione di € 100.000 euro, da ripartire in tre quote annuali di pari importo.

Proprio con riferimento a tale agevolazione, Sez. T, n. 19815/2019, Guida, Rv. 654854-01, ha ritenuto che il beneficio fiscale sopra descritto, spetti anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa (incluse le società), che abbiano sostenuto spese per l'esecuzione di interventi di risparmio energetico su edifici concessi in locazione a terzi, trattandosi di agevolazione volta a incentivare il miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico a un generalizzato risparmio energetico, come si evince dalla formulazione letterale della suddetta disposizione normativa che, non contemplando limitazioni di carattere soggettivo od oggettivo, prevede una generalizzata operatività della detrazione.

Per le stesse ragioni, Sez. T, n. 29163/2019, Federici, Rv. 655908-01, ha affermato l'applicabilità del medesimo beneficio alle società cooperative, che abbiano sostenuto spese per l'esecuzione di interventi di risparmio energetico su edifici riassegnati ai soci.

Muovendo dalla premessa che la certificazione energetica - nel quadro delle politiche energetiche nazionali e nella direzione di uno sviluppo sostenibile diretto al risparmio energetico e alla produzione di energie pulite - non è un inutile onere burocratico contrario al principio della libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41, comma 1, Cost., ma è un adempimento non particolarmente oneroso e ragionevolmente esigibile in relazione a un dovere di attenersi a uno *standard* di normale diligenza indispensabile per consentire all'organo competente di svolgere eventualmente i controlli che ritenga necessari in merito alla meritevolezza dei lavori in relazione ai limiti previsti dall'art. 41, comma 2, Cost., e quindi in relazione da un lato ai vantaggi ambientali per la collettività con essi conseguiti e dall'altro ai vantaggi fiscali per il contribuente che la legge

ritiene di dover far conseguire a seguito dei predetti vantaggi ambientali, Sez. T, n. 34151/2022, Delli Priscoli, Rv. 666436-01, ha stabilito che l'omessa preventiva comunicazione all'Enea dell'elenco delle spese di riqualificazione energetica, prevista dall'art. 4, comma 1, lett. b) del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 19 febbraio 2007, attuativo del disposto dell'art. 1, comma 349, della l. n. 296 del 2006, è causa di decadenza dal beneficio, in quanto tale adempimento ha lo scopo di impedire eventuali frodi, consentendo di verificare che i lavori, in quanto diretti a salvaguardare l'ambiente risparmiando energia, siano meritevoli dei vantaggi fiscali, così realizzando, in conformità ai principi costituzionali, un ragionevole bilanciamento tra la libertà di iniziativa economica privata, la tutela dell'ambiente e la tutela delle entrate fiscali dello Stato.

La questione della natura decadenziale del termine previsto per la comunicazione all'Enea è stata recentemente oggetto di ulteriore approfondimento in fattispecie in cui il contribuente non aveva omesso, ma ritardato la comunicazione all'ENEA, rispetto al termine previsto dall'art. 4, comma 1-*bis* lett. b) del d.m. 19 febbraio 2007 - emanato in attuazione dell'art. 1, comma 349 della l. 27 dicembre 2006, n. 296, in relazione agli adempimenti da prevedere in relazione alle agevolazioni tributarie per la riqualificazione energetica degli edifici - di novanta giorni dalla fine dei lavori, attraverso il sito Internet indicato, dei dati descrittivi dell'intervento eseguito. **Sez.5, n.**7657/2024, Napolitano L., Rv. 670613-01, ha affermato che l'inosservanza del termine di novanta giorni dalla conclusione dei lavori per l'inoltro della comunicazione all'ENEA, ai sensi dell'art.4 del d.m. del 19 febbraio 2007, non costituisce causa di decadenza dal godimento della detrazione che, in assenza di una espressa previsione normativa (diversamente dalla mancata previa comunicazione al COP dell'Agenzia delle entrate dell'inizio dei lavori di ristrutturazione del fabbricato che trova nella norma primaria (art. 1, comma 3 della l. n. 449/1997), non è evincibile nemmeno da una interpretazione sistematica della disciplina primaria e secondaria in considerazione delle finalità statistiche (di monitoraggio e di valutazione del risparmio energetico) per le quali l'adempimento è prescritto.

7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali.

Occorre prima di tutto richiamare le pronunce relative alle misure di sostegno assunte in favore dei soggetti colpiti da diversi eventi sismici. Posto che le agevolazioni per le vittime di calamità naturali, se erogate ad imprese, possono costituire aiuti di Stato vietati dall'art. 87, § 1, TUE,

vengono infine esaminate le decisioni che, con riferimento a tali tipologie di agevolazioni, hanno affrontato tale argomento.

7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia.

L'art. 9, comma 17, della l. 27 dicembre 2002, n. 289, ha introdotto, per i soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia, individuati ai sensi dell'articolo 3 dell'ord. 21 dicembre 1990 del Ministro per il coordinamento della protezione civile (destinatari dei provvedimenti agevolativi in materia di versamento delle somme dovute a titolo di tributi e contributi), la possibilità di definire in maniera automatica la loro posizione nei confronti dell'Erario relativa agli anni 1990-1992 versando, entro il 16 aprile 2003 (termine poi prorogato), l'intero ammontare dovuto per ciascun tributo a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale ed interessi, diminuito al 10%, con la precisazione che, ove gli importi da versare complessivamente eccedessero la somma di euro 5.000, l'esubero poteva essere versato in un massimo di otto rate semestrali con l'applicazione degli interessi legali a decorrere dal 17 aprile 2003 (termine poi prorogato).

Si è così affermato che in tema di agevolazioni tributarie, l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 consente ai soggetti. colpiti in Sicilia dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, di definire la propria posizione fiscale, relativa agli anni 1990, 1991 e 1992, attraverso il versamento del dieci per cento di quando dovuto, anche a titolo di contributi previdenziali, di talché il restante novanta per cento dell'originario debito previdenziale non può essere considerato una sopravvenienza attiva assoggettabile a tributo, ai sensi dell'art. 88, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, non potendosi configurare una sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi (Sez. T, n. 07281/2022, Di Marzio P., Rv. 664128-01).

L'art. 1, comma 665, della l. 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), ha poi espressamente previsto che, nel caso in cui i soggetti sopra indicati avessero già versato imposte per il triennio 1990-1992 d'importo superiore a quello previsto dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, potessero ottenere il rimborso di quanto pagato in eccesso - con esclusione di quelli che svolgevano attività d'impresa, per i quali l'applicazione dell'agevolazione era stata sospesa nelle more della verifica della compatibilità del beneficio con l'ordinamento dell'Unione europea - sempre che avessero presentato l'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. Il termine di due anni per la presentazione della suddetta istanza è calcolato a decorrere dalla data di

entrata in vigore della l. 28 febbraio 2008, n. 31, di conv. del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248, e cioè dal 1° marzo 2008 (così espressamente Sez. T, n. 29913/2020, Fracanzani, Rv. 660158-01).

Infatti, come precisato da Sez. T, n. 05167/2020, Federici, Rv. 657339-01, l'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014 costituisce una norma di interpretazione autentica.

D'altronde, come spiegato da Sez. 6-T, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-01, ribadendo un orientamento oramai consolidato (cfr. Sez. 6-T, n. 09577/2012, Caracciolo, Rv. 622961-01), anche prima che venisse espressamente disciplinato il rimborso delle imposte versate dall'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, la definizione automatica della posizione fiscale poteva avvenire con due modalità: in favore di chi non aveva ancora pagato, mediante il versamento solo del 10% del dovuto, da effettuarsi entro il 16 marzo 2003; in favore di chi aveva già pagato, attraverso il rimborso del 90% di quanto versato al medesimo titolo. Ciò per effetto dell'intervento normativo, operato già dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, cui va riconosciuto il carattere di *ius superveniens* favorevole al contribuente, tale da rendere quanto già versato *ex post* non dovuto.

È poi intervenuto l'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b)*, del d.l. 20 giugno 2017, n. 91, inserito in sede di conversione dalla l. 3 agosto 2017, n. 123, il quale, oltre a specificare che il diritto al rimborso spetta anche ai titolari di redditi di lavoro dipendente (e ai titolari di redditi equiparati o assimilati a questi ultimi), ha introdotto limiti quantitativi allo stesso, aggiungendo che deve essere erogato, nei limiti della spesa autorizzata. In particolare, ha previsto che, qualora l'ammontare delle richieste avesse superato superare le complessive risorse stanziate, i rimborsi avrebbero dovuto essere effettuati applicando la riduzione percentuale del 50% sulle somme dovute e che, a seguito dell'esaurimento delle risorse stanziate, non si sarebbe dovuto più procedere all'effettuazione di ulteriori rimborsi.

Con specifico riferimento alle sopra descritte modifiche apportate all'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, Sez. 6-T, n. 06213/2018, Luciotti, Rv. 647496-01, ha precisato che, in mancanza di disposizioni transitorie, non incide sui giudizi in corso l'introduzione di limiti quantitativi al procedimento di rimborso da parte della legge sopravvenuta (nella specie, l'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b*, del d.l. n. 91 del 2017), in quanto la stessa non influisce sul titolo del diritto alla ripetizione, che si forma nel relativo processo, ma esclusivamente sull'esecuzione del medesimo, delineandosi come un *posterius* rispetto al giudizio sulla spettanza o meno del rimborso.

Tale principio è stato confermato da Sez. 6-T, n. 04570/2020, Luciotti, Rv. 657315-01, ove la S.C. ha anche ritenuto che tale modifica,

attesa la mancanza di disposizioni transitorie, opera con efficacia limitata ai procedimenti instaurati dopo la sua entrata in vigore, trattandosi di legge sopravvenuta che delinea un diverso procedimento amministrativo di rimborso.

Nella stessa ottica, Sez. 6-T, n. 28108/2021, Lo Sardo, Rv. 662460-01 ha affermato che i limiti quantitativi introdotti dall'art. 16-*octies* d.l. n. 91 del 2017 si applicano ai giudizi esecutivi instaurati dopo la relativa entrata in vigore, aggiungendo che è indifferente che il titolo esecutivo derivi da un accertamento in via amministrativa compiuto dall'amministrazione fiscale o dal passaggio in giudicato della sentenza resa all'esito dell'instaurazione del giudizio di accertamento del diritto alla ripetizione della maggiore imposta versata.

Nessuna questione interpretativa ha, invece, posto la specificazione, inserita dall'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b)*, del d.l. n. 91 del 2017, relativa alla spettanza del rimborso anche in favore dei percettori di reddito da lavoro dipendente (o a questi ultimi assimilati o equiparati), considerato che la giurisprudenza era già da tempo concorde nell'affermare la legittimazione a fare richiesta di tale rimborso (e ad impugnare l'eventuale rifiuto) non solo in capo al soggetto che aveva effettuato il versamento (cd. sostituto d'imposta), ma anche a colui che aveva percepito le somme assoggettate a ritenuta (cd. sostituito d'imposta), essendo quest'ultimo il beneficiario diretto del provvedimento agevolativo (v. Sez. T, n. 17472/2017, Iannello, Rv. 644905-01 e Sez. 6-T, n. 29039/2017, Carbone, Rv. 646972-01).

Ad ulteriore conferma di tale orientamento è intervenuta Sez. 6-T, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-02, la quale ha affermato che, per quanto riguarda le misure agevolative in esame - come poi confermato dall'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, nel testo novellato dall'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b)*, della l. n. 123 del 2017, di conv., con modificazioni, del d.l. n. 91 del 2017 - anche il percettore di reddito da lavoro dipendente può esercitare il diritto al rimborso delle somme indebitamente ritenute alla fonte e versate dal datore di lavoro, in virtù della regola generale enunciata dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, che legittima alla presentazione della relativa richiesta anche il cd. sostituito, quale effettivo beneficiario del provvedimento agevolativo.

Sez. T, n. 05498/2020, D'Angiolella, Rv. 657366-01, ha invece ritenuto che la domanda di rimborso in questione possa essere proposta soltanto dal soggetto passivo in senso sostanziale, unico legittimato, e non anche dal sostituto d'imposta, come avallato dal legislatore con l. n. 123 del 2017, trattandosi di sanatoria volta a indennizzare i soggetti coinvolti in eventi calamitosi.

È opportuno sin da ora evidenziare che, come *infra* illustrato, l'agevolazione in esame non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, intesa in senso euro unitario, costituendo un aiuto di Stato illegittimo, e neppure opera in materia di IVA, perché si pone in contrasto con il principio di neutralità fiscale e non garantisce la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel territorio italiano (così, da ultimo, Sez. T, n. 30927/2019, Nonno, Rv. 656022-01, ove è precisato che spetta al giudice di merito valutare se nella singola fattispecie ricorra l'ipotesi di aiuto individuale; v. anche Sez. T, n. 19577/2018, Nonno, Rv. 650051-01 e Sez. T, n. 02208/2019, Zoso, Rv. 652369-01, nonché Sez. 6-T, n. 17774/2019, Castorina, Rv. 654530-01, con attenzione ai liberi professionisti che svolgano un'attività economica regolamentata da norme nazionali e soggette a precise autorizzazioni, Sez. 6-T, n. 32184/2019, La Torre, Rv. 656474-01, con specifico riferimento all'attività del medico convenzionato con il SSN, e Sez. T, n. 30373/2019, Perinu, Rv. 655934-01, con riguardo all'esercizio della professione notarile).

Si consideri che l'art. 138, comma 3, della l. 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria 2001), ha previsto - insieme al differimento dei termini per la regolarizzazione, anche rateale, dei versamenti tributari dovuti dai soggetti colpiti dal sisma in esame - anche un nuovo termine per il recupero dei tributi comunque non pagati, da effettuare mediante iscrizioni a ruolo, da rendere esecutivi entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla scadenza dell'ultima rata.

Sez. T, n. 33116/2019, D'Aquino, Rv. 656374-01, ha così precisato che il nuovo termine (decadenziale) per l'esercizio dell'azione impositiva di cui al menzionato art. 138, comma 3, l. n. 388 del 2000 è riferito esclusivamente all'omesso adempimento dei pagamenti dovuti dai soggetti coinvolti nel sisma del 13 e 16 dicembre 1990, come sopra individuati, che abbiano richiesto la regolarizzazione della propria posizione contributiva relativa agli anni 1990, 1991 e 1992, mediante rateazione, senza prevedere una generalizzata proroga del termine per l'esercizio della potestà impositiva (nello stesso senso, v. già Sez. 6-T, n. 07274/2014, Caracciolo, Rv. 629947-01).

Nella stessa linea, Sez. 6-T, n. 04150/2020, Ragonesi, Rv. 657305-01, ha rilevato che l'art. 138, comma 3, della l. n. 388 del 2000, nel consentire ai contribuenti coinvolti nel sisma del 1990 un'ampia rateazione per il versamento dei tributi dovuti, non ha, per ciò solo, prorogato il termine entro cui deve essere emesso dall'ufficio l'atto impositivo e pertanto non può valere a far rivivere obbligazioni tributarie per le quali l'amministrazione fosse decaduta dall'azione di riscossione.

7.2. Le ulteriori misure in favore dei soggetti colpiti dall'eruzione dell'Etna del 2001 e del 2002.

Il d.l. 4 novembre 2002, n. 245, conv., con modif., in l. 27 dicembre 2002, n. 286, ha previsto, in favore dei contribuenti che, alle date del 29 e 31 ottobre 2002 e dell'8 novembre 2002, erano residenti o avevano sede operativa o lavorativa nei territori della provincia di Catania colpiti dall'eruzione dell'Etna, la sospensione dei termini per l'adempimento degli obblighi di natura tributaria, da disporsi con decreto ministeriale, ai sensi dell'art. 9, comma 2, della l. n. 212 del 2000. Tale sospensione è stata poi reiteratamente prorogata.

In proposito, Sez. T, n. 17634/2018, Balsamo, Rv. 649611-01, ha ritenuto che tale sospensione è applicabile ai contribuenti colpiti dagli eventi calamitosi sopra individuati, anche con riferimento all'anno 2001, atteso che il d.m. del 17 maggio 2005, che ne ha disposto la proroga, anche se ha considerato solo la sospensione di cui al precedente decreto ministeriale del 14 novembre 2002 (e non quella dell'ancora più risalente d.m. del 9 agosto 2001), deve essere oggetto di un'interpretazione costituzionalmente orientata, che ne estende l'applicazione ai versamenti sospesi nel 2001, sempre a causa degli stessi eventi, verificatisi tra il mese di luglio 2001 e quello di ottobre 2002, al fine di evitare discriminazioni tra contribuenti interessati alla medesima calamità naturale, non potendo le diversificazioni di regime tributario, specie per periodi di imposta sospesi per i medesimi motivi, risolversi in un'arbitraria discriminazione.

In motivazione, la S.C. ha precisato che, con riferimento ai primi episodi sismici, iniziati nel luglio 2001, era stato emesso il d.m. del 9 agosto 2001, che, all'art. 1, aveva stabilito, in favore dei soggetti interessati dall'emergenza derivante dall'eruzione del vulcano Etna, dettagliatamente individuati, la sospensione degli adempimenti e dei versamenti fiscali dal 13 luglio 2001 fino al 10 dicembre 2001, stabilendo che con d.m. dovessero poi essere stabilite le modalità di ripresa della riscossione delle somme sospese, anche mediante rateizzazione. La stessa S.C. ha evidenziato che il richiamato decreto conteneva la riserva di fornire istruzioni in merito alle modalità di recupero, poi non adottate, sicché l'interpretazione restrittiva del d.l. n. 245 del 2002, conv., con modif., in l. n. 286 del 2002, che escluderebbe da campo di applicazione le sospensioni non richiamate nel d.m. del 14 novembre 2002 condurrebbe, comunque, ad una declaratoria di illegittimità del recupero immediato delle imposte, oltre che una discriminazione di trattamento tra i contribuenti, interessati dal medesimo fenomeno sismico (iniziato nel 2001 e protrattosi per anni), per i quali il termine di pagamento delle imposte scadeva nel periodo compreso tra il 13 luglio e il 10 dicembre 2001, e coloro il cui termine spirava invece in un periodo successivo, in quanto - benché tutti residenti

nei medesimi comuni e colpiti dai medesimi eventi sismici, nonché beneficiari di diversi periodi di sospensione del pagamento delle imposte - si esporrebbero, i primi, al mancato recupero in assenza di decreti attuativi (non colmabile dalle determinazioni dell'Agenzia) e, i secondi, al recupero secondo le modalità disciplinate dal decreto ministeriale del 14 novembre 2002. Una interpretazione costituzionalmente orientata, ha aggiunto la Corte di legittimità, che applica anche alle vittime degli eventi calamitosi verificatisi nel 2001 i benefici fiscali in questione, consente invece di realizzare il principio di certezza delle situazioni giuridiche e di evitare discriminazioni fra soggetti che si trovano nella medesima condizione, posto che diversificazioni di regime tributario, in particolare per periodi di imposta sospesi per i medesimi motivi, devono essere supportate da giustificazioni adeguate e non si devono risolvere in arbitraria discriminazione.

Sempre attraverso una interpretazione ispirata alla Costituzione, si è precisato che in tema di agevolazioni tributarie, la sospensione dei termini di adempimento degli obblighi tributari, ai sensi del combinato disposto dell'art. 4 del d.l. n. 245 del 2002 (conv., con modif., dalla l. n. 286 del 2002) e dell'art. 9, comma 2, della l. n. 212 del 2000, si applica non solo ai residenti ma anche ai soggetti che alla data del 29 e del 31 ottobre 2002 esercitavano la propria attività lavorativa nei Comuni calamitati, in quanto il tenore di tale disciplina e la sua "ratio", che è quella di favorire i contribuenti interessati da eventi eccezionali e imprevedibili, alla stregua di una interpretazione letterale, logica e costituzionalmente orientata, non consente di limitare la portata generale delle agevolazioni da essa previste, introducendo limitazioni soggettive non contemplate (Sez. T, n. 04819/2022, Federici, Rv. 663909-01).

Sez. T, n. 36482/2023, Cataldi, Rv. 669888-01, ha stabilito che all'istanza di rimborso dell'eccedenza d'imposta versata sui redditi relativi agli anni 2002, 2003, 2004 e 2005, formatasi per effetto dell'art. 1, comma 1011, l. n. 296 del 2006, che disponeva la riduzione del 50% di tali imposte per i residenti nei comuni della provincia di Catania colpiti dal sisma e da eventi vulcanici dell'ottobre 2002, si applica il termine di decadenza biennale *ex* art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, a decorrere dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della l. n. 296 del 2006. In motivazione, si richiama il consolidato indirizzo di legittimità secondo cui in tema di rimborso di versamenti effettuati in relazione ad imposte dirette non dovute, la disciplina di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, che prevede la possibilità di presentare la relativa richiesta entro il termine di quarantotto mesi, si applica esclusivamente se tali versamenti non risultavano dovuti fin dall'origine; quando, invece, il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore a quella del pagamento

dell'imposta, è applicabile l'art. 21, comma 2,del d.lgs. n. 546 del 1992, disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema, secondo cui l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione" (Sez. 6 - 5, n.32309/2019, la Torre, Rv. 656467-0 1.

7.3. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise.

L'art. 6, comma 4-*bis*, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, ha previsto che le disposizioni recate dall'art. 3 del d.l. 23 ottobre 2008, n. 162, conv., con modif., in l. 22 dicembre 2008, n. 201, si applicassero a tutti i soggetti residenti o aventi domicilio nei territori maggiormente colpiti dagli eventi sismici del 31 ottobre 2002.

Il richiamato art. 3, comma 2, del d.l. n. 162 del 2008, conv., con modif., in l. n. 201 del 2008, consentiva, al fine di definire la posizione previdenziale e tributaria, la corresponsione dell'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero, per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni ivi indicate, al netto dei versamenti già eseguiti, ridotto al 40%, in centoventi rate mensili di pari importo da versare entro il giorno 16 di ciascun mese a decorrere da gennaio 2009.

La norma, che prevede la possibilità di un pagamento ridotto delle somme dovute e non pagate, nulla dice in ordine alla possibilità di chiedere il rimborso delle somme che invece sono state già pagate per intero.

Nel solco di quanto già riportato, con riguardo all'orientamento della giurisprudenza di legittimità in ordine alle misure previste in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia prima che il legislatore contemplasse espressamente il diritto al rimborso delle somme già pagate per intero, Sez. L, n. 00037/2018, Boghetich, Rv. 646621-01, ha affermato che l'art. 6, comma 4-*bis*, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, nel prevedere la possibilità di definizione della posizione previdenziale e tributaria con il pagamento del 40% del dovuto, ha una *ratio* diversa rispetto a quella che informa in generale i provvedimenti di sanatoria, essendo diretta ad indennizzare i soggetti coinvolti in eventi calamitosi, sicché, in deroga al principio per cui la sanatoria non determina la possibilità di ottenere rimborsi dallo Stato, si deve ritenere, secondo una interpretazione costituzionalmente orientata, che chi ha interamente onorato il carico tributario o previdenziale possa ottenere l'eguale riduzione prevista per chi nulla ha pagato.

In motivazione, la S.C. ha tenuto conto che a tali conclusioni la giurisprudenza è pervenuta anche con riferimento ad analoghe misure agevolative (v., Sez. 6-T, n. 04291/2018, Manzon, cit. ed i precedenti *ivi*

richiamati), evidenziando che, sul tema della sopravvenienza di disposizioni incidenti su obbligazioni pubbliche già perfezionatesi, sopprimendole ovvero riducendole, la Corte cost. aveva già espresso un univoco orientamento conforme a quello appena espresso, ravvisando la non compatibilità costituzionale di una diversa soluzione, sotto il profilo della irragionevolezza, atteso che, altrimenti, si applicherebbe un trattamento deteriore al soggetto che, nel rispetto della normativa previgente, abbia già provveduto all'adempimento, rispetto a chi non abbia invece effettuato alcun pagamento o abbia pagato somme inferiori al dovuto (Corte cost. n. 227 del 2009, n. 320 del 2005, n. 416 del 2000, n. 421 del 1995).

Sez. T, n. 18016/2022, Cortesi, Rv. 664930-01, ha precisato che in tema di agevolazioni tributarie, il termine di cui all'art. 6, comma 4-*bis*, del d.l. n. 185 del 2008, conv. con modif. dalla l. n. 2 del 2009 - assegnato ai contribuenti residenti nelle province di Campobasso e Foggia interessate dal sisma del 31 ottobre 2002 per effettuare gli adempimenti e versamenti tributari - indicato nel 16 giugno 2009 per effetto del provvedimento attuativo del direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 marzo 2009, ha natura perentoria e non ordinatoria, inserendosi tale provvedimento nel contesto di una disciplina agevolatrice, necessariamente soggetta al principio di perentorietà del termine per gli adempimenti fiscali, su cui l'atto dell'amministrazione finanziaria non può incidere.

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

Dopo gli eventi sismici della primavera 2009, il d.m. Economia e Finanze del 9 aprile 2009 sospese i termini relativi ai versamenti tributari scadenti nel periodo fra il 6 aprile ed il 30 novembre 2009 per tutti i soggetti residenti nella provincia di L'Aquila.

Successivamente, l'art. 1, comma 2, del d.l. 28 aprile 2009, n. 39, nell'adottare gli interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici, individuò il più ristretto ambito dei residenti all'interno del "cratere sismico", interessato da eventi calamitosi di maggiore intensità; per questi ultimi, stabilì che le misure di agevolazione sarebbero state attuate con apposita ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri.

Intervenne così l'OPCM 3780 del 6/6/2009, che per prima dispose la sospensione dei versamenti per i residenti all'interno del "cratere sismico" fino al 30/11/2009. Successivamente, l'art. 25, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009 dispose la ripresa dei versamenti a partire da giugno 2010, aggiungendo che le modalità per la relativa effettuazione sarebbero state «stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate». Nel

frattempo, il d.l. 31/5/2010 n. 78, convertito nella l. n. 122/2010, all'art. 39, commi 3-*bis* e 3-*ter*, aveva differito al gennaio 2011, per i comuni interni al "cratere", anche la ripresa degli importi non versati dal 6/4/2009 al 30/6/2010, sempre con 120 rate mensili senza interessi.

Infine, con riferimento agli stessi residenti interni al "cratere", l'art. 33, comma 28, della l. 12.11.2011, n. 183, ha disposto che la ripresa della riscossione avvenga a decorrere dal mese di gennaio 2012, anche qui con delega al direttore dell'Agenzia di disciplinare le modalità dei versamenti, e che «l'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni, al netto dei versamenti già eseguiti, è ridotto al 40 per cento».

L'abbattimento del 60% è stato ricondotto fra le misure di aiuto di Stato ritenute incompatibili con il mercato interno dalla Commissione UE con la decisione n. C (2015) 5549 *final* del 14/08/2015, che il giudice nazionale è tenuto ad attuare anche mediante disapplicazione di norme contrastanti. Sul punto, Sez. T, n. 12858/2022, Cortesi, Rv. 670990-01 ha statuito che le agevolazioni fiscali, previste dall'art. 33, comma 28, della l. n. 183 del 2011, concernenti il sisma verificatosi in Abruzzo nel 2009, sono consentite quali aiuti individuali ove conformi al regolamento "*de minimis*", nei limiti della soglia della irrilevanza e, in difetto, ove siano comunque compatibili con il mercato interno ovvero quali aiuti destinati a compensare i danni causati da una calamità naturale, sempre che sussista un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dalla singola impresa in seguito alla calamità e l'aiuto concesso, presupponendo che il beneficiario abbia sede operativa nell'area colpita dalla calamità naturale al momento dell'evento e che sia evitata una sovracompensazione con la detrazione dell'importo compensato da altre fonti, nonché il rispetto dell'ammontare massimo totale del contributo su un periodo di tre anni dall'erogazione del primo aiuto.

7.5. Le agevolazioni in favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994.

L'art. 4, comma 90, della l. 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004), ha previsto che le disposizioni di cui all'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, sopra illustrate, si applicano anche ai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del mese di novembre 1994, destinatari dei provvedimenti agevolativi in materia di versamento delle somme dovute a titolo di tributi, contributi e premi di cui ai commi 2, 3 e 7-*bis* dell'art. 6 del d.l. 24 novembre 1994, n. 646, conv., con modif., in l. 21 gennaio 1995, n. 22, che possono regolarizzare la propria posizione relativa agli anni 1995, 1996 e 1997, entro il 31 luglio 2004, ovvero secondo le modalità di rateizzazione, previste dal citato comma 17 dell'art. 9 l. n. 289 del 2002.

In proposito, Sez. T, n. 01127/2019, Castorina, Rv. 652513-01, ha affermato che il contribuente che abbia ottemperato integralmente al pagamento dell'obbligazione tributaria, in relazione alla quale poteva fruire dell'agevolazione, ha diritto di ottenere la restituzione di quanto versato in eccesso, sia perché, sotto il profilo testuale, la locuzione «*regolarizzare la propria posizione*», contenuta nella disposizione sopra richiamata, è riferibile anche all'ipotesi in cui il contribuente abbia provveduto al versamento, sia perché, sotto il profilo logico-sistematico, l'unitarietà dell'agevolazione rende irragionevole *ex* art. 3 Cost. ritenere esclusi quanti abbiano già pagato.

7.6. Le agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi.

Com'è noto, l'art. 5-*sexies* del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, conv., con modif., in l. 21 febbraio 2003, n. 27, ha stabilito che il beneficio già previsto in via generale dall'articolo 4, comma 1, della l. n. 383 del 2001 (la detassazione del 50%del reddito d'impresa e da lavoro autonomo, reinvestito in beni strumentali nuovi, su cui v. *supra*) fosse prorogato fino al secondo periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 25 ottobre 2001, limitatamente agli investimenti realizzati fino al 31 luglio 2003 nelle sedi operative di imprese ubicate nei comuni interessati dagli eventi calamitosi dichiarati con i d.p.c.m. del 29 ottobre 2002, del 31 ottobre 2002, dell'8 novembre 2002 e del 29 novembre 2002, in relazione ai quali sono state emanate, entro il 31 dicembre 2002, ordinanze sindacali di sgombero, ovvero ordinanze di interdizione al traffico delle principali vie di accesso al territorio comunale.

Con riferimento a tale misura, Sez. T, n. 06811/2019, Pandolfi, Rv. 653166-01, ha precisato che il riferimento alle ordinanze sindacali di interdizione del traffico deve essere inteso nel senso che l'interdizione può riguardare il territorio comunale nel suo insieme, e non le sole vie di accesso al singolo insediamento produttivo, dovendosi presumere che una sede operativa risenta comunque di danni a seguito di tali limitazioni al traffico veicolare.

8. Agevolazioni per calamità naturali e IVA.

Occorre considerare che, come ribadito da Sez. T, n. 17563/2018, Solaini, Rv. 649639-01, la riduzione dei tributi dovuti da imprese in aree colpite da calamità naturali non è mai applicabile in materia di IVA, atteso che il riconoscimento del diritto al rimborso proporzionale delle somme

già corrisposte, non soddisfacendo il principio di neutralità fiscale e non garantendo la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel territorio italiano, si pone di per sé stesso in contrasto col diritto dell'UE. In tal senso si è peraltro espressamente pronunciata la Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE 15 luglio 2015, C-82/14).

Nello stesso senso si è pronunciata anche Sez. T, n. 19577/2018, Nonno, Rv. 650051-01, ma già Sez. T, n. 18205/2016, Luciotti, Rv. 641051-01 e Sez. T, n. 25278/2015, Cicala, Rv. 638009-01, avevano affermato, con riferimento all'agevolazione di cui all'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, che tale beneficio non opera con riferimento all'IVA, atteso che, nel prevedere in favore delle persone colpite dal terremoto che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa una riduzione del 90% di tale imposta, con riconoscimento del diritto al rimborso in tale proporzione delle somme già corrisposte, non soddisfa il principio di neutralità fiscale e non consente di garantire la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel territorio italiano, ponendosi dunque in contrasto con l'ordinamento comunitario.

9. Contributi alla editoria.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I criteri enunciati qui sopra definiscono la nozione aiuto di Stato come qualunque provvedimento della pubblica amministrazione che prevede un trasferimento di risorse dallo Stato o enti pubblici verso imprese, sia pubbliche che private. Essi consentono di ricondurre alla definizione di aiuto svariate tipologie di misure, con caratteristiche molto diverse tra loro, che, però, si caratterizzano per attribuire direttamente o indirettamente un vantaggio economico alle imprese come, per esempio, la riduzione dei costi, lo sgravio di tassi di interessi, le agevolazioni, una tariffa preferenziale.

La Commissione europea, con la decisione n. 2015/5549/CE, ha stabilito che determinate misure, adottate dal nostro Paese, che hanno ridotto tributi e contributi dovuti da imprese rimaste vittime di calamità naturali (l. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17, e successive modif.

e integrazioni; l. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, e successive modif. e integrazioni; l. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 363, e successive modif. e integrazioni; l. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 1011, e successive modif. e integrazioni; l. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, comma 109, e successive modif. e integrazioni; d.l. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6, commi 4-*bis* e 4-*ter*, conv., con modif., in l. 28 gennaio 2009, n. 2, e successive modif. e integrazioni; l. 12 novembre 2011, n. 183, art. 33, comma 28, e successive modif. e integrazioni), costituiscono aiuti di Stato vietati dall'art. 108, § 3, T.F.U.E. e sono incompatibili con il mercato interno.

Nella stessa decisione è fatta salva l'ipotesi che si tratti di aiuti individuali, che, al momento della concessione, soddisfano le condizioni previste dal reg. U.E. n. 01407/2013 (relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 T.F.U.E. agli aiuti *de minimis*) o dal reg. U.E. n. 717/2014 (relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 T.F.U.E. agli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e dell'acquacoltura), ovvero dai regolamenti che individuano gli aiuti *de minimis*, o che, comunque, al momento della loro concessione, soddisfano le condizioni previste dal regolamento, adottato in applicazione dell'art. 1 del reg. C.E. n. 994/98 (sull'applicazione degli artt. 92 e 93 del trattato che istituisce la Comunità europea - ora artt. 87 e 88 T.U.E. - a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali), o da ogni altro regime di aiuto approvato, ovviamente fino alla concorrenza dell'entità massima consentita.

Secondo la Commissione europea, infatti, una decisione negativa in merito ad un regime di aiuti non pregiudica la possibilità che determinati vantaggi, concessi nel quadro dello stesso regime, non costituiscano di per sé aiuti di Stato, o configurino, interamente o in parte, aiuti compatibili con il mercato interno (ad esempio perché il beneficio individuale è concesso a soggetti che non svolgono un'attività economica, e che pertanto non possono essere considerate imprese, oppure perché il beneficio individuale è in linea con il regolamento *de minimis* o è stato concesso in conformità ad un regime di aiuto approvato o a un regolamento di esenzione).

Ovviamente il giudice nazionale deve dare attuazione alle decisioni della Commissione europea, anche mediante disapplicazione delle norme interne con esse contrastanti (v., tra le tante, Sez. T, n. 22318/2010, Persico, Rv. 615131-01). In particolare, come ribadito da Sez. T, n. 01325/2018, Venegoni, Rv. 646919-01, tali decisioni (nella specie, proprio in tema di aiuti di Stato), ancorché prive dei requisiti della generalità e dell'astrattezza, costituiscono fonte di produzione del diritto e, pertanto, vincolano il giudice nazionale anche nei giudizi pendenti, in quanto *ius superveniens* incidente sul rapporto controverso, tant'è che, laddove detta

disciplina venga adottata nel corso del giudizio di legittimità, e renda necessario procedere ad accertamenti di fatto, incompatibili con la struttura dello stesso, la pronuncia impugnata, se incompatibile con il nuovo regime, deve essere cassata con rinvio.

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

È stato ribadito da **Sez. 1, n. 33680/2023, Scotti, Rv. 669612-01**, che, in tema di aiuti di Stato, la valutazione della compatibilità della misura nazionale di sostegno con il mercato interno rientra nella competenza esclusiva della Commissione, con la conseguenza che al giudice nazionale non è consentito pronunciarsi sul punto, se non nei limiti della verifica fattuale in ordine alla sussistenza di condizioni che esonerino dall'applicazione, alla fattispecie concreta, della relativa disciplina.

Al fine di delimitare l'ambito soggettivo di applicazione della menzionata decisione della Commissione europea, occorre prima di tutto individuare quale sia la definizione di impresa fatta propria dal diritto unionale.

Si deve pertanto richiamare Sez. 6-T, n. 10450/2018, Solaini, Rv. 648403-01, ove la S.C. ha precisato che, in tema di aiuti di Stato, la nozione eurounitaria di impresa include - come confermato dalla normativa europea sull'individuazione del soggetto passivo dell'IVA e da quella che ha interessato la disciplina degli appalti pubblici - qualsiasi entità che eserciti un'attività economica consistente nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato, a prescindere dallo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento della stessa, sicché in tale nozione rientrano anche le libere professioni regolamentate, che si estrinsecano nello svolgimento di prestazioni intellettuali, tecniche e specialistiche.

Sez. 6-T, n. 17774/2019, Castorina, Rv. 654530-01, ha dato applicazione al principio appena richiamato, affermando che, poiché a seguito della decisione della Commissione U.E. del 14 agosto 2015, C (2015) 5549, lo svolgimento di un'attività economica, intesa nel senso sopra indicato, costituisce limite all'applicabilità del beneficio fiscale di cui all'art. 1, comma 665, l. n. 190 del 2014, esso non spetta ai lavoratori libero professionisti che svolgano un'attività economica, regolamentata da norme nazionali e soggette a precise autorizzazioni. E Sez. 6-T, n. 32184/2019, La Torre, Rv. 656474-01, ha chiarito che l'attività svolta dal

medico convenzionato con il SSN deve essere qualificata come libero professionale, con la conseguenza che, al fine della fruibilità o meno dello stesso beneficio, occorre valutare la sussistenza o meno degli ulteriori requisiti previsti per chi svolge un'attività economica. Sez. T, n. 30373/2019, Perinu, Rv. 655934-01, ha poi applicato gli stessi principi allo svolgimento della professione notarile (v. *infra*).

Va, infatti, verificato se, da un punto di vista oggettivo, il beneficio fiscale, che costituisce aiuto di Stato, non sia tra quelli consentiti dal diritto dell'unione.

Sul punto, Sez. 6-T, n. 10450/2018, Solaini, Rv. 648403-02, ha precisato che, in tema di aiuti di Stato, erogati a imprese per calamità naturali, il giudice nazionale è tenuto a verificare se il beneficio individuale sia compatibile con il regolamento *de minimis* applicabile o, in difetto, se ricorrono le condizioni che rendono l'aiuto compatibile con il mercato interno ai sensi dell'art. 107, § 2, lett. *b)*, T.F.U.E. (e cioè che si tratti di aiuto destinato a compensare i danni causati da calamità naturali). Da ciò deriva, secondo la S.C., che il contribuente che voglia fruire del beneficio deve fornire la prova, per il rispetto del limite del *de minimis*, che l'ammontare totale degli aiuti ottenuti nel periodo di tre anni (decorrente dal momento dell'ottenimento del primo aiuto e comprendente qualsiasi aiuto pubblico, accordato sotto qualsiasi forma) non supera la soglia prevista nel regolamento, ovvero, in caso di applicazione dell'ipotesi prevista dall'art. 107, § 2. lett. *b)*, T.F.U.E., di avere avuto la sede operativa nell'area colpita dalla calamità al momento dell'evento ed anche l'assenza di una sovracompensazione dei danni subiti, scorporando dal pregiudizio accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o derivanti da altre forme di aiuto).

La pronuncia è stata adottata con riferimento alle misure stabilite dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia, sopra illustrate.

Nello stesso senso ha statuito Sez. T, n. 02208/2019, Zoso, Rv. 652369-01 e, quindi Sez. T, n. 30927/2019, Nonno, Rv. 656022-01, sempre con riferimento alle disposizioni appena richiamate, ove è precisato che spetta al giudice di merito valutare se nella singola fattispecie ricorra l'ipotesi di aiuto individuale.

Applicazione ai principi enunciati è stata data anche da Sez. T, n. 30373/2019, Perinu, Rv. 655934-01, ove la S.C. ha ribadito che, in considerazione dell'incompatibilità col mercato interno delle misure di aiuto di Stato, l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, recante benefici fiscali in favore delle vittime del sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia, secondo l'interpretazione offerta dalla Commissione U.E. con la decisione del 14 agosto 2015, c-2015/5549, non spetta a chi svolge attività di

impresa, nell'accezione eurounitaria di entità che, indipendentemente dal suo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento, esercita attività economica - consistente nell'offrire sul mercato beni e servizi - e dunque neppure ai contribuenti libero professionisti, anche se svolgenti attività "protette" (nella specie, la professione notarile), salvo che si tratti di benefici individuali conformi al regolamento *de minimis* applicabile o concessi in base ad un regime di aiuti destinati a compensare i danni causati da una calamità naturale, purché il beneficiario abbia sede operativa nell'area colpita al momento dell'evento e sia evitata la sovracompensazione rispetto ai danni subiti. La Corte, in questa sede ha precisato che spetta al contribuente fornire la relativa prova.

In proposito, Sez. 6-T, n. 17199/2019, Luciotti, Rv. 654528-01, ha ritenuto che, ai fini di detta prova, per effetto dello *ius superveniens* costituito dalla decisione della Commissione (UE) 2015/5549 del 14 agosto 2015 e della sua immediata applicabilità, è consentita alle parti l'esibizione di documenti prima non ottenibili ed anche l'accertamento di fatti che non erano in precedenza indispensabili.

A medesime conclusioni, e con gli stessi argomenti, è pervenuta Sez. 6-T, n. 03070/2018, Cirillo E., Rv. 647113-01, con riferimento alle misure introdotte dall'art. 6, commi 4-*bis* e 4-*ter*, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, in favore delle vittime degli eventi sismici che avevano interessato le province di Campobasso e Foggia nell'ottobre 2002.

Anche con riguardo all'agevolazione fiscale, prevista dall'art. 5-*sexies* del d.l. n. 282 del 2002, conv., con modif., in l. n. 27 del 2003, per gli investimenti effettuati in determinati Comuni colpiti da eventi calamitosi nel 2002, Sez. T, n. 24986/2018, Aceto, Rv. 650801-01, ha raggiunto le stesse conclusioni, affermando che tale agevolazione è compatibile con il diritto unionale in tema di aiuti di Stato solo nella misura in cui sia volta a tenere indenni i beneficiari dei danni effettivamente e direttamente subiti da ciascuno di essi a causa di eventi calamitosi, calcolati al netto di eventuali importi ulteriori ricevuti a titolo assicurativo o in forza di altri provvedimenti (con riferimento invece alla ipotesi in cui tale agevolazione non risulti compatibile con il diritto unionale, v. *infra*).

Sez. T, n. 25803/2021, Fasano, Rv. 662240-01, ha poi ribadito (conf. Sez. T, n. 15688/2017, Fasano, Rv. 644696-01) che è illegittima la disapplicazione da parte del giudice nazionale della norma dell'art. 63, comma 1, l. n. 289 del 2002, nella parte in cui, rinnovando il regime di incentivi alle assunzioni, mantiene ferma la disposizione di cui all'art. 7, comma 10, l. n. 388 del 2000, che circoscrive il riconoscimento del credito di imposta nei limiti della regola *de minimis* - e, cioè, nell'importo di € 100.000 nel triennio, quale limite quantitativo al di sotto del quale gli aiuti

di Stato non incorrono nel divieto di cui all'art. 92 (poi 87) Trattato C.E. - sul presupposto che il beneficio in questione non configuri un aiuto di Stato, in quanto il legislatore incorre nella violazione della normativa comunitaria soltanto se concede aiuti di Stato in misura eccedente alla regola *de minimis* e non se circoscrive, nell'ambito dei suoi legittimi poteri discrezionali, benefici fiscali entro soglie predefinite, anche individuate *per relationem* rispetto a norme dell'ordinamento comunitario.

Particolare rilievo assume, in argomento, Sez. 3, n. 22631/2020, Vincenti, Rv. 659242-02, ove infatti è precisato che, in materia di aiuti di Stato illegittimi, non sono nuovi, bensì esistenti (ai sensi dell'art. 88, par. 1 e 2, del Trattato C.E., già art. 93, attuale art. 108 T.F.U.E.) e, quindi, irrilevanti ai fini del giudizio di responsabilità per illecito eurounitario dello Stato-Legislatore, gli aiuti: a) istituiti in uno Stato membro prima dell'entrata in vigore del Trattato C.E.; b) già autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio; c) notificati e rispetto ai quali sia scaduto il termine per l'esame preliminare; d) non notificati e per i quali sia scaduto il termine decennale per il recupero; e) non qualificabili, al tempo della loro adozione, come aiuti e che lo sono divenuti in seguito al processo di completamento del mercato interno, dovendo però escludersi dal novero degli aiuti esistenti le misure di sostegno ad attività già oggetto di un processo di liberalizzazione in forza del diritto comunitario (nella specie, la S.C. ha ritenuto esente da critiche la sentenza che aveva considerato aiuti nuovi quelli erogati al Gruppo Tirrenia dalla l. n. 684 del 1974 nel periodo 1976-1980, in quanto successivi all'entrata del vigore del Trattato e non previamente notificati alla Commissione, oltre che per la piena "liberalizzazione comunitaria" del cabotaggio marittimo, ossia del trasporto marittimo interno agli Stati membri).

La stessa decisione ha evidenziato che, sempre in materia di aiuti di Stato illegittimi, il giudice nazionale - qualora sia chiamato a decidere sulla sussistenza della responsabilità per illecito eurounitario dello Stato-Legislatore per violazione della norma di riferimento, da individuarsi nell'art. 88, par. 3, del Trattato C.E. (già art. 93, attuale art. 108 T.F.U.E.), avente efficacia diretta nell'ordinamento - deve verificare, in successione, se: a) il provvedimento controverso, procurando ai beneficiari un vantaggio mediante risorse pubbliche, costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, par. 1, del Trattato; b) l'aiuto di Stato rientri nella categoria di quelli vietati dall'art. 87, par. 1, del Trattato, in quanto idoneo a falsare la concorrenza e ad incidere sugli scambi fra gli Stati membri; c) il predetto aiuto rientri nella procedura di controllo di cui all'art. 88, par. 3, del Trattato e, quindi, se si tratti di nuovo aiuto e non di un aiuto esistente, che a tale procedura si sottrae, ai sensi del par. 1 del citato art. 88 (così Sez. 3, n. 22631/2020, Vincenti, Rv. 659242-01).

Sez. T, n. 39796/2021, D'Oriano, Rv. 663209-01, ha affermato che il requisito richiesto dall'art. 1, comma 1223, l. n. 296 del 2006 a fini della fruizione del credito d'imposta per l'acquisizione di beni strumentali destinati a strutture produttive ubicate in aree svantaggiate del mezzogiorno d'Italia di cui ai commi da 271 a 279 della medesima disposizione - e consistente nella dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà del richiedente, di non aver ricevuto o, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, aiuti di Stato dichiarati illegali dalla Commissione europea - è compatibile con l'art. 108 T.U.E., come interpretato dalla Commissione europea con decisione C(2008) 380, e con il principio comunitario di proporzionalità, rientrando nella discrezionalità degli Stati membri individuare requisiti ulteriori e più restrittivi per la concessione di aiuti di Stato, con la conseguenza che è legittimo il provvedimento di diniego fondato sulla mancata produzione di detta dichiarazione.

Inoltre, per Sez. T, n. 16843/2022, Iofrida, Rv. 664875-01, la legge regione Sicilia n. 19 del 2005 - destinata a finanziare per un periodo di più anni e per un importo di euro 20 milioni, il pagamento di un'indennità a favore degli allevatori per l'abbattimento di animali infetti ed il compenso dovuto ai veterinari liberi professionisti, che hanno partecipato alle misure di risanamento - avendo introdotto modifiche sostanziali, non di carattere meramente formale o amministrativo, con l'aumento ad euro 20 milioni della dotazione destinata agli aiuti già autorizzati dalla commissione e di proroga del rifinanziamento, deve ritenersi, ai sensi della pronuncia della Corte di Giustizia del 20.5.2021 (causa C-128/2019), "nuovo aiuto", per il quale è necessaria la previa notifica alla Commissione secondo il modulo di notificazione semplificato, dovendo lo Stato membro astenersi dal darvi esecuzione prima di una decisione definitiva della Commissione, salvo che gli aiuti in questione possano ritenersi rientranti nell'esenzione dall'obbligo di notifica previsto dagli artt. 3 e 26 del Regolamento n. 702 del 2014; ne consegue che, ove non si ravvisino i presupposti di tali speciali esenzioni, la legge deve essere disapplicata, rientrando nel potere-dovere del giudice nazionale conformarsi al diritto comunitario.

Quanto agli aspetti probatori, Sez. 6-T, n. 27053/2022, Di Marzio P., Rv. 665860-01, ha precisato che in materia di contributi pubblici, conseguibili senza che intervenga la violazione della disciplina dell'Unione Europea sugli aiuti di Stato, ed in riferimento al sisma verificatosi in Sicilia nel 1990, un'impresa assoggettata al regime dell'IVA deve rispettare i principi europei anche in relazione a tributi diversi ed è suo onere assicurare la prova del possesso dei requisiti previsti dalla legge per poterne fruire, sia in generale, dimostrando il rispetto della disciplina "*de minimis*", sia in particolare, fornendo la prova dell'esistenza di un nesso chiaro e

diretto tra i danni subiti in seguito alla calamità naturale e l'aiuto di Stato concesso.

In tema di aiuti ccdd. "*de minimis*", **Sez. T, n. 30651/2023, Cortesi, Rv. 669285-01,** ha confermato la regola (espressa dallo stesso art. 3, par. 4, del Regolamento UE n. 1473/2013) secondo cui i requisiti per l'ottenimento del contributo individuale devono sussistere al momento della sua concessione, ancorché l'erogazione avvenga solo in un momento successivo, con la conseguenza che qualora il beneficio non possa essere ottenuto al momento della sua concessione per superamento della soglia, è irrilevante che il contribuente, nel corso del giudizio, abbia ridotto l'ammontare dell'importo chiesto a rimborso entro i limiti previsti. Gli aiuti individuali, infatti, giustificano una deroga al divieto degli aiuti di Stato solo ove si mantengano sotto la soglia stabilita, cosicché, in caso di superamento, tale divieto, che involge l'intera somma, riacquista pieno vigore, con conseguente necessità di recupero della stessa. In motivazione, è stato evidenziato che le disposizioni relative al regime *de minimis* non possono essere interpretate come se si trattasse di una sorta di franchigia di cui si possa beneficiare sempre, e non invece come una soglia entro la quale si presume che non si possa verificare alcuna alterazione della concorrenza per la pochezza della somma in questione. L'importo stabilito per delimitare il regime *de minimis* serve infatti a tracciare la linea di confine tra gli aiuti che sono incompatibili l'art.107) par. 1 del Trattato istitutivo della UE, e quelli che, proprio perché "minimi", sono ritenuti inidonei ad incidere sul piano della concorrenza e vengono perciò tollerati.

11. Il recupero degli aiuti di Stato.

L'accertamento dell'incompatibilità con il diritto unionale di aiuti di Stato, già percepiti, ha comportato la necessità di disciplinarne la restituzione.

Al riguardo, Sez. T, n. 20173/2022, Cataldi, Rv. 665025-**01**, ha precisato che in tema di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune dalla Commissione U.E., l'azione di ripetizione è soggetta al termine di prescrizione decennale, non trovando applicazione la decadenza, di cui all'art. 25, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 602 del 1973 - nonostante il rinvio dell'art. 24, comma 4, della l. n. 29 del 2006, anche alle norme in materia di riscossione - senza che tale disapplicazione si ponga in contrasto con il principio del legittimo affidamento del contribuente illegittimamente beneficiato, il quale, in mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, cessa di trovarsi in una situazione di incertezza non appena la Commissione dichiari l'incompatibilità dell'aiuto, ordinandone il recupero.

La S.C. ha esaminato la disciplina prevista per la restituzione degli aiuti di Stato, erogati ai sensi del menzionato art. 5-*sexies* del d.l. n. 282 del 2002, conv., con modif., in l. n. 27 del 2003.

In particolare, Sez. T, n. 05434/2018, Locatelli, Rv. 647251-01, ha precisato che, nel caso in cui tali aiuti siano stati concessi a società di persone non soggette ad imposta sui redditi, l'attestazione prevista dall'art. 24, comma 2, della l. 25 gennaio 2006, n. 29, finalizzata a fornire all'Amministrazione gli elementi necessari a individuare l'aiuto fruito, deve essere presentata dai soci, quali unici beneficiari della detassazione del reddito d'impresa, imputato direttamente agli stessi, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986. Sez. T, n. 26477/2020, Giudicepietro, Rv. 659506-01, ha pure precisato che detta attestazione, contenente gli elementi necessari per individuare l'aiuto fruito, da presentare ai sensi dell'art. 24, comma 2, della l. n. 29 del 2006, prescinde dal fatto che il beneficiario abbia il diritto di trattenere l'aiuto o debba, invece, restituirlo in tutto o in parte, come depone la previsione dell'obbligo della sua presentazione anche in caso di autoliquidazione negativa. Da ciò consegue che la sua omessa presentazione soggiace sempre alla sanzione di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 471 del 1997, restando irrilevante quanto previsto dall'art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000, che esclude l'applicazione delle sanzioni nella diversa ipotesi in cui il contribuente si sia conformato alle indicazioni dell'Amministrazione finanziaria.

Ancora sull'agevolazione prevista dall' art. 5-*sexies* del d.l. n. 282 del 2002, e con riferimento al caso in cui risulti incompatibile con il diritto dell'Unione, Sez. T, n. 21080/2018, D'Orazio, Rv. 649974-01, ha chiarito che il termine bimestrale per le restituzioni, indicato dall'art. 5, comma 5, della decisione n. 2005/315/CE, recepito dall'art. 24 della l. n. 29 del 2006, non ha natura perentoria, sicché il mancato rispetto dello stesso può assumere rilievo solo nell'ambito di un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione europea dinanzi alla Corte di Giustizia, in quanto, da un lato, l'art. 15 del reg. C.E. n. 659 del 1999 prevede un termine decennale di prescrizione per il recupero degli aiuti di Stato illegittimamente concessi e, da un altro lato, una differente interpretazione contrasterebbe con il principio di effettività del diritto comunitario.

In generale, con riguardo agli aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune dalla decisione della Commissione europea n. 2003/193/CE - si tratta dei benefici fiscali previsti dall'art. 66, comma 14, del d.l. 30 agosto del 1993, n. 331, conv., con modif., in l. 29 ottobre 1993 n. 427 e dall'art. 3, comma 70, della l. 28 dicembre 1995, n. 549 - l'art. 1 del d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, conv., con modif., in l. 6 aprile 2007, n. 46, ha stabilito che l'Agenzia delle entrate deve procedere al recupero delle imposte non versate mediante comunicazione-ingiunzione. È tuttavia

consentito al beneficiario dimostrare che l'agevolazione della quale ha goduto rientra tra le deroghe al divieto previsto dall'art. 87, § 1, T.U.E., producendo una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, contenente tutte le informazioni relative agli aiuti *de minimis* ricevuti, ma tale dichiarazione deve essere consegnata a mano, o inviata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, entro quindici giorni dalla notifica della comunicazione-ingiunzione.

Sul punto, Sez. T, n. 02218/2018, Esposito, Rv. 646925-01, ha precisato che tale termine, decorrente dalla notifica della comunicazione-ingiunzione, previsto dall'art. 1, comma 10, del d.l. cit., per l'invio della documentazione volta a dimostrare la sussistenza dei presupposti per la deroga al divieto di cui all'art. 87, § 1, T.U.E., ha natura perentoria, in ragione dell'eccezionalità della relativa disciplina derogatoria, rispetto a quella generale. In motivazione si legge che il contribuente può ottenere l'esenzione dal recupero dei benefici concessi, esclusivamente attivando la procedura prevista dalla citata norma. Non assume, pertanto, rilievo, una volta emesso l'atto di recupero, la circostanza che la contribuente, sulla base del d.m. 21 luglio 2006 - relativo alla determinazione dei criteri e delle modalità procedimentali per la corretta valutazione dei casi individuali di non applicazione totale o parziale del recupero degli aiuti di Stato, disposto con decisione della Comunità europea n. 2003/193/CE - abbia in precedenza inoltrato la documentazione probatoria volta a dimostrare la sussistenza delle condizioni di esenzione dal recupero, posto che la disciplina dettata dal citato decreto ministeriale era transitoria, in attesa della definizione dei ricorsi pendenti presso la Corte di giustizia, mentre il comma 11 dell'art. 1 del d.l. n. 10 del 2007 ha abrogato le modalità accertative della ricorrenza dei presupposti per l'esenzione, in precedenza previste.

Particolare rilievo assume, in argomento, Sez. T, n. 24621/2020, Fracanzani, Rv. 659811-01, ove si precisa che, in tema di recupero di aiuti di Stato, la procedura relativa all'azione da porre in essere è assoggettata esclusivamente alle regole di cui all'art. 1, d.l. n. 10 del 2007, conv. in l. n. 46 del 2007, essendo inapplicabile l'ordinaria disciplina in tema di accertamento del reddito imponibile, in quanto la disposizione del decreto citato è stata emanata al fine di assicurare il rispetto, da parte dello Stato italiano, del dovere di procedere al recupero delle agevolazioni usufruite dalle società per azioni a prevalente capitale pubblico istituite per la gestione dei servizi pubblici locali e ritenute incompatibili con il diritto comunitario. Ne consegue che, nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate rettifichi il reddito imponibile ai fini del recupero, non deve emettere l'avviso di accertamento *ex* art. 39, d.P.R. n. 600 del 1973, trovando applicazione la procedura di autoliquidazione di cui l'art. 27, l. n. 62 del

2005, richiamato dall'art. 1, d.l. n. 10 del 2007 ai soli fini della quantificazione delle imposte da restituire, alla quale segue l'ingiunzione di pagamento e, nel caso di mancato versamento delle relative somme, l'iscrizione a ruolo *ex* art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 112 del 1999, sicché, in caso di riscossione coattiva, l'anno di riferimento per il computo dell'aggio va determinato in considerazione del sorgere dell'entrata oggetto di autoliquidazione.

Sez. T, n. 10686/2019, Cataldi, Rv. 653658-01, ha precisato che gli interessi sulle somme da restituire vanno calcolati - ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 10 del 2007, conv. in l. n. 46 del 2007 (sovrapponibile all'art. 24 del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009), ed in virtù del rinvio mobile (e non fisso) al reg. C.E. n. 794 del 2004 della Commissione - su base composta anche quando la decisione, che abbia dichiarato l'incompatibilità dell'aiuto e ne abbia disposto il recupero, sia stata adottata (e notificata allo Stato membro) anteriormente all'entrata in vigore di detto regolamento, con il solo limite, in ossequio ai principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, delle situazioni acquisite ovvero esaurite sotto l'imperio della disciplina previgente, nelle quali, già prima di tale data, l'aiuto sia stato definitivamente recuperato (su base semplice) o l'avviso di accertamento sia stato emesso (v. CGUE 3 settembre 2015, C-89/14).

In tema di aiuti di Stato dichiarati illegittimi con la decisione della Commissione europea n. 193 del 2003, Sez. T, n. 28553/2019, Locatelli, Rv. 655907-01, ha ribadito, con riguardo alla determinazione dei menzionati interessi, che il rinvio operato dall'art. 24, comma 4, d.l. n. 185 del 2008, conv. con modif. in l. n. 2 del 2009, al capo V del reg. C.E. n. 794 del 2004, va inteso come formale ossia mobile (e non sostanziale e fisso), e, quindi, riferito all'art. 11, pt. 3, del cit. reg., come successivamente modificato. Pertanto, qualora la metodologia di calcolo complessivamente prevista dal cit. Capo V risulti più favorevole al contribuente, di essa se ne deve fare applicazione. Qualora invece il nuovo sistema risulti più svantaggioso, l'atto impositivo deve essere confermato nell'entità pretesa dall'Agenzia delle entrate, non essendo consentito al giudice tributario determinare la pretesa impositiva in misura maggiore di quella richiesta dall'Amministrazione, a ciò ostandovi il divieto di ultrapetizione.

Secondo Sez. 1, n. 24040/2019, Mercolino, Rv. 655306-04, infine, in materia di aiuti comunitari nel settore dell'agricoltura opera il disposto dell'art. 3 del Regolamento n. 95/2988/CEE, che fissa in quattro anni il periodo entro il quale si deve procedere al recupero di ogni vantaggio indebitamente percepito a carico del bilancio comunitario (sempre che una norma di settore non preveda un termine più breve, comunque non inferiore ai tre anni), consentendo però a ciascuno Stato di applicare un

termine più lungo che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, è desumibile anche da disposizioni di diritto comune anteriori al menzionato Regolamento, purché prevedibili e proporzionate. Per l'ordinamento italiano ciò avviene con la disciplina dell'azione di ripetizione dell'indebito oggettivo, che, ai sensi dell'art. 2946 c.c., si prescrive nel termine di dieci anni, a cui resta estraneo il disposto dell'art. 28 della l. n. 689 del 1981, che regolamenta esclusivamente la prescrizione delle sanzioni amministrative eventualmente connesse all'indebita percezione degli aiuti.

In tema di rapporto tra aiuti di stato e valore del giudicato nazionale favorevole al riconoscimento, **Sez. T, Sentenza n. 25633 del 01/09/2023, Salemme, Rv. 669002-0 1,** ha affermato il principio per cui il giudicato che riconosca il diritto all'agevolazione in contrasto con l'ordinamento dell'Unione europea è cedevole rispetto alla decisione con cui la Commissione accerti siffatto contrasto, sia quando antecedente sia quando successivo alla decisione con cui la Commissione accerti siffatto contrasto, in quanto, nell'una come nell'altra ipotesi, emesso in violazione della disciplina, cogente per gli ordinamenti interni degli Stati membri, che attribuisce all'esclusiva competenza della Commissione la valutazione della compatibilità con il mercato comune di misure di aiuto o di un regime di aiuti. Siffatta cedevolezza, tuttavia, non si esplica nel senso di una non consentita modificazione od eliminazione del giudicato come titolo di per se stesso esistente e persistente nell'ordinamento giuridico, ma trova estrinsecazione soltanto sul piano dell'inidoneità di esso a produrre effetti, alla stregua del diritto unionale: pertanto, eventuali questioni riguardanti quest'ultimo profilo, con particolare riguardo alla ostatività o meno del giudicato al recupero dell'agevolazione illegittima ed "a fortiori" alla suscettibilità o meno di esso a fondare l'esecuzione, possono essere discusse soltanto in sede di ottemperanza.

La S.C., pur rigettando il ricorso dell'Agenzia delle entrate avverso la decisione della CTR Sicilia (che, in giudizio avente ad oggetto il silenzio rifiuto avverso l'istanza di rimborso delle imposte versate negli anni 1990-1991- 1992, aveva accolto l'appello del contribuente ritenendo prevalente il giudicato formatosi sui tributi diversi dall'Iva), ha chiarito che il giudicato cede dinanzi al diritto unionale, preminente anche su di esso, non però nel senso che esso ("a monte") è posto nel nulla dal diritto unionale, bensì nel senso che esso ("a valle") non osta al materiale esperimento del recupero degli aiuti di stato illegittimi secondo il diritto unionale, per l'effetto neppure consentendo "a fortiori" l'esecuzione volta alla soddisfazione coattiva del credito corrispondente a tali aiuti.

PARTE SECONDA

LE IMPOSTE DIRETTE

CAPITOLO I

L'IRPEF

(di Raffaella Maria Gigantesco)

SOMMARIO: 1. IRPEF, residenza fiscale e fonti di reddito. 2. (segue) La dichiarazione. - 3. I redditi da lavoro dipendente. - 4. I redditi di impresa. - 5. I redditi di capitale. - 6. I redditi diversi e le plusvalenze. - 7. I redditi fondiari.

1. IRPEF, residenza fiscale e fonti di reddito.

L'art. 1 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi, d'ora innanzi TUIR) individua il presupposto dell'imposta nel possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6 ovvero: i redditi fondiari; i redditi di capitale; i redditi di lavoro dipendente; i redditi di lavoro autonomo; i redditi di impresa; i redditi diversi. Il reddito complessivo tassabile è determinato come sommatoria di tutti i redditi derivanti dalle varie categorie reddituali di cui all'art. 6 del TUIR, posseduti dal soggetto passivo d'imposta, e cioè dalle persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

Il sistema dell'IRPEF si fonda sull'idea della omnicomprensività del reddito in forza della quale si considerano, quale base imponibile, tutti i redditi della persona fisica, in modo da applicare un identico trattamento tributario a tutte le fonti di reddito. Ciononostante, deve tenersi conto di alcune peculiarità: in primo luogo la differenza tra soggetti residenti e non residenti nello Stato italiano, poiché, come dispone l'art. 3, la base imponibile è formata per i residenti da tutti i redditi ovunque prodotti, al netto degli oneri deducibili, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato. Per cittadini residenti si intendono, come noto, le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile, nonché i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Particolare rilievo assume quindi l'individuazione dei requisiti per evitare la doppia imposizione fiscale sul reddito, secondo le Convenzioni bilaterali eventualmente in vigore. In questo senso nell'anno in rassegna la **Sez. T, n. 27278/2023, Giudicepietro, Rv. 669045-01** ha affermato che, alla luce dell'art. 15, par. 1, della Convenzione Italia-Germania, per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa bisogna avere riguardo al luogo in cui il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato in tema di imposte sui redditi di lavoro dipendente. Sullo stesso argomento vale osservare la peculiarità della Convenzione tra Italia e Paesi Bassi, laddove **Sez. T, n. 30900/2023, Crivelli, Rv. 669753-01** riconosce che la

produzione dell'attestazione ufficiale delle competenti autorità olandesi è idonea a dare prova della sussistenza di tutte le condizioni previste dall'art. 11 della Convenzione, dando atto della residenza all'estero del contribuente. Nella fattispecie ivi esaminata, la S.C., decidendo nel merito, ha riconosciuto a un cittadino italiano residente in Olanda, il diritto di richiedere la riduzione della ritenuta d'acconto sui pagamenti, avendo in primo grado egli prodotto l'attestazione delle autorità olandesi circa la sussistenza delle condizioni per beneficiare delle riduzioni previste dalla Convenzione. Analogamente, sempre in tema di doppia imposizione internazionale, riguardo alla Convenzione Italia-Svizzera, **Sez. T, n. 30779/2023, Crivelli, Rv. 669719-01,** ha statuito che il certificato di residenza fiscale è idoneo a soddisfare le condizioni previste dall'art. 29, comma 2, della Convenzione, dando atto della residenza in Svizzera del contribuente e dell'assoggettamento del suo reddito e del suo patrimonio alla tassazione nello Stato predetto.

In tema di dividendi distribuiti da società figlia italiana a società madre con sede in territorio UE, secondo **Sez. T, n. 27646/2023, Napolitano L., Rv. 669046-01** l'acquisizione, oltre il termine di cui al comma 3 *ter* dell'art. 27 d.P.R. n. 600 del 1973, della certificazione dell'autorità fiscale dello Stato estero circa la sussistenza del requisito *ex* art. 27-*bis*, comma 1, lett. c, per beneficiare dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte, non preclude il diritto della società madre ad agire per il rimborso della ritenuta, allorché tale certificazione sia idonea a dimostrare la sussistenza del requisito al tempo del pagamento dei dividendi. Al riguardo la sentenza in esame (**Rv. 669046-02**) ha altresì chiarito che, ai fini della prova del requisito di cui allo stesso art. 27-*bis*, comma 1, lett. c, per l'esenzione dalla ritenuta d'imposta di cui al comma 3 è sufficiente che la certificazione ivi prevista attesti l'assoggettabilità di carattere generale della società alle imposte sul reddito nello Stato di residenza, senza fruizione di regimi di esonero e da intendersi soddisfatta indipendentemente da agevolazioni comunque compatibili con la normativa unionale.

Altro importante profilo elaborato nel corso dell'anno è quello relativo ai diritti dei contribuenti residenti in Italia che ivi corrispondano imposte su redditi conseguiti all'estero nell'ambito della cosiddetta "collaborazione volontaria" (*voluntary disclosure*). In linea generale, **Sez. T, n. 02964/2023, Cortesi, Rv. 667069-01** ha chiarito che quantunque la procedura, introdotta dall'art. 1 della l. n. 186 del 2014 mediante l'inserimento, nel testo del decreto legge 28 giugno 1990 n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990 n. 167, degli artt. 5-*quater* e *septies* - si perfezioni nelle forme dell'accertamento con adesione mediante versamento delle somme dovute in base all'invito di cui all'art. 5, comma 1, del decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218, costituisce istituto autonomo e diversamente conformato dal primo, in quanto non presuppone una contestazione dell'Amministrazione, non ha scopo deflattivo e si concretizza nell'esposizione volontaria al Fisco, da parte del contribuente, della propria situazione debitoria, con instaurazione del contraddittorio soltanto eventuale; rispetto all'accertamento con adesione, inoltre, presenta peculiari modalità di versamento delle somme dovute. Nello specifico, e in applicazione dell'art. 14 della direttiva 2003/48/CE, recepito nell'ordinamento italiano dall'art. 10 del d.lgs. 18 aprile 2005 n. 84 (integrante disciplina normativa speciale prevalente su

quella interna) **Sez. T, n. 00738/2023, Giudicepietro, Rv. 667070-01** ha affermato che il contribuente fiscalmente residente in Italia ha diritto al rimborso dell'euroritenuta, pagata all'estero sugli interessi relativi a disponibilità finanziarie detenute su conto corrente presso una banca svizzera, ove abbia aderito alla procedura di "collaborazione volontaria", la quale consente, mediante una dichiarazione confessoria spontanea, di regolarizzare plurimi anni di imposta relativamente a tali interessi, usufruendo di un trattamento sanzionatorio più favorevole. In linea di continuità, **Sez. T, n. 01002/2023, Guida, Rv. 666628-01** ha chiarito che il diritto al rimborso spettante al contribuente per evitare una doppia imposizione della euroritenuta, applicata all'estero da un agente pagatore sui rendimenti delle attività finanziarie detenute nel paese straniero, è subordinato alla condizione che gli stessi redditi oggetto di emersione concorrano alla formazione del reddito complessivo dichiarato in Italia; pertanto, il rimborso non spetta sia in caso di omessa presentazione della dichiarazione fiscale, sia nell'ipotesi di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

Oltre alla residenza fiscale, ai fini dell'IRPEF deve tenersi conto della differente natura dei redditi delle persone fisiche che sono sottoposti a imposizione. Un caso di particolare interesse è quello relativo ai redditi provenienti da attività illecite, per i quali rilevano i nessi tra procedimento penale e contenzioso tributario introdotti dall'art. 8, comma 1, del d.l. 2 marzo 2012 n. 16, convertito dalla l. 26 aprile 2012 n. 44, la quale ha novellato l'art. 14, comma 4-*bis*, della l. n. 537 del 1993. Al riguardo, **Sez. T, n. 09518/2023, Giudicepietro, Rv. 667665-01** ha statuito che la definizione della pretesa tributaria mediante conciliazione giudiziale, non comportando la definitività dell'atto impositivo, non preclude al contribuente il diritto al rimborso della maggiore imposta versata, qualora un successivo giudicato penale escluda la sussistenza del reato, dal quale sia derivata la non deducibilità dei costi utilizzati per la sua commissione, anche in relazione a fatti precedenti all'entrata in vigore dell'art. 14, comma 4-*bis*, nella nuova formulazione. D'altro canto, **Sez. T, n. 08133/2023, Gori, Rv. 667095-01** in merito all'applicazione dello *ius superveniens* introdotto dal citato art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, ne ha sancito l'estensione anche a rapporti antecedenti al d.l. ove non ancora esauriti, escludendola nei giudizi in corso indiscriminatamente, dovendo essere coordinata con i principi che regolano l'onere della tempestiva introduzione della questione nel ricorso introduttivo, dell'impugnazione e delle relative preclusioni, con la conseguenza che la sua operatività trova ostacolo nel giudicato interno formatosi in relazioni alle questioni, sulla decisione delle quali avrebbe dovuto incidere la normativa sopravvenuta, e nella conseguente inesistenza di controversie in atto sui relativi punti.

2. (segue) La dichiarazione.

Nell'anno in rassegna si evidenziano altresì alcune pronunce di interesse sul tema della dichiarazione dei redditi.

In continuità con quanto già espresso in Sez. T, n. 16977 del 2019 (Rv. 654391-01), la Sez. T, **n. 28064/2023, Macagno, Rv. 669243-01** ha stabilito che in tema di

imposte sul reddito delle persone giuridiche, l'esercizio della facoltà di opzione riservata al contribuente dall'art. 102 (ora 84) del d.P.R. n. 917 del 1986 di utilizzare le perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto di dichiarazione, ovvero di utilizzarle a scomputo dei redditi futuri, costituisce manifestazione di volontà negoziale e non mera dichiarazione di scienza, con la conseguenza che non può essere oggetto di ritrattazione, nella parte in cui è manifestata la suddetta facoltà di opzione. In caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi in danno del contribuente, la dichiarazione integrativa per la loro correzione va presentata, ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis*, d.P.R. n. 322 del 1998, non oltre il termine di presentazione di quella riguardante il periodo di imposta successivo, portando in compensazione il credito eventualmente risultante, mentre, in caso di avvenuto pagamento di somme maggiori rispetto a quelle dovute, il contribuente, indipendentemente dal rispetto del suddetto termine, può in ogni caso opporsi, in sede contenziosa, alla maggior pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, senza però poter opporre in compensazione tali somme, e può chiederne il rimborso entro il termine di quarantotto mesi dal versamento, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, in forza dei principi enunciati in **Sez. T, n. 15211/2023, Lume, Rv. 667888-01**.

In tema di valutazione della tempestività della dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente per il tramite di una banca convenzionata o di un ufficio di Poste Italiane S.p.A., non si rinvengono precedenti rispetto alla fattispecie considerata da **Sez. T, n. 10086/2023, Salemme, Rv. 667717-01**: partendo - come si legge in motivazione - « dal principio in forza del quale la scissione dei termini è principio esteso dalla giurisprudenza di legittimità anche alla notificazione degli atti di imposizione tributaria - come ricordato da Sez. U, n. 40453 del 17/12/2021, in motivazione, par. 8.8 - solo in ragione dell' "espresso richiamo" dell'art. 60 d.P.R. n. 600 del 1973 "alle norme processuali civili in materia di notificazioni" - ha ricordato che la fattispecie della presentazione della dichiarazione mediante consegna ad un ufficio bancario o postale è palesemente diversa sia da quella della notificazione e, viepiù, da quella della mera spedizione di un piego raccomandato a mezzo del servizio postale, concludendo per l'effetto che il termine per la notificazione della cartella di pagamento decorre dalla data della materiale consegna all'ufficio bancario o postale, poiché essa coincide con la presentazione, essendo irrilevante l'eventuale ritardo nella trasmissione della dichiarazione all'amministrazione, dovendosi garantire l'insopprimibile interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni, a fronte dell'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari ».

3. I redditi da lavoro dipendente.

L'art. 49 del TUIR qualifica come redditi da lavoro dipendente «quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul

lavoro». Al comma 2, chiarisce, inoltre, che costituiscono redditi di lavoro dipendente le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati, nonché le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, c.p.c. e cioè il maggior danno liquidato dal giudice in relazione al riconoscimento di un credito di lavoro.

Il legislatore ha preso dunque in considerazione la retribuzione che il lavoratore consegue quale corrispettivo della propria prestazione fornita alle dipendenze altrui, cioè con vincolo di subordinazione, nonché le pensioni, atteso che esse sono comunque collegate al pregresso rapporto di lavoro. Al fine di determinare il reddito da lavoro dipendente da sottoporre a prelievo si applica il principio di onnicomprensività, nel senso che costituiscono redditi da lavoro dipendente tutte le somme e i valori qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali in relazione al rapporto di lavoro (art. 51 TUIR).

Tra le questioni maggiormente sollevate emergono quelle relative agli emolumenti assimilati, con diverse misure e modalità, al reddito da lavoro dipendente, e alle correlate modalità impositive. In affinamento di continuità con la giurisprudenza precedente, Sez. T, n. 03581/2020 (Rv. 657381-01) relativa alla diversa fattispecie dei compensi corrisposti ai giudici tributari, la **Sez. T, n. 15071/2023, Fracanzani, Rv. 667887-01**, in tema di indennità di vigilanza di scalo spettante ad agenti della Polizia ferroviaria asseritamente assoggettata a tassazione separata invece che ordinaria, ha rigettato il ricorso affermando che non sono soggette a tassazione separata le somme maturate in un determinato anno ed erogate nell'anno successivo, purché entro un termine considerato congruo, o perché necessario al calcolo del compenso maturato o perché, nell'ipotesi di convenzioni disciplinanti la singola voce aggiuntiva, pattuito tra le parti in autonomia contrattuale, la quale integra la norma e costituisce presupposto del successivo inquadramento fiscale. In tema di assegni straordinari erogati dal fondo di solidarietà per il sostegno del reddito, dell'occupazione, della riconversione e riqualificazione professionale del personale addetto al servizio di riscossione dei tributi erariali, costituisce elemento di novità **Sez. T, n. 15728/2023, Esposito, Rv. 668230-01**, laddove statuisce che il favorevole regime della tassazione separata può trovare applicazione unicamente nei riguardi del personale addetto all'attività di raccolta e distribuzione del credito presso il pubblico, come previsto dal d.m. n. 258 del 2000, attuativo della disciplina transitoria di cui all'art. 59, comma 3, della l. n. 449 del 1997, e non anche al personale addetto al servizio di riscossione dei tributi, assoggettato alla diversa disciplina prevista dal d.m. n. 375 del 2003. La fattispecie vedeva il ricorrente per Cassazione dipendente di un istituto bancario, il quale aveva ricoperto mansioni di riscossione di crediti erariali e per questo motivo era stato ammesso a beneficiare del fondo istituito per gli addetti al settore giusto d.m. n. 375/2003 e non del differente fondo previsto per i lavoratori svolgenti mansioni afferenti al settore creditizio di cui al d.m. n. 258/2000.

La S.C. è tornata a pronunciarsi in tema di assegno di mantenimento versato all'ex coniuge, confermandone la deducibilità dal reddito del soggetto che lo eroga, e la natura di reddito imponibile IRPEF per il coniuge percipiente.

In particolare, **Sez. T, n. 03485/2023, Fracanzani, Rv. 667039-01** ha chiarito che le somme percepite in un'unica soluzione a titolo di arretrati, a seguito di

rivalutazione disposta per ordine del giudice, sono soggette a tassazione separata, non essendo equiparabili ai versamenti in unica soluzione volti ad assolvere e liquidare l'onere di mantenimento.

Nell'anno in rassegna la Corte si è pronunciata in ordine a diversi aspetti - lavoristico, previdenziale e fiscale - concernenti la magistratura onoraria, attinta da successive riforme legislative che, allo stato, non ne hanno complessivamente ridefinito la disciplina applicabile.

L'urgenza di offrire una risposta alle pressanti esigenze di stabilità dei magistrati in servizio, accreditate dal preannunzio di una procedura di infrazione della C.E., ha indotto il legislatore ad un intervento nella legge di bilancio del 2021 (art. 1 commi dal 629 al 633 della legge n. 234 del 30 dicembre 2021) che, modificando l'art. 29 del d.lgs. n. 116 del 13 luglio 2017, ha previsto una procedura valutativa per tutti i magistrati già in servizio alla data di entrata in vigore della riforma, funzionale alla loro conferma a tempo indeterminato.

La cd. riforma "Cartabia", limitandosi al pur rilevante aspetto di permanenza in servizio dei magistrati onorari, ne ha previsto la conferma sino al settantesimo anno di età, previo superamento di una prova di esame semplificata, consentendo peraltro un'opzione (da esercitare entro trenta giorni dalla comunicazione dell'esito della procedura valutativa) tra un regime di esclusività o meno.

Di qui la conseguente differenziazione di compenso, peraltro corrisposto in misura fissa - con abbandono del precedente regime a "cottimo" - parametrata al trattamento del personale amministrativo giudiziario di Area III). Nonostante l'intervento correttivo, con comunicazione del 15 luglio 2022 la Commissione Europea ha evidenziato violazioni delle direttive in tema di lavoro a tempo determinato, lavoro parziale, orario di lavoro e maternità. Con circolare ministeriale del 31 marzo 2023 è stato dettagliato l'ammontare del compenso (in misura fissa per dodici mensilità) e dell'indennità giudiziaria (spettante ai magistrati onorari confermati in regime di non esclusività in misura dimezzata rispetto agli altri). Le lacune normative anzidette, in particolare relative al regime fiscale, assicurativo e previdenziale dei magistrati onorari confermati, hanno trovato una prima risposta nel d.l. n.75 del 2023 che all'art. 15-*bis* ha offerto una serie di risposte alle istanze della categoria.

Al proposito, in continuità con Sez. T, 18031/2016, Sabato, Rv. 641130-01, nella quale si è affermato che, in tema d'IRPEF, il compenso percepito dai giudici di pace va assoggettato a tassazione, atteso che l'art. 47 (ora 50), comma 1, lett. f), del d.P.R. n. 917 del 1986 assimila ai redditi di lavoro dipendente le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti a tutti coloro che comunque espletano un'attività comportante l'"esercizio di pubbliche funzioni", sicché la natura indennitaria dell'emolumento costituisce il presupposto stesso per l'applicazione della norma, riferita a somme estranee al concetto di reddito di lavoro dipendente in senso stretto, nell'anno in rassegna, la **Sez. T, n. 03157/2023, Angarano, Rv. 667038-01**, ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 13 e 50, comma 3, del Tuir nella parte in cui escludono l'applicabilità ai compensi percepiti dai giudici di pace della detrazione spettante per

i redditi da lavoro dipendente, poiché la retribuzione connessa al rapporto di lavoro subordinato ha, in base alla disciplina costituzionale e ordinaria, presupposti e finalità differenti da quelli del compenso per l'esercizio di pubbliche funzioni e ciò giustifica la diversità del trattamento fiscale. In argomento per completezza espositiva, si richiamano le pronunce della Sez. L., n. 10080/2023, Rv. 667553-01 circa l'esclusione della natura subordinata del rapporto di lavoro dei viceprocuratori onorari (vigente la figura), la pronuncia della Sez. 3, n. 13673/2023, Rv. 667821-01, relativa ai criteri per il riconoscimento dell'indennità prevista dall'art. 11, comma 3, l. n. 374 del 1991, e infine la pronuncia Sez. 1, n. 33502/2023, Rv. 669611-02, relativa ai casi in cui può essere riconosciuto ai giudici onorari il diritto alla duplicazione dell'indennità prevista dall'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 273 del 1989, *ratione temporis* applicabile.

Sempre in tema di redditi da lavoro dipendente, si è posto nella giurisprudenza della Corte, il problema della qualificazione delle somme corrisposte in virtù di rapporti di lavoro subordinato, anche dopo la cessazione dello stesso, e per l'effetto del loro regime impositivo. Al riguardo si segnalano nell'anno in rassegna due pronunce: **Sez. T, n. 19789/2023, Di Marzio, Rv. 668255-01**, che specifica l'applicazione dei benefici fiscali già previsti per i trattamenti pensionistici spettanti alle vittime della criminalità organizzata e del terrorismo anche alle vittime del dovere a decorrere dal 1° gennaio 2017, conformemente all'art. 1, comma 211, della l. n. 232 del 2016 e **Sez. T, n. 16689/2023, Fracanzani, Rv. 668239-01**, laddove si statuisce che il metodo di calcolo del trattamento di fine rapporto, previsto dall'art. 20 della l.r. Sicilia n. 21 del 2003, il quale consente un trattamento fiscale di esenzione al 50% anziché al 26,04% per determinate categorie di dipendenti regionali e per un periodo di tempo limitato, non è manifestamente incostituzionale, in quanto pone una limitazione della disciplina statale a tutela del lavoratore e in misura quantitativamente limitata. Ancora, in caso di indennità di fine rapporto corrisposta in buoni postali fruttiferi con applicazione di un'aliquota d'imposta errata ed eccessiva, la pronuncia **Sez. T, n. 30326/2023, Di Marzio, Rv. 669269-01** chiarisce che il contribuente può proporre istanza di rimborso, *ex* art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data della ritenuta e consegna dei buoni, perché l'amministrazione finanziaria ha manifestato, mediante tale consegna, la propria valutazione definitiva in ordine alle somme spettanti, con trattenuta di quanto dovuto a titolo d'imposta; pertanto, la successiva scelta discrezionale del contribuente, di ripartire nel tempo la riscossione dei titoli, non incide sul termine per l'istanza di rimborso.

Infine, in tema di risarcimento del danno da demansionamento, rileva attirare l'attenzione sul principio di diritto contenuto in **Sez. T, n. 08615/2023, Crivelli, Rv. 667355-01** adottato in applicazione dell'art. 6, comma 2, del TUIR, secondo il quale occorre distinguere fra somme destinate a risarcire il danno inerente al mancato percepimento di un reddito da lavoro - le quali sono soggette alla medesima tassazione della componente di reddito che sono destinate a sostituire - e somme destinate a ristorare il danno non patrimoniale, da impoverimento della capacità professionale, con connessa perdita di *chances*, biologico purché medicalmente accertabile, esistenziale, morale o collegato al pregiudizio all'immagine, che invece devono ritenersi esenti da tassazione; chiarisce l'ordinanza che spetta al contribuente

dimostrare che, nel caso concreto, le somme percepite sono collegate a questa seconda categoria di danni esenti.

4. I redditi d'impresa.

Le norme sul reddito di impresa attengono, essenzialmente, a due profili: alla identificazione della fonte del reddito ed alle modalità di calcolo dello stesso. Ai sensi dell'art. 55 TUIR, in particolare, i redditi di impresa sono quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, intese come quelle di cui all'art. 2195 c.c., esercitate per professione abituale, ancorché non esclusiva, nonché di quelle di cui alle lett. b) e c) dell'art 32 dello stesso TUIR che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa.

Sono poi redditi di impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 TUIR, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

Quanto al secondo profilo in esame, la riforma di cui al d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 ha trasferito all'interno dell'IRES la disciplina di base sulla determinazione del reddito di impresa, che in precedenza si trovava nella parte relativa all'IRPEF, cosicché oggi per una visione complessiva della determinazione del reddito di impresa occorre riferirsi alla disciplina di base sull'IRES, contenuta nel testo unico, in combinazione con alcune norme speciali dettate per le persone fisiche e le società di persone, che si trovano nella disciplina del TUIR in materia di IRPEF.

Nel catalogo delle pronunce pubblicate nel 2023 rilevano alcune pronunce riguardanti l'imposizione sui redditi derivanti dall'attività delle imprese familiari e delle società di persone. In particolare, **Sez. T, n. 33149/2023, Hmeljak, Rv. 669413-01** in materia di impresa familiare, chiarisce che il reddito percepito dal titolare, che è pari al reddito conseguito dall'impresa al netto delle quote di competenza dei familiari collaboratori, costituisce un reddito d'impresa, mentre le quote spettanti ai collaboratori - che non sono contitolari dell'impresa familiare - costituiscono redditi di puro lavoro, non assimilabili a quello di impresa, e devono essere assoggettati all'imposizione nei limiti dei redditi dichiarati dall'imprenditore; ne consegue che, dal punto di vista fiscale, in caso di accertamento di un maggior reddito imprenditoriale, lo stesso deve essere riferito soltanto al titolare dell'impresa - in conformità a quanto già espresso da Sez. T, n. 34222/2019, Condello, Rv. 656645-02 - rimanendo escluso che possa essere attribuito pro quota agli altri familiari collaboratori aventi diritto alla partecipazione agli utili d'impresa.

In tema di società di persone con redditi extracontabili, **Sez. T, n. 29775/2023, Angarano, Rv. 669257-01** affronta il caso del mutamento della

compagine sociale nel corso di un esercizio, a causa dell'esclusione di un socio, stabilendo che per individuare i contribuenti cui devono essere imputati tali redditi, *ex* art. 5 TUIR, deve considerarsi la disciplina di cui all'art. 2287 c.c., secondo la quale la delibera di esclusione nei rapporti tra le parti produce effetti solo decorsi trenta giorni dalla comunicazione al socio escluso, anche ove ne preveda l'esclusione immediata.

Sempre in argomento, circa la qualificazione come sopravvenienza attiva di un debito iscritto senza modifiche in più esercizi successivi, ancorché non pagato e in assenza di un evento oggettivo di cancellazione della posta attiva, **Sez. T, n. 03901/2023, Federici, Rv. 667329-01** ha ribadito che, ai sensi dell'art. 88, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, la qualificazione di sopravvenienza attiva necessita del sopraggiungere di un evento, in un esercizio successivo a quello di imputazione, idoneo ad estinguere con certezza il costo o il debito registrato, non verificandosi quindi con la semplice iscrizione di un debito tra le passività, non ancora assolto negli esercizi successivi. Ne consegue che l'iscrizione in bilancio di una posta passiva, per errore o perché fittizia, non comporta l'iscrizione di una sopravvenienza attiva nell'esercizio in cui l'errore sia stato corretto o la fittizietà sia stata dichiarata o accertata; dovendosi, al contrario, imputare la rettifica all'esercizio in cui l'iscrizione della componente negativa sia avvenuta per errore o per falsità.

Ancora in tema di redditi d'impresa, **Sez. T, n. 10781/2023, Leuzzi, Rv. 667540-01** ha statuito che il criterio discretivo tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza, anche quando la società contribuente nello specifico settore del commercio di prodotti di lusso o di nicchia, disponga di un'utenza di riferimento tendenzialmente ristretta, è rappresentato dagli obiettivi immediatamente perseguiti mediante gli esborsi sostenuti, i quali, per iscriversi alla prima categoria, devono necessariamente rispondere a una finalità promozionale specificamente incentrata sui prodotti e compiuta attraverso un'attività reclamistica e organizzativa direttamente calibrata sulla loro vendita, mentre rientrano tra le seconde i costi di iniziative imperniate sull'ente e orientate a potenziarne, quale patrocinatore o sovvenzionatore di eventi culturali, il grado di conoscenza, l'immagine e il prestigio fra potenziali e selezionati clienti, ancorché da esse possa derivare, collateralmente e di riflesso, un incremento delle vendite dei prodotti. Circa le spese di sponsorizzazione, **Sez. T, n. 04612/2023, Caradonna, Rv. 666917-01** ha chiarito che il regime di cui all'art. 90, comma 8, della l. n. 289 del 2002, nel testo vigente *ratione temporis*, fissa una presunzione assoluta di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese sportive dilettantistiche laddove i corrispettivi erogati siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e sia riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima, consentendo, di conseguenza, di ritenere integralmente deducibili tali spese dal reddito del soggetto sponsor.

Infine, in tema di valutazione delle rimanenze in chiusura d'esercizio, **Sez. T, n. 10773/2023, Salemme, Rv. 667539-01** ha sottolineato come, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il criterio del minore fra il valore di mercato o di possibile realizzo ed il costo specifico (quale costo di acquisto o di produzione), di cui all'art. 92, comma 5, TUIR, non può essere applicato a beni diversi da quelli

raggruppabili in categorie omogenee per natura e per valore ai sensi del comma 1 del medesimo articolo, con particolare riguardo ai beni valorizzati a costi specifici.

5. I redditi di capitale.

I redditi di capitale costituiscono una categoria alla quale il legislatore non attribuisce una definizione autonoma a fini fiscali, provvedendo invece a fornire (art. 44, comma 1, TUIR) una classificazione, adottata dalla dottrina, che consente di individuare due principali, per quanto non onnicomprensivi, gruppi di redditi, l'uno relativo ai proventi derivanti dalla partecipazione in società ed enti, come i dividendi distribuiti dalle società di capitali, e l'altro riferito agli interessi e altri proventi derivanti da mutui e da altre forme di impiego del capitale. L'elencazione legislativa contempla, inoltre, una previsione residuale (art. 44, lett. h, TUIR), avente ad oggetto i proventi derivanti «da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale». Occorre evidenziare che non rientrano nella categoria dei redditi da capitale gli eventuali proventi derivanti dalla differenza tra il costo di titoli ed il ricavo conseguito per effetto della loro negoziazione, ossia le plusvalenze da *capital gain*, ricadenti nei cd. redditi diversi.

Nell'anno in rassegna, la **Sez. T, n. 16595/2023, Angarano, Rv. 668238-01**, riprendendo quanto già affermato in Sez. T, n. 02057 del 2020, Rv. 65678501, in ordine al regime fiscale del credito oggetto di rinuncia operata dal socio nei confronti della società, precipuamente avente ad oggetto interessi maturati su finanziamenti erogati nei confronti di una partecipata, ai sensi degli artt. 88, comma 4-*bis*, 94, comma 6, e 101, comma 5, T.U.I.R. come modificati dall'art. 13 della l. n. 147 del 2015, ha statuito che detta rinuncia non comporta l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare, con applicazione, ai sensi dell'art. 26, comma 5, del d.P.R. n. 600 del 1973, della ritenuta fiscale, cui la società è tenuta quale sostituto d'imposta, avendo le nuove disposizioni rimediato all'asimmetria fiscale o "salto d'imposta" di cui al precedente regime. In tema di fondi comuni di investimento immobiliare, contiene rilevanti elementi di novità, in quanto non si rinvengono precedenti, alla **Sez. T, n. 16921/2023, Di Marzio, Rv. 668240-01**, laddove statuisce che l'imposta sostitutiva, prevista dall'art. 32, comma 4-*bis* del d.l. n. 78 del 2010, conv. dalla l. n. 122 del 2010, non è in contrasto con i principi costituzionali, poiché la finalità perseguita dal legislatore è quella di favorire una partecipazione diffusa, e comunque gestita da operatori istituzionali, ai fondi di investimento immobiliare, al fine di escludere scopi di mero godimento del patrimonio (personale o familiare) dei quotisti conferenti gli immobili al fondo. In motivazione, la S.C. esplicita che la tassazione transitoria non può che colpire l'intera quota posseduta, e non solo la parte di essa che sia frutto di un incremento reddituale. In tal senso depone il chiarissimo tenore letterale della disposizione" e "la sua finalità … di evitare salti di imposta, ovvero la sottrazione ad imposizione di fattispecie non tassabili sulla base della mera applicazione del parametro reddituale … l'effetto che si ottiene attraverso il pagamento di tale imposta è quello di allineare il costo o valore d'acquisto delle quote sia ai fini della determinazione di eventuali plusvalenze da realizzo, sia a quelli

dell'applicazione della ritenuta in occasione della liquidazione definitiva delle quote alla scadenza del fondo … Infatti, il menzionato comma 4-*bis* prevede che il costo di sottoscrizione o di acquisto delle quote è riconosciuto fino a concorrenza dei valori che hanno concorso alla formazione della base imponibile per l'applicazione dell'imposta sostitutiva; e tanto all'evidente scopo di evitare l'ulteriore tassazione dell'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione, per la parte di essa che abbia scontato l'imposta sostitutiva. Il che peraltro rende palese … come il legislatore non abbia omesso di tenere in considerazione il costo di acquisto della quota». Parimenti rilevante a proposito della distinzione, adottata dal legislatore fiscale, degli strumenti finanziari tra azioni e titoli similari ed obbligazioni e titoli similari è **Sez. T, n. 11191/2023, Cataldi, Rv. 667601-01**, che in applicazione dell'art. 44, comma 2, lett. a, TUIR, e anche ai sensi del regime PEX di cui all'art. 87, commi 3 e 5, TUIR, stabilisce che essa si fonda, in primo luogo, sulla remunerazione, la quale se totalmente derivante dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente (o di altra società del gruppo) o dell'affare per il quale i titoli e gli strumenti sono stati emessi, comporta la classificazione dello strumento finanziario come titolo azionario o similare (in caso di strumenti emessi da soggetti non residenti; inoltre, detta remunerazione dev'essere totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente); in via secondaria, qualora la remunerazione del titolo non sia totalmente rappresentata dai predetti risultati economici, lo stesso può essere ricondotto a quelli similari alle obbligazioni in caso di esistenza di un obbligo incondizionato di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella indicata e di assenza di diritti di partecipazione alla gestione dell'impresa. Non constano precedenti della pronuncia in esame.

6. I redditi diversi e le plusvalenze.

Tra i redditi diversi rientrano, in particolare, alcune ipotesi riconducibili alla nozione di plusvalenza, intesa quale differenza positiva tra un valore iniziale ed un valore finale; in ambito tributario, la stessa è espressione di una ricchezza prodotta, ed è perciò oggetto di attenzione da parte del legislatore.

Importanti elementi di novità sono contenuti in **Sez. T, n. 19785/2023, Rv. 668278 - 01**, statuendo che la plusvalenza derivante da risarcimento per occupazione usurpativa di un bene immobile è assoggettata a tassazione, ai sensi dell'art. 11 della l. n. 413 del 1991, ove percepita dopo l'entrata in vigore della legge anzidetta, anche se il bene sia stato trasferito prima del gennaio 1989, mentre non è imponibile se gli atti di trasferimento, quali decreto di esproprio, cessione volontaria o occupazione acquisitiva, siano intervenuti prima del 31 dicembre 1988, ma il pagamento sia intervenuto dopo l'entrata in vigore della l. n. 413 del 1991, a seguito di un ingiustificato ritardo della P.A.. In motivazione è esplicitata la *ratio* della decisione, espressione del potere/dovere della S.C. di dare alle norme l'interpretazione costituzionalmente orientata che ne assicuri piena compatibilità con i principi della CEDU in particolare che incidono sui principi costituzionali: « a) di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione (art. 97 Corte cost.) non potendosi consentire che

lo Stato, sempre inteso quale Stato "apparato", nella sua veste di debitore, possa trarre vantaggio dal proprio inadempimento costituito dall'aver tardato ingiustificatamente (nella fattispecie per ben tre lustri) di corrispondere il conguaglio a seguito di cessione bonaria di beni nell'ambito di una procedura espropriativa; b) degli obblighi internazionali come limite generale di validità della legislazione statale e regionale (art. 117 Corte cost.); c) del giusto processo e della ragionevole durata del processo (art. 111 Corte cost.) dovendosi evitare che il contribuente, già danneggiato dal comportamento dilatorio della P.A., sia costretto a un ulteriore iter giudiziario davanti agli organi sovranazionali la fine di ottenere il risarcimento del danno, quando il medesimo risultato perseguito dall'interessato (c.d. "bene della vita") può essergli riconosciuto in forza di una interpretazione convenzionalmente orientata della normativa nazionale, evitando, tra l'altro, l'eventuale apertura di procedura di infrazione nei confronti dello Stato italiano e ulteriori e aggravi costituiti dalle spese per la difesa in giudizio davanti agli organi sovranazionali e nazionali ».

In caso di rivalutazione di beni *ex* artt. 5 l. n. 448 del 2001 e 11 *quaterdecies* d.l. n. 203 del 2005, **Sez. T, n. 30157/2023, Crivelli, Rv. 669261-01** ribadisce che ove il contribuente, dopo aver versato l'imposta sostitutiva, doni il bene ad un terzo che proceda ad una nuova rivalutazione, versando la relativa imposta, l'avvenuto trasferimento del bene impedisce al donante di ottenere il rimborso delle somme da lui versate in ragione della precedente rivalutazione.

Infine, in tema di imposta sostitutiva per rivalutazione di titoli, **Sez. T, n. 31054/2023, Lenoci, Rv. 669712-01** chiarisce che il diritto al rimborso delle imposte versate in occasione di una prima rivalutazione di partecipazioni azionarie non spetta al donatario degli stessi titoli che abbia proceduto ad una seconda rivalutazione e al versamento dell'imposta, ragguagliata al nuovo valore delle azioni, dal momento che, ai sensi dell'art. 7, comma 2, lett. ee) e ff), del d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011, solo il soggetto che abbia già versato l'imposta relativa alla prima rivalutazione può chiederne il rimborso, ove non si sia avvalso della possibilità di detrarla dal tributo dovuto per una nuova rivalutazione che egli stesso abbia effettuato dei titoli che siano rimasti sempre in suo possesso. Analogamente (**Sez. T, n. 31263/2023, Lenoci, Rv. 669713-01**) ai sensi dell'art. 5 della l. n. 448 del 2001 gli eredi del contribuente che ha effettuato la rivalutazione non hanno diritto al rimborso, allorquando abbiano proceduto ad una seconda rivalutazione e al versamento dell'imposta, posto che non sono divenuti titolari del diritto al rimborso di quanto versato con la prima rivalutazione da parte del *de cuius*, che sorge eventualmente solo a seguito di una seconda rivalutazione operata dallo stesso contribuente che si trovi ancora nel possesso del bene; conseguentemente, gli eredi divengono titolari delle partecipazioni affrancate dal *de cuius* e con la seconda rivalutazione sorge una nuova obbligazione tributaria, che determina un nuovo presupposto impositivo.

7. I redditi fondiari.

I redditi fondiari, secondo quanto prevede l'art. 25 TUIR, sono quelli «inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere

iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano».

Non può essere compreso fra i redditi da fabbricato, ai sensi del vigente art. 26 TUIR, quello derivante dalla locazione di un immobile stipulata da persona non proprietaria, né titolare di altro diritto reale sul bene, in quanto, per espressa previsione di tale norma, la tassazione come reddito fondiario dei canoni locativi presuppone necessariamente che il possesso dell'immobile derivi al locatore esclusivamente dalla proprietà o dalla titolarità di altro diritto reale sul medesimo, così **Sez. T, n. 36488/2023, Cortesi, Rv. 669889-01**. In caso di reddito da locazione derivante da immobile in comproprietà tra due coniugi, **Sez. T, n. 20985/2023, Le Noci, Rv. 671310-01** specifica che, sebbene l'imputazione "pro quota" di esso soggiaccia alla disciplina di cui all'art. 4, comma 1, lett. a, TUIR (trattandosi di cespite sottoposto al regime della comunione dei beni), ove i sottoscrittori del contratto non siano entrambi i comproprietari ma solo uno tra questi, ai fini tributari rileva esclusivamente l'effettivo locatore e percettore del reddito, nel senso che quest'ultimo deve essere imputato per intero a colui che percepisca i frutti derivanti dal rapporto locativo.

CAPITOLO II

IRPEG ED IRES

(di Francesco Graziano)

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Determinazione del reddito e poste deducibili - 3. Consolidato - 4. Operazioni tra società "madre" e "figlia".

1. Introduzione.

In materia di IRPEG ed IRES, va premesso, a fini di inquadramento generale, che l'imposta sul reddito delle società ha sostituito, a seguito della riforma realizzata dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, l'IRPEG, ossia l'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed è entrata in vigore il 1° gennaio 2004.

Appare utile ricordare che, ai sensi dell'art. 73 del TUIR, sono soggetti passivi dell'IRES:

- società di capitali, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- enti pubblici ed enti privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato italiano che hanno, come oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di attività commerciale;
- enti pubblici ed enti privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno come oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- società ed enti di qualsiasi tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

A differenza dell'IRPEF, l'IRES è un'imposta proporzionale.

Sez. T, n. 23150/2022, Cataldi, Rv. 665343-01 ha affermato che l'art. 73, comma 3, TUIR, individua i criteri di collegamento (la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale), paritetici ed alternativi, delle società e degli enti con il territorio dello Stato, la cui ricorrenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, determina la residenza in Italia e l'assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano, a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe.

Di indubbio interesse, nell'anno oggetto di rassegna, è da ritenersi **Sez. T, n. 01544/2023, Cataldi, Rv. 666738-01**, la quale, occupandosi del

fenomeno della cd. "*esterovestizione*", ha chiarito che al fine di accertare se una società estera controllata da una società italiana abbia la sua residenza fiscale in Italia, il concetto di "sede dell'amministrazione" (contrapposto a quello di "sede legale") non può coincidere "sic et simpliciter" col luogo di svolgimento dell'attività di direzione e coordinamento esercitata dalla capogruppo (o comunque dalla controllante), in quanto un effettivo spostamento della sede dell'amministrazione della consociata presso la controllante presuppone che quest'ultima assuma il ruolo di vero e proprio amministratore indiretto della controllata, usurpandone l'impulso imprenditoriale.

2. Determinazione del reddito e poste deducibili.

Di indubbia rilevanza, nell'anno oggetto di rassegna, è stata **Sez. T, n. 30965/2023, Crivelli, Rv. 669754-01**, la quale ha confermato il principio secondo cui, in tema di determinazione del reddito di impresa in ambito IRPEG, l'ente controllante che risulti in perdita fiscale o privo di redditi propri, e sia quindi sprovvisto di una propria "aliquota media", non può invocare l'applicazione dell'aliquota minima del 27%, in relazione alla tassazione dei redditi esteri imputati per trasparenza e prodotti da controllata estera, giacché in tal modo beneficerebbe di un trattamento agevolato non più previsto dopo la novellazione dell'art. 167 del TUIR ad opera dell'art. 1, comma 142, della l. n. 208 del 2015, con conseguente applicazione dell'aliquota ordinaria (Sez. T, n. 10903/2022, Di Marzio, Rv. 664296-01).

Sez. T, n. 00661/2023, Lenoci, Rv. 666599-01 con specifico riguardo alla base imponibile ha chiarito che la cessione di calciatori da una società calcistica ad un'altra nel corso del rapporto (e quindi prima della scadenza del contratto) è un'operazione economica rientrante nello schema della cessione del contratto, avente ad oggetto la cessione del diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione dell'atleta, che è un bene inquadrabile tra i beni immateriali strumentali ammortizzabili, ai sensi dell'art. 68, comma 2, T.U.I.R, suscettibili, come tali, di produrre plusvalenze o minusvalenze, rilevanti ai fini IRES ed IRAP.

Di sicuro interesse risulta anche **Sez. T, n. 08854/2023, Angarano, Rv. 667357-01**, secondo la quale, l'addizionale IRES per il settore energetico (cd. *"Robin tax"*), di cui all'art. 81, comma 16, del d.l. n. 112 del 2008, conv. con modif. dalla l. n. 133 del 2008, è dovuta anche dalle imprese che, pur non svolgendo attività di trasmissione di energia elettrica in senso stretto, hanno la facoltà di cedere a terzi il diritto di accesso alla linea. Nella specie, la S.C., decidendo nel merito, ha statuito che l'addizionale era dovuta da una società, la quale, pur non svolgendo

attività di trasmissione di energia elettrica, aveva la facoltà di cedere a terzi il diritto di transito nell'elettrodotto che era stata incaricata di costruire.

Con riguardo alla "Robin tax", **Sez. T, n. 35566/2023, Cataldi, Rv. 669870-01** ha escluso la fondatezza della questione di legittimità costituzionale, per violazione degli artt. 3, 53 e 24 Cost., dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, d.l. n. 112 del 2008 (conv. con modif., dall'art. 1, comma 1, l. n. 133 del 2008), per la parte in cui si applica ai "rapporti non esauriti", per effetto della sentenza della Corte cost. n. 10 del 2015, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della medesima disposizione soltanto a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di tale sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

Peraltro, **Sez. T, n. 15698/2023, Di Marzio P., Rv. 668229-01** ha precisato che la riduzione dei parametri del volume dei ricavi e del reddito imponibile richiesti per l'applicazione della cd. "Robin Hood Tax", introdotta dal d.l. n. 69 del 2013, che ha comportato l'ampliamento dei soggetti obbligati, ha effetto a decorrere dall'anno d'imposta 2014, in considerazione dell'art. 3 della l. n. 212 del 2000, che, in materia fiscale, esclude l'applicazione retroattiva delle leggi, salvo che sia espressamente prevista, nonché della Relazione illustrativa al provvedimento normativo, che fa riferimento all'aumento del gettito fiscale previsto, con decorrenza dall'anno 2015.

Sez. T, n. 12878/2023, Angarano, Rv. 668083-01 si è occupata anche dell'addizionale IRES prevista, *ex* art. 2 d.l. n. 133 del 2013, per il settore creditizio, finanziario e assicurativo, affermandone la compatibilità con i principi costituzionali e con la normativa europea, non essendo irragionevole, in un periodo di crisi del settore industriale, individuare in capo a tali soggetti uno specifico ed autonomo indice di capacità contributiva tale da giustificare l'ulteriore onere fiscale, poiché rientra nella competenza dei singoli Stati introdurre tale sovraimposta, che non costituisce aiuto di Stato e che, attesa la natura transitoria, non crea discriminazione in favore delle società stabilite in Italia ed operanti in regime di libertà di prestazione dei servizi.

Sez. T, n. 15451/2023, La Torre, Rv. 667878-01, con riguardo alle imprese realizzatrici di impianti fotovoltaici, ha chiarito che l'art. 36 del d.l. n. 124 del 2019, conv. con modif. dalla l. n. 157 del 2019, ha sancito il divieto di cumulo degli incentivi di cui al terzo, quarto e quinto conto energia, con la detassazione per investimenti ambientali prevista dall'art. 6, commi da 13 a 19, della l. n. 388 del 2000 (cd. Tremonti Ambientale); ne consegue che le imprese che si trovino in dette condizioni possono continuare a fruire delle tariffe incentivanti solo rinunciando alla detassazione per investimenti ambientali e provvedendo al pagamento dell'imposta non versata.

Sempre in punto di detassazione, merita di essere segnalata anche **Sez. T, n. 28154/2023, Di Marzio P., Rv. 669245-01**, secondo cui, in tema di IRES, la parziale detassazione di dividendi e proventi assimilati distribuiti da soggetti esteri richiede, *ex* art. 89 TUIR, che tali remunerazioni siano totalmente indeducibili nello Stato estero di residenza dell'ente erogatore, cosicché se quest'ultimo è esente da tassazione nel paese di residenza, come nel caso di gruppo di interesse economico di diritto francese (cd. GIE), la condizione dell'indeducibilità *ex* art. 89 TUIR non è soddisfatta e gli utili trasferiti al "partner" nazionale devono essere interamente attratti a tassazione in Italia, perché concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa quali suoi componenti positivi.

3. Consolidato.

In tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, nell'anno oggetto di rassegna, **Sez. T, n. 04595/2023, Cataldi, Rv. 666825-01**, con riferimento alle perdite relative al periodo di validità dell'opzione per la tassazione di gruppo, integralmente trasferite *"ipso iure"* alla *"fiscal unit"*, ha affermato che la cooperativa consolidante che fruisca di un regime di esenzione dell'utile deve applicare il limite alla rilevanza fiscale delle perdite, di cui all' art. 84, comma 1, primo periodo, TUIR, esclusivamente ai fini del riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili delle società consolidate, ai sensi dell'art. 118, comma 1, primo periodo, TUIR.

4. Operazioni tra società "madre" e "figlia".

Deve essere richiamata, anzitutto, **Sez. T, n. 02635/2023, Fracanzani, Rv. 666916-01** per l'affermazione del principio secondo cui, «Le direttive c.d. madre-figlia (1990/435/CEE e 2011/96/UE) coesistono con le convenzioni bilaterali su modello OCSE, cooperando al medesimo obiettivo fondamentale di prevenire un trattamento deteriore dell'operatore straniero rispetto a quello nazionale: specularmente, l'interpretazione combinata delle due fonti - che non si pongono in regime di alternatività assoluta, residuando margini di accertamento nel caso di specie - non può mai tradursi nel consentire all'operatore straniero un trattamento favorevole che non sarebbe ottenibile da analogo operatore nazionale.». In particolare, con tale pronuncia la S.C. ha accolto il ricorso proposto da una società madre francese che, dopo aver percepito dalla propria controllata italiana delle somme a titolo di dividendi che non erano stati soggetti a tassazione alcuna, aveva visto rigettata la propria

istanza volta ad ottenere il rimborso del credito d'imposta, senza alcuna verifica in concreto della violazione del principio di neutralità fiscale.

Con la stessa pronuncia, peraltro, la S.C. ha affermato anche il principio secondo cui, in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società "figlia" residente in Italia ad una società "madre" residente in Francia, l'applicazione combinata della Convenzione contro le doppie imposizioni, firmata tra Italia e Francia il 5 ottobre 1989 e ratificata con l. n. 20 del 1992, e delle direttive c.d. madre-figlia (1990/435/CEE e 2011/96/UE) non può concretarsi in un indebito beneficio fiscale: la disciplina combinata, infatti, da un lato mira ad evitare un eccesso di tassazione sui medesimi profitti da parte di diversi soggetti impositori, dall'altro, non può risolversi in agevolazioni fiscali tese a favorire i gruppi articolati su più ordinamenti rispetto a quelli di rilevanza statale.

Infine, **Sez. T, n. 21281/2023, Cortesi, Rv. 668534-01**, ha chiarito che, in tema di esenzione dalla ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti da società italiana a società di diritto lussemburghese, di cui alla Direttiva 90/435/CEE (cd. direttiva madre-figlia), nella valutazione dei requisiti per ottenere il rimborso *ex* artt. 27-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 38 d.P.R. n. 602 del 1973, occorre accertare l'esistenza di un'attività economica, significativa di un effettivo insediamento; ne consegue che, con riferimento alle "holding" o "sub-holding" di pura partecipazione, è necessario valutare la sussistenza di uno stato di effettiva padronanza ed autonomia della società-madre percipiente, sia nell'adozione delle decisioni di governo ed indirizzo delle partecipazioni detenute, sia nel trattenimento ed impiego dei dividendi percepiti.

CAPITOLO III

L'IRAP

(di Cecilia Bernardo)

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea. - 3. Presupposto applicativo del tributo. - 4. Determinazione della base imponibile. - 5. Profili procedimentali.

1. Premessa.

Nell'anno in rassegna, la Suprema Corte è tornata ad occuparsi dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Giova ricordare che l'IRAP è stata introdotta dal d.lgs. n. 446 del 1997 ed è entrata in vigore il 1° gennaio 1998. La sua introduzione trae origine dall'art. 3, commi da 143 a 148, da 150 a 153, 158 e 159 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (collegato alla legge finanziaria 1997), con cui il Parlamento ha delegato il Governo a emanare, entro undici mesi dalla data di entrata in vigore della stessa legge, uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni occorrenti per l'istituzione di un nuovo tributo regionale gravante sulle attività produttive, che sostituisse i contributi per il servizio sanitario nazionale, l'ILOR, l'ICIAP, la tassa di concessione governativa sulla partita IVA, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

La disciplina dell'imposta è stata, poi, modificata ad opera dei d.lgs. 23 marzo 1998, n. 56; 10 aprile 1998, n. 137; 19 novembre 1998, n. 422; 10 giugno 1999, n. 176 e 23 dicembre 1999, n. 506, così come pure ad opera della l. 23 dicembre 1999, n. 488, ad opera della l. 23 dicembre 2000, n. 388 e della l. 27 dicembre 2002, n. 289.

L'imposta regionale sulle attività produttive colpisce le attività produttive esercitate nel territorio delle regioni ed ha carattere reale poiché non si applica sul reddito personale del contribuente, ma sul valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Il presupposto dell'IRAP è costituito dallo svolgimento di attività organizzate rientranti nella sfera economica, ovvero che manifestano la concreta remunerazione o l'astratta valutazione in danaro, di tutte o di una parte delle prestazioni e dei servizi coordinati nell'esercizio dell'attività. L'esercizio di attività organizzate è individuato quale indice di una capacità contributiva distinta dal reddito, dal patrimonio, dal consumo e dalle altre manifestazioni di potenzialità economica, già assunte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema.

L'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997 precisa che il presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Sono escluse dall'imposizione le attività, d'impresa o di lavoro autonomo, occasionali. È, inoltre, precisato che l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

Quanto ai soggetti passivi del tributo, l'art. 4 del d.lgs. n. 446 del 1997, così come integrato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 137 cit., prevede che sono tenuti al pagamento dell'imposta coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2, e, pertanto, tra gli altri: *a)* le società e gli enti di cui all'art. 87 (già 73), comma 1, lett. *a)* e *b)* del T.U.I.R.; *b)* le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad essa equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del cit. T.U., nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 51 T.U.I.R.; c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, T.U.I.R. esercenti arti e professioni di cui all'art. 49 (già 53), comma 1, del medesimo T.U.

L'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato.

In quanto istituita con legge dello Stato, l'IRAP è stata considerata dalla giurisprudenza costituzionale un tributo statale, nonostante l'attribuzione del relativo gettito alle Regioni (cfr. Corte cost. n. 296 del 2003). Successivamente, in virtù dell'espresso disposto di cui all'art. 1, comma 43, della l. 24 dicembre 2007, n. 244, essa ha assunto la natura di tributo regionale proprio (sia pure derivato), a decorrere dal 1° gennaio 2009, termine quindi differito all'anno 2010.

La disciplina del tributo rimane, in ogni caso, statale: alle Regioni, infatti, non è consentito modificare la base imponibile né, tantomeno, i soggetti passivi ed il presupposto del tributo, ma solamente le aliquote, le detrazioni e deduzioni, oltre ad essere concesso di introdurre speciali agevolazioni ed esenzioni, nei limiti fissati dal legislatore statale.

Quanto poi alla concreta «manovrabilità» dell'imposta da parte delle Regioni, il d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, emanato in attuazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42 sul federalismo fiscale, all'art. 5 impone altresì di rispettare i vincoli di coordinamento finanziario, appunto onde evitare che gli effetti finanziari di ogni iniziativa legislativa regionale possano finire per ripercuotersi sul bilancio statale. Quanto infine ai profili procedimentali, la relativa disciplina è stata affidata alle regioni, seppur sulla base di uno schema di regolamento-tipo regionale, recante appunto la disciplina della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione. In ogni caso le funzioni di

liquidazione, accertamento e riscossione sono affidate all'Agenzia delle entrate.

2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea.

L'imposta regionale sulle attività produttive ha sollevato, sin dal momento della sua introduzione, dubbi e diversità di opinioni in ordine alla sua compatibilità rispetto al parametro della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione. In particolare, oggetto di dibattito era la compatibilità di una forma di imposizione che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, colpisce il valore aggiunto, determinato dall'organizzazione dell'attività produttiva. Secondo alcuni, infatti, il presupposto impositivo dovrebbe contenere in sé i mezzi necessari per far fronte al pagamento del tributo. Di conseguenza, poteva porsi in contrasto con il principio della capacità contributiva una imposizione avente come presupposto una situazione giuridica, tale da non consentire in sé di estinguere l'obbligazione tributaria e caratterizzata da elementi di patrimonialità economica.

Tuttavia, la questione della conformità ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva delle norme del decreto legislativo, relative alla stessa individuazione del presupposto d'imposta ed alla determinazione della base imponibile, è stata esaminata e ritenuta infondata dalla Corte costituzionale nella pronuncia n. 156 del 2001. In particolare, la Consulta, nel motivare la posizione assunta, ha in primo luogo richiamato la propria consolidata giurisprudenza, secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (v., tra le altre, Corte cost. n. 111 del 1997). In virtù di tale premessa, nella citata sentenza n. 156 del 2001, la Consulta ha sottolineato che, nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di siffatto indice secondo la Corte delle leggi non può dirsi irragionevole, né lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e

collaboratori. Pertanto, rileva ancora la Corte costituzionale nella propria ricostruzione, l'imposta colpisce con carattere di realità, un fatto economico, diverso dal reddito, ma comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

L'intervento della Corte costituzionale non ha tuttavia sopito il dibattito afferente alla legittimità dell'imposta, specie con riguardo all'art. 33 della direttiva n. 77/388/CE (cd. Sesta direttiva IVA), che, per sua parte, non ammette l'introduzione di prelievi sulla cifra d'affari aventi le caratteristiche essenziali dell'IVA.

La Corte di Giustizia, investita della questione, ha premesso che, al fine di valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, occorre in particolare verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le transazioni commerciali in modo analogo all'IVA. A quest'ultimo riguardo, la Corte di Giustizia ha ricordato che le caratteristiche essenziali dell'Imposta sul valore aggiunto sono le seguenti: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale.

La Corte di Giustizia ha ritenuto che l'IRAP non potesse essere equiparata all'imposta sul valore aggiunto, rilevando che, mentre l'IVA è riscossa in ciascuna fase al momento della commercializzazione e il suo importo è proporzionale al prezzo dei beni o servizi forniti, l'IRAP è invece un'imposta calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo periodo. La base imponibile della stessa è infatti uguale alla differenza che risulta, dal conto economico, tra il «valore della produzione» e i «costi della produzione», come definiti dalla legislazione italiana e comprende elementi, come le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti e le svalutazioni, che non hanno un rapporto diretto con le forniture di beni o servizi in quanto tali. Ne deriva che l'IRAP non deve essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti.

La CGUE ha evidenziato, inoltre, circa la quarta caratteristica fondamentale dell'IVA, ossia la traslazione della stessa sul consumatore

finale, che l'esistenza di differenze relativamente al metodo per calcolare la detrazione dell'imposta già pagata non può sottrarre la stessa al divieto contenuto nell'art. 33 della sesta direttiva, ove tali differenze siano più che altro di natura tecnica, e non impediscano che tale imposta funzioni sostanzialmente nello stesso modo dell'IVA.

Per contro, si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'art. 33 della sesta direttiva un'imposta che colpisca le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'IVA.

In questo caso, mentre l'IVA, attraverso il sistema della detrazione dell'imposta previsto dagli artt. 17-20 della sesta direttiva, grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute (CGUE 24 ottobre 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, §§ 19, 22 e 23; CGUE 15 ottobre 2002, *Commissione c. Germania*, C-427/98, § 29), lo stesso non vale per quanto riguarda l'IRAP.

Da un lato, infatti, un soggetto passivo non può determinare con precisione l'importo dell'IRAP già compreso nel prezzo di acquisto dei beni e dei servizi. Dall'altro, se un soggetto passivo potesse includere tale costo nel prezzo di vendita, al fine di ripercuotere l'importo dell'imposta dovuta per le sue attività sulla fase successiva del processo di distribuzione o di consumo, la base imponibile dell'IRAP comprenderebbe di conseguenza non solo il valore aggiunto, ma anche l'imposta stessa, cosicché l'IRAP sarebbe calcolata su un importo determinato a partire da un prezzo di vendita comprendente, in anticipo, l'imposta da pagare.

Pertanto, la Corte di Giustizia ha escluso il contrasto dell'IRAP con l'art. 33 della sesta direttiva IVA predetta statuendo che l'IRAP, introdotta nell'ordinamento italiano si distingue dall'IVA in modo tale da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari e pertanto ne ha dichiarato la piena compatibilità con il diritto comunitario (CGUE 3 ottobre 2006, C-475/03).

3. Presupposto applicativo del tributo.

Come sopra già evidenziato, l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997 dispone che l'imposta regionale sulle attività produttive ha quale presupposto «*l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*», purché si tratti, come aggiunto dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137, di attività «*autonomamente organizzata*». Lo

stesso art. 2, però, precisa che «*l'attività esercitata dalle società e dagli enti… costituisce in ogni caso presupposto di imposta*».

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 2011, dopo aver evidenziato che l'assoggettamento all'imposta in esame del reddito ulteriore prodotto da ogni tipo di attività in virtù della sua autonoma organizzazione, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta - né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro, ha osservato, al contempo, che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa d'impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui. Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che sia svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, rappresentato, secondo l'art. 2, «*dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*», con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.

Tale pronuncia, quindi, evidenzia che, mentre le attività produttive di reddito d'impresa sono sempre, per definizione, autonomamente organizzate, quelle produttive di redditi di lavoro autonomo professionale possono essere o meno autonomamente organizzate ed occorre, quindi, verificare in concreto se sussiste o meno il presupposto impositivo.

La successiva giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione, in tema di ricorrenza del presupposto impositivo dell'IRAP, si è posta nel solco della richiamata decisione e, anche nell'anno in rassegna, si è occupata di tale argomento con tre diverse pronunce.

Innanzitutto, la **Sez. T, n. 20859/2023, Angarano, Rv. 668505-01** ha affermato che, in tema di IRAP, non ricorre il presupposto dell'autonoma organizzazione laddove il contribuente, nello svolgimento dell'attività di medico, si avvalga dell'ausilio di terzi al solo fine di acquisire indispensabili e strumentali dati diagnostici. Sempre con riferimento all'attività medica, appare utile richiamare l'analogo precedente, con cui la Sez. 6-T, n. 26982/2014, Iacobellis, Rv. 634240-01, ha affermato che, in materia di Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), l'avvalersi in modo non occasionale, da parte di un medico di base, della collaborazione di terzi (nella specie di un solo dipendente *part time*), non costituisce, di per sé, fattore decisivo per determinare il riconoscimento della "autonoma

organizzazione", dovendo il giudice del merito accertare in concreto se tale prestazione lavorativa rappresenti quel valore aggiunto idoneo ad accrescere la capacità produttiva del professionista.

Sempre in tema di presupposti applicativi, la **Sez. T, n. 29254/2023, Lenoci, Rv. 669267-01,** ha affermato che l'art. 10 del d.lgs. n. 446 del 1997, riguardando tutti gli enti non commerciali e non essendo richiamato dall'art. 90, comma 1, della l. n. 289 del 2002, si applica solo alle associazioni sportive dilettantistiche che rientrano in tale categoria, in base all'art. 3, comma 1, lett. e), del d.lgs. n. 446 del 1997, ma non a quelle costituite in forma di società di capitali, che soggiacciono alle disposizioni tributarie previste per gli enti commerciali e società di capitali, tra cui l'art. 5 del medesimo decreto legislativo.

Inoltre, la **Sez. T, n. 00661/2023, Lenoci, Rv. 666599-01,** si è occupata della cessione di calciatori da una società calcistica ad un'altra nel corso del rapporto (e quindi prima della scadenza del contratto), affermando che si tratta di un'operazione economica rientrante nello schema della cessione del contratto, avente ad oggetto la cessione del diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione dell'atleta, che è un bene inquadrabile tra i beni immateriali strumentali ammortizzabili, ai sensi dell'art. 68, comma 2, T.U.I.R, suscettibili, come tali, di produrre plusvalenze o minusvalenze, rilevanti ai fini IRES ed IRAP. In precedenza, la Sez. T, n. 21701/2020, Federici, Rv. 659295-01 si è occupata della cessione a costo "zero", da una società all'altra, di contratto avente ad oggetto i diritti alle prestazioni sportive di calciatore professionista - fattispecie riconducibile allo schema dell'art. 1406 c.c. in riferimento all'art. 5 della l. n. 91 del 1981 - affermando che si tratta di un'operazione che, dal punto di vista fiscale, va considerata onerosa poiché determina vantaggi reciproci per entrambi i contraenti (acquisto senza versamento di corrispettivo per la parte cedente; liberazione dall'obbligo di ingaggio per la cessionaria); ne deriva, pertanto, l'applicabilità del combinato disposto degli artt. 86, comma 1, lett. a), e 101, comma 1, T.U.I.R. con conseguente deducibilità delle eventuali minusvalenze (nella specie riconosciute alla società contribuente anche se nell'operazione di cessione non era previsto alcun corrispettivo per la risoluzione anticipata del contratto di esclusiva tra cedente e calciatore).

Infine, la **Sez. T, n. 22271/2023, Triscari, Rv. 668522-01,** si è occupata del presupposto di applicazione della previsione agevolativa di cui all'art. 15 l.r. Sicilia n. 21 del 2003, affermando che esso si identifica nell'accertamento che l'impresa contribuente sia stata costituita prima del triennio 2001-2003 e sia esistita nel corso dell'intero triennio per il quale deve risultare presentata la relativa dichiarazione, non potendo altrimenti essere determinata la base imponibile media, espressamente indicata dal

legislatore con il riferimento specifico alla media "dichiarata nel triennio 2001-2003", per il calcolo dell'eccedenza ai fini dell'esenzione parziale.

4. Determinazione della base imponibile.

In concreto, l'IRAP si determina applicando al valore della produzione netta, che costituisce la base imponibile, derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione e diminuita delle deduzioni eventualmente spettanti, un'aliquota che varia con riferimento alle differenti tipologie di soggetti passivi d'imposta (ad esempio, imprese, agricoltori, enti pubblici).

Nell'anno in rassegna, meritano menzione alcune pronunce con cui la Corte di legittimità ha chiarito taluni aspetti relativi al calcolo della base imponibile ai fini IRAP, nonché alla deducibilità dell'IRAP ai fini del calcolo della base imponibile di altre imposte.

In particolare, con riferimento alla determinazione della base imponibile in materia di IRAP, la **Sez. T, n. 06492/2023, Angarano, Rv. 667335-01,** ha affermato che opera il principio di diretta derivazione dal bilancio di esercizio, redatto applicando correttamente i principi contabili, e, pertanto, il canone di un leasing immobiliare - fatta eccezione per la quota relativa agli interessi passivi - è integralmente deducibile, anche se in parte riferibile al terreno sottostante il fabbricato. Già in precedenza, in tema di quota di canone leasing, la Sez. T, n. 07183/2021, Condello, Rv. 660719-02, ha affermato che l'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997, come modificato dalla l. n. 244 del 2007, prevede una netta separazione fra le regole valide per la determinazione della base imponibile di tale imposta rispetto a quelle dell'Ires, di talché l'assenza di un espresso richiamo alle disposizioni di cui al d.l. n. 223 del 2006 impone di ritenere che laddove la quota di canone di leasing sia stata correttamente appostata in voci rilevanti ai fini Irap, in virtù del principio di derivazione ed in applicazione dei principi contabili, debba essere riconosciuta la deduzione per l'ammontare stanziato nella relativa voce del conto economico, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto, che è invece indeducibile per espressa previsione normativa.

Poi, con riferimento alla deducibilità dell'IRAP ai fini delle imposte sul reddito, prevista dall'art. 6, comma 2, del d.l. n. 185 del 2008, per i contribuenti che al 29 novembre 2008, nel rispetto del termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, abbiano già inoltrato istanza di rimborso relativa ai medesimi periodi, la **Sez. T, n. 11974/2023, Cataldi, Rv. 667885-02,** ha affermato che, la mancata presentazione, con le modalità di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 86440 del 2009, dell'ulteriore istanza

telematica di rimborso per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2008, non determina alcuna decadenza dal diritto al rimborso.

Inoltre, in materia di sopravvenuta deducibilità dell'Irap ai fini delle imposte sul reddito ai sensi dell'art. 2, commi 1 e 1 *quater*, del d.l. n. 201 del 2011, per i contribuenti che al 2 marzo 2012 abbiano già inoltrato istanza di rimborso relativa a periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali era ancora pendente il termine *ex* art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973, la **Sez. T, n. 11262/2023, Cataldi, Rv. 667622-01,** ha affermato che l'eventuale presentazione, con le modalità di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 140973 del 2012 dell'istanza di rimborso in via telematica relativa ai medesimi periodi, non ha determinato la perdita di efficacia dell'istanza già presentata e non preclude la prosecuzione del giudizio introdotto avverso il silenzio-rifiuto formatosi su quest'ultima, al fine di accertare, nel merito la fondatezza dell'invocato diritto alla ripetizione. A tal riguardo, in precedenza, la Sez. 6-T, n. 29043/2019, Castorina, Rv. 656116-01, ha affermato che la disciplina introdotta dall'art. 2, comma 1-*quater*, del d.l. n. 201 del 2011, conv., con modif., in l. n. 214 del 2011, che consente di chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate in conseguenza dell'intervenuta deducibilità analitica dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente, trova applicazione soltanto con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla data di entrata in vigore del d.l. cit., era ancora pendente il termine di quarantotto mesi per richiedere il rimborso previsto a pena di decadenza dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, essendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale di tale previsione, nella parte in cui non consente l'estensione delle richiamate disposizioni ai periodi d'imposta precedenti, perché, in materia di agevolazioni, il legislatore ha un potere ampiamente discrezionale, censurabile solo in caso di palese arbitrarietà o irrazionalità, nella specie insussistenti, tenuto conto dell'ancoraggio della norma al menzionato termine decadenziale e della recessività dell'esigenza di tutelare un eventuale affidamento incolpevole rispetto a quella di dare certezza alle situazioni giuridiche.

Meritano, poi, menzione due pronunce, con cui la S.C. ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, commi 2 e 3, del d.l. n. 185 del 2008. In particolare, la **Sez. T, n. 11974/2023, Cataldi, Rv. 667885-01,** ha affermato che è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, per preteso contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 6, commi 2 e 3, d.l. n. 185 del 2008, conv. con modif., dalla l. n. 2 del 2009, nella parte in cui stabilisce che, in relazione ai periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre

2008, la deduzione forfettaria dalle imposte sui redditi del 10% dell'IRAP non si applica ai contribuenti che non abbiano comunque presentato istanza per il rimborso della quota delle imposte sui redditi corrispondente alla quota dell'IRAP riferita agli interessi passivi ed oneri assimilati ovvero alle spese per il personale dipendente e assimilato entro il termine di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, qualora detto termine non sia ancora pendente alla data di entrata in vigore dello stesso d.l. n. 185 del 2008.

Nello stesso senso, la **Sez. T, n. 34923/2023, Giudicepietro, Rv. 669846-01,** secondo cui la questione di legittimità costituzionale, per ritenuta violazione degli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 6, commi 1 e 2, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., dalla l. n. 2 del 2009, nella parte in cui prevede, ai fini delle imposte sui redditi, la deducibilità parziale (anziché integrale) dell'imposta regionale sulle attività produttive, è manifestamente infondata, risultando irrilevante quanto statuito dalla sentenza della Corte costituzionale n. 262 del 2020 in ordine alla deducibilità dell'IMU, trattandosi di tributi differenti, relativi a fattispecie non assimilabili, e tenuto conto che il legislatore può, con scelta insindacabile se non palesemente arbitraria o irrazionale, discrezionalmente porre limiti alla deducibilità dei costi.

Le suddette pronunce appaiono in linea di continuità con il precedente della Sez. T, n. 15341/2019, Condello, Rv. 654154-01, secondo cui, è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, per ritenuta violazione degli artt. 3 e 53 Cost., degli artt. 1, comma 2, del d.lgs. n. 446 del 1997 e 6, commi 1 e 2, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, nella parte in cui prevedono, ai fini delle imposte sui redditi, la deducibilità parziale - anziché integrale - nella misura forfettaria del dieci per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al costo del lavoro ed agli interessi passivi, costituendo legittimo esercizio del potere discrezionale del legislatore che, con scelta insindacabile in quanto non palesemente arbitraria né irrazionale, ha inteso così promuovere una parziale detassazione dei costi con lo scopo di incentivare la competitività delle imprese nell'interesse generale, non ravvisandosi un obbligo per il medesimo legislatore di estendere la misura agevolativa, opzione che comporterebbe non solo un aumento delle risorse necessarie per la sua attuazione, ma anche un allargamento degli obiettivi generali perseguiti.

Merita menzione anche la pronuncia della **Sez. T, n. 33213/2023, Picardi, Rv. 669585-01,** secondo cui il credito erariale per la riscossione di IRPEF, IRAP, IVA e canone RAI si prescrive nell'ordinario termine decennale, attesa la mancata previsione di un termine più breve, in deroga a quello di cui all'art. 2946 c.c., mentre non opera l'estinzione quinquennale *ex* art. 2948, comma 1, n. 4, c.c., in quanto l'obbligazione

tributaria, pur consistendo in una prestazione annuale, ha carattere autonomo ed unitario, cosicché il singolo pagamento non è mai legato ai precedenti, ma risente di nuove ed autonome valutazioni circa la sussistenza dei presupposti impositivi.

La pronuncia si pone in linea di continuità con il precedente della Sez. 6-T, n. 12740/2020, Crolla, Rv. 658066-01, secondo cui, in tema IRPEF, IVA, IRAP ed imposta di registro, il credito erariale per la loro riscossione si prescrive nell'ordinario termine decennale assumendo rilievo, quanto all'imposta di registro, l'espresso disposto di cui all'art. 78 del d.P.R. n. 131 del 1986 e, quanto alle altre imposte dirette, l'assenza di un'espressa previsione, con conseguente applicabilità dell'art. 2946 c.c., non potendosi applicarsi l'estinzione per decorso quinquennale prevista dall'art. 2948, comma 1, n. 4, c.c. "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi", in quanto l'obbligazione tributaria, pur consistendo in una prestazione a cadenza annuale, ha carattere autonomo ed unitario ed il pagamento non è mai legato ai precedenti bensì risente di nuove ed autonome valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi.

Infine, confermando il precedente orientamento, espresso dalla Sez. T, n. 32633/2019, Guida, Rv. 656019-01, la **Sez. T, n. 35633/2023, Cataldi, Rv. 669885-01,** ha affermato che il vantaggio fiscale della riduzione della base imponibile dichiarata, in applicazione delle deduzioni introdotte dall'art. 1, comma 266, della l. n. 296 del 2006 (cd. "riduzione del cuneo fiscale", prevista dalla legge finanziaria 2007), che ha modificato l'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4, del d.lgs. n. 446 del 1997, non si applica alle imprese che svolgono attività regolamentata (ccdd. *public utilities*) in forza di una concessione traslativa e a tariffa remunerativa, ossia capace di generare un profitto, essendo tale interpretazione del concetto di tariffa coerente con la *ratio* giustificatrice del cd. "cuneo fiscale".

5. Profili procedimentali.

Nell'anno in rassegna, infine, la Suprema Corte è più volte intervenuta con riferimento ai profili procedimentali dell'IRAP.

Innanzitutto, va menzionata una pronuncia relativa al termine decadenziale per la proposizione dell'istanza di rimborso in tema di IRAP dovuta da enti pubblici. A tal riguardo, la **Sez. T, n. 31397/2023, Crivelli, Rv. 669732-01,** ha affermato che, pure quando i versamenti siano strutturati sulla base del sistema retributivo di cui agli artt. 16 e 30 del d.lgs. n. 446 del 1997, tale termine decorre, di norma, dalla data del versamento, anche se rappresentato da un mero acconto, salva l'ipotesi in cui esso non sia determinato tramite una struttura differente rispetto al saldo ovvero la determinazione definitiva dell'imposta non dipenda da fattori non noti al

momento dell'acconto e sempre che il versamento di quest'ultimo non sia stato effettuato in presenza di condizioni di non debenza della somma già in quel momento verificabili, il che si verifica allorché il pagamento sia ritenuto non dovuto dallo stesso contribuente ovvero sia, in tutto o in parte, frutto di errori nella determinazione della base imponibile.

Tale pronuncia appare in linea con il principio di diritto affermato dalla Sez. 6-T, n. 14868/2016, Crucitti, Rv. 640667-01, secondo cui il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte sui redditi in caso di versamenti diretti, previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 (il quale concerne tutte le ipotesi di contestazione riguardanti i detti versamenti), decorre, nella ipotesi di effettuazione di versamenti in acconto, dal versamento del saldo solo nel caso in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione fiscale, mentre non può che decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poiché in questa ipotesi l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin da tale momento.

Sempre in tema di rimborso *ex* art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, la **Sez. T, n. 20390/2023, Cortesi, Rv. 668285-01,** ha affermato che la disciplina introdotta dall'art. 2, comma 1-*quater*, del d.l. n. 201 del 2011, conv., con modif., in l. n. 214 del 2011, che consente di chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate in conseguenza dell'intervenuta deducibilità analitica dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente, trova applicazione soltanto con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla data di entrata in vigore del d.l. cit., era ancora pendente il termine di quarantotto mesi per richiedere il rimborso previsto a pena di decadenza dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, essendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale di tale previsione, nella parte in cui non consente l'estensione delle richiamate disposizioni ai periodi d'imposta precedenti, perché, in materia di agevolazioni, il legislatore ha un potere ampiamente discrezionale, censurabile solo in caso di palese arbitrarietà o irrazionalità, nella specie insussistenti, tenuto conto dell'ancoraggio della norma al menzionato termine decadenziale e della recessività dell'esigenza di tutelare un eventuale affidamento incolpevole rispetto a quella di dare certezza alle situazioni giuridiche.

Afferente sempre al tema dei rimborsi è la pronuncia della **Sez. T, n. 21047/2023, Angarano, Rv. 668507-01,** secondo cui, in tema di convenzioni contro le doppie imposizioni, la rilevanza dell'IRAP va

valutata in base a quanto previsto in ciascuna di esse; pertanto, la Convenzione Italia-Francia, ratificata con l. n. 20 del 1992, applicabile, per espressa previsione, all'ILOR, poi abrogata, si applica anche all'IRAP, in virtù dell'art. 44 d.lgs. n. 446 del 1997, della successiva comunicazione all'amministrazione fiscale dello Stato estero, *ex* art. 2, comma 4, della medesima Convenzione, del successivo riconoscimento da parte di tale amministrazione e della sostanziale assimilazione delle due imposte.

Infine, la **Sez. T, n. 32294/2023, Cataldi, Rv. 669566-01,** ha affermato che l'accertamento irrevocabile circa la natura non concessoria del rapporto tra impresa affidataria del servizio di trasporto pubblico locale ed ente territoriale, formatosi all'esito di un giudizio sul cuneo fiscale *ex* art. 11, comma 1, lett. a, d.lgs. n. 446 del 1997, ha efficacia di giudicato esterno nel giudizio tra le stesse parti sulla contestazione della natura di concessionaria dell'impresa medesima, ai fini dell'applicazione dell'aliquota maggiorata *ex* art. 16, comma 1-*bis*, lett. a, d.lgs. n. 446 del 1997, ove le due controversie riguardino lo stesso contratto e lo stesso anno d'imposta, o comunque periodi d'imposta diversi accomunati dall'efficacia del medesimo titolo contrattuale.

Quanto al riconoscimento dell'abbattimento del cuneo fiscale, può essere utile ricordare che, secondo la Sez. T, n. 06332/2022, Guida, Rv. 663981-01, esso non realizza un aiuto di Stato, incompatibile con il mercato comune, ove sia a favore delle imprese del settore dei trasporti che non operino in concessione e a tariffa, per la neutralità dell'esclusione di queste ultime dalla medesima agevolazione e in ragione del fatto che non si determina alcun vantaggio o svantaggio selettivo poiché la tariffa applicata dall'ente che opera in concessione è di per sé idonea a scontare il peso dell'imposta, sicché l'impresa pubblica opera in condizioni di effettiva concorrenza con le altre imprese del medesimo settore, alle quali invece si applica il beneficio fiscale.

PARTE TERZA

LE IMPOSTE INDIRETTE

CAPITOLO I

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

(di Giulia Stano e Aldo Ruggiero)[2]

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Operazioni imponibili. - 2.1. Determinazione della base imponibile ed aliquota applicabile. - 3. Neutralità dell'imposta. - 3.1. Le operazioni inesistenti. - 4. Operazioni non imponibili. - 5. Operazioni esenti e il calcolo del cd. pro-rata. - 6. *Reverse charge*. - 7. Cessioni intracomunitarie. - 8. I rimborsi.

1. Premessa.

Sulle notazioni generali in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA), disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si rinvia alla più ampia esposizione contenuta nella precedente Rassegna, di cui si riportano testualmente e schematicamente gli aspetti salienti per la migliore lettura degli orientamenti riportati nel presente volume.

L'IVA costituisce un prelievo generale sui consumi e si applica, con aliquota proporzionale, al corrispettivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di arti e professioni, oltreché alle importazioni, da chiunque effettuate.

Dal punto di vista applicativo, essa è regolata in base al principio fondamentale di neutralità rispetto ai soggetti passivi (imprenditori e lavoratori autonomi), che - pur essendo obbligati al pagamento dell'imposta per le cessioni di beni eseguite (art. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972) e le prestazioni di servizi offerte (art. 3 del medesimo decreto) - non ne sopportano tuttavia il peso, per effetto del meccanismo della rivalsa nei confronti dei cessionari e dei committenti (art. 18 del medesimo decreto), sicché il soggetto gravato dell'imposta, sul piano economico, è il consumatore finale.

Dal punto di vista ordinamentale, l'IVA è un'imposta comunitaria regolata da alcune direttive e successive modificazioni (n. 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967; n. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977; n. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006).

Ciascuno Stato membro è tenuto a devolvere parte del gettito del tributo all'Unione europea. Per la natura dell'imposta e la sua funzione, in specie, la giurisprudenza unionale è punto di riferimento fondamentale per l'interpretazione della disciplina normativa.

---

[2] Giulia Stano ha curato i §§ 1, 2 3; Aldo Ruggiero ha curato i §§ 4, 5, 6, 7, 8.

Dal punto di vista strutturale, l'IVA colpisce solamente il valore che viene «aggiunto» al bene o al servizio in ogni fase della produzione e distribuzione. Caratteristiche essenziali dell'imposta sono, pertanto: a) l'applicazione generale alle operazioni aventi ad oggetto beni e servizi; b) la proporzionalità al corrispettivo dei beni ceduti e dei servizi forniti; c) la riscossione in ciascuna fase del procedimento di produzione e distribuzione, compresa quella di vendita al minuto; d) la detraibilità dell'imposta pagata nelle precedenti fasi, con conseguente incisione della medesima sul solo consumatore finale (CGUE 3 ottobre 2006, causa C-475/03).

Anche per quanto fin qui esposto è agevole evidenziare che sul piano costituzionale l'imposta trova giustificazione nel rilievo che il consumo è espressione di capacità contributiva, sicché essa si innesta nel solco dell'art. 53 Cost.

2. Operazioni imponibili.

In tema di operazioni imponibili, **Sez. T, n. 20909/2023, Luciotti, Rv. 668506-01**, ha affermato che ai sensi degli artt. 13, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, e 73 della Direttiva 2006/112/CE, nella base imponibile devono essere compresi tutti i corrispettivi, incluse le eventuali integrazioni, dovuti al cedente o al prestatore di servizi sulla base delle condizioni contrattuali, non potendosi scomporre la prestazione economica, che è tendenzialmente unica ed indissociabile, fatta eccezione per le specifiche ipotesi normativamente previste. Nel caso di specie la S.C., pronunciando sul ricorso proposto dalla difesa erariale, ha cassato la pronuncia della CTR che aveva ritenuto applicabile l'aliquota agevolata del dieci per cento alle somme costituenti integrazione del corrispettivo erogato da un Comune per ripianare le perdite di esercizio subite in relazione al contratto di servizio stipulato tra le parti per la gestione del sistema pubblico di mobilità alternativa e dei parcheggi di struttura, e discendenti dalla differenza tra gli introiti contabilizzati, derivanti dalla gestione dei parcheggi, ed i costi. Il Collegio sostiene, in motivazione, che non può aversi scomposizione della base imponibile, con conseguente applicabilità di differenti aliquote alle prestazioni di un unico contratto, se l'integrazione del corrispettivo prevista dal contratto medesimo non è riconducibile ad alcuno degli elementi esclusi espressamente dalla base imponibile ai sensi dell'art. 79, paragrafo 1, della Direttiva IVA rifusa, n. 2006/112 CE (sconti sul prezzo per pagamento anticipato; ribassi e riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti nel momento in cui si effettua l'operazione; somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del

destinatario quale rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi, e che figurano nella sua contabilità in conti provvisori).

Sempre in tema di struttura delle operazioni imponibili, **Sez. T, n. 1605/2023, Triscari, Rv. 666767-01**, ha affermato che la permuta non deve essere considerata come un'unica operazione, ma come più operazioni tra loro indipendenti, autonome ai fini della tassazione e alle quali va applicata la relativa disciplina, in merito alla sussistenza dei presupposti di assoggettamento all'imposta ed in ordine alla determinazione di base imponibile ed aliquota; ai detti fini, l'art. 11 del d.P.R. n. 633 del 1972 amplia la nozione di permuta rispetto a quella civilistica, contenuta nell'art. 1552 c.c., estendendola anche alle ipotesi di permute tra beni e servizi e di servizi con altri servizi; ne consegue che, in tale ultimo caso, il ricevimento da parte di uno dei due contraenti del servizio, nella specie relativo alla risistemazione da parte del conduttore dell'immobile locato a fronte della riduzione del relativo canone operata dal locatore, equivale, *"in parte qua"*, al pagamento del corrispettivo, ed è in tale momento che l'operazione si considera effettuata ai fini IVA.

Ancora, **Sez. T, n. 1609/2023, Saija, Rv. 666739-01**, ha stabilito che il versamento di un acconto sul prezzo in relazione ad un contratto preliminare di compravendita immobiliare costituisce operazione imponibile *ex* art. 6, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, con conseguente obbligo del promittente venditore di emettere la relativa fattura con esposizione dell'imposta dovuta; se, in conseguenza della risoluzione del contratto preliminare, detta operazione viene meno successivamente alla registrazione della fattura, il promissario acquirente è tenuto alla necessaria rettifica, ai sensi dell'art. 26 d.P.R. n. 633 del 1972, e ad emettere fattura di restituzione in suo favore della somma già versata (in quanto si tratta di operazione imponibile di segno contrario rispetto alla prima). Qualora, tuttavia, l'originario versamento dell'acconto sul prezzo non sia stato assoggettato ad imposta per errore, né l'Ufficio abbia avviato le necessarie iniziative al riguardo, la restituzione della somma dal promittente venditore al promissario acquirente assume natura meramente finanziaria e non può essere assoggettata ad imposizione IVA.

Sez. T, n. 14853/2023, D'Aquino, Rv. 667886-01, ha poi stabilito che nel caso di operazioni triangolari interne - che si verificano quando vi sono due cessioni successive con tre operatori, di cui almeno uno sito al di fuori del territorio nazionale - l'operazione di trasporto intracomunitario va considerata come unitaria, se la merce viene trasportata dall'acquirente nel territorio dello Stato del cessionario, ma non è da questi utilizzata, bensì vincolata alla consegna a un terzo soggetto passivo, che la immette in consumo. Il vincolo di destinazione sulla merce da trasportare esclude difatti una signoria dominicale sui beni acquistati e,

pertanto, impedisce di qualificare il trasferimento come cessione di beni ai fini IVA. Si legge, in motivazione, che il primo trasferimento al promotore della triangolazione viene effettuata a un soggetto realmente interposto, il quale assume un vincolo di destinazione in ordine alla merce da trasportare e - stante l'interposizione - non esercita alcun potere di disposizione sul bene trasportato, sicché tale trasferimento non può essere qualificato come cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, Dir. 2006/112/CE (CGUE, 17 dicembre 2020, Bakati Plus, C-656/19, punto 55; CGUE, 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, punto 19; CGUE, 28 febbraio 2018, Pieńkowski, C-307/16, punto 24).

In tema di territorialità dell'IVA si è affermato inoltre che, ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. f quinquies), del d.P.R. n. 633 del 1972, applicabile ratione temporis, le prestazioni di intermediazione di servizi di autonoleggio, svolte da società residente all'estero in favore di società estere intermediate, si considerano svolte in Italia quando i servizi, acquisiti in Italia, sono poi ceduti dalle società estere intermediate a clienti finali che li utilizzano sul territorio nazionale (**Sez. T, n. 3896/2023, Triscari, Rv. 667056-01**). Nel caso di specie il giudice del gravame aveva accertato che una società aveva svolto attività di intermediazione, avendo acquisito sul mercato italiano servizi di autonoleggio per poi cederli ad agenzie di viaggio estere che, a loro volta, procedevano ad inserire i relativi servizi all'interno di pacchetti turistici. Era pacifico, inoltre, che i mezzi noleggiati fossero stati utilizzati in Italia. Si legge in motivazione che l'esame unitario degli artt. 7, comma 4, lett. f), e 7, comma 4, lett. f) quinquies, del d.P.R. n. 633 del 1972 induce a ritenere che se la prestazione di servizi ha ad oggetto il noleggio di mezzi di trasporto o attività di intermediazione collegate a detto noleggio, ed esse sono state svolte da soggetti domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea, il criterio di collegamento ai fini dell'applicazione dell'imposta, e quindi della qualificazione della prestazione di servizi come operazione imponibile, consiste nell'utilizzazione in Italia dei suddetti mezzi di trasporto.

2.1. Determinazione della base imponibile ed aliquota applicabile.

Giova rammentare che secondo l'art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972 la base imponibile è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali, per cui assume rilievo il corrispettivo concordato e non il valore effettivo del bene o del servizio.

Ebbene, l'unica pronuncia dell'anno in rassegna concernente la relazione tra determinazione della base imponibile ed aliquota applicabile (**Sez. T, n. 9469/2023, Hmeljak, Rv. 667710-01**) ha affermato che alla

compravendita di strutture ricettive - tra le quali rientra il *"residence"*, caratterizzato dalla messa a disposizione di un mini-appartamento e dall'essere lo stabile nel suo insieme un condominio - non è applicabile l'aliquota agevolata di cui alla l. n. 408 del 1949, in quanto la "casa albergo", quale struttura destinata a prestare ospitalità dietro corrispettivo ad una massa indiscriminata di fruitori, non è assimilabile alla "casa di abitazione", ma rientra nella categoria del "negozio", essendo luogo deputato allo svolgimento di attività d'impresa e spettando l'agevolazione solo in relazione alla compravendita di unità immobiliari effettivamente utilizzate per soddisfare esigenze abitative. Enunciando tale principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che aveva escluso l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata, poiché la vendita frazionata delle unità immobiliari, comprese in una struttura turistico-ricettiva, non ne faceva venir meno la originaria destinazione urbanistica, mancando la prova del cambio di destinazione d'uso e dell'utilizzo per soddisfare esigenze abitative primarie.

3. Neutralità dell'imposta.

È noto che dal perfezionamento delle operazioni imponibili scaturisce il debito d'imposta; contestualmente il soggetto passivo (cedente o prestatore) che effettua un'operazione imponibile matura il diritto di rivalersi verso il cessionario o il committente, sicché il debito tributario è neutralizzato dal meccanismo della rivalsa, per cui un credito del soggetto passivo nei confronti della controparte contrattuale si aggiunge, per effetto di legge, al corrispettivo pattuito.

Le controversie inerenti al rapporto di rivalsa ricadono nella giurisdizione del giudice ordinario.

Passando al vaglio delle pronunce di interesse, la S.C. ha innanzitutto stabilito che la traslazione dell'imposta attraverso il meccanismo della rivalsa preclude il rimborso in favore del soggetto passivo ove determini per quest'ultimo un ingiustificato arricchimento desumibile, in via presuntiva, dalla mancata restituzione della rivalsa IVA indebitamente incassata, salva la prova, a carico del medesimo, di circostanze idonee a dimostrare l'insussistenza della lesione del principio di neutralità. Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva respinto il ricorso di una compagnia di volo, avendo accertato la corresponsione di IVA non dovuta da parte di acquirenti di biglietti aerei che non avevano ricevuto la restituzione della rivalsa, né avevano agito per ottenerla (**Sez. T, n. 24777/2023, La Rocca, Rv. 668833-01**).

Sez. T, n. 25013/2023, Salemme, Rv. 668835-01, ha affermato che, in tema di rimborso IVA, la riqualificazione, da parte

dell'Amministrazione finanziaria, di una cessione di beni (nella specie, rimanenze di magazzino) come cessione d'azienda, con assoggettamento ad imposta di registro, anziché ad IVA, attribuisce al cedente, che abbia assolto l'IVA senza che il cessionario gli abbia corrisposto quanto addebitatogli in rivalsa, il diritto al rimborso, in conformità ai principi unionali di neutralità ed effettività, nei due anni dalla definitività del provvedimento, ai sensi dell'art. 30-*ter*, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, non ostandovi l'impossibilità di adempiere all'obbligazione, prevista da detto comma, di restituzione al cessionario, purché, in ragione della rettifica della detrazione dell'IVA ad opera di questi, non ne derivi pregiudizio all'erario.

Sez. T, n. 20063/2023, Caradonna, Rv. 668283-01, ha affermato, inoltre, che è ammissibile la compensazione, *ex* art. 56 della l.fall., del credito IVA chiesto a rimborso dal fallito con i debiti erariali, sorti anteriormente alla dichiarazione di fallimento, anche quando il controcredito del fallito divenga liquido od esigibile successivamente, non determinandosi violazione del principio di neutralità dell'imposta, poiché la posizione IVA maturata in epoca precedente alla dichiarazione di fallimento è differente da quella successiva, ponendosi la coincidenza della partita IVA per le operazioni prefallimentari e postfallimentari come circostanza meramente occasionale, che non muta l'autonomia giuridica delle operazioni facenti capo al fallito, di cui il curatore è avente causa e amministratore del patrimonio, e quelle riferibili alla massa dei creditori, nel cui interesse opera il curatore stesso, quale gestore del patrimonio altrui, con conseguente necessità di redazione, ai sensi dell'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, di due distinte dichiarazioni IVA, aventi ad oggetto le operazioni effettuate dal fallito anteriormente e successivamente al fallimento.

Sez. T, n. 20024/2023, Gori, Rv. 668257-01, in tema di fideiussione prestata *ex* artt. 30 e 38-*bis*, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, ha stabilito che in caso di richiesta di rimborso del credito IVA non detraibile da parte di società priva di stabile organizzazione in Italia ed operante tramite un rappresentante fiscale, in applicazione del principio di neutralità, come interpretato dalla Corte di Giustizia, e dell'art. 8, comma 4, della l. n. 212 del 2000, il rimborso del costo degli oneri fideiussori spetta al contribuente anche quando sia mancata un'attività di accertamento in ordine alla debenza dell'imposta e la garanzia sia rilasciata per la restituzione del credito di imposta oggetto di rimborso da parte dall'Amministrazione finanziaria.

Infine, sebbene non direttamente riferita alla materia in esame, appare interessante **Sez. T, n. 10420/2023, Gori, Rv. 667597-01**, in tema di accertamento analitico-induttivo *ex* art. 39, comma 1, lett. d, del d.P.R.

n. 600 del 1973, secondo cui ai fini della determinazione del reddito di impresa per omessa contabilizzazione di ricavi e IVA relativa ad operazione commerciale tra società del medesimo gruppo, aventi sede in Italia, nell'individuazione del valore da attribuire ad una prestazione di servizi, lo scostamento dal "valore normale" del canone di affitto di cui all'art. 9 TUIR può assumere rilievo quale parametro indiziario dell'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, esulante dal normale margine di errore di valutazione anche dell'inerenza della destinazione del bene o servizio, così da giustificare l'accertamento, con conseguente onere della prova contraria a carico del contribuente. Ciò non determina la violazione del criterio della neutralità del tributo armonizzato, né della norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 147 del 2015, che è diretta ad escludere l'applicazione dell'art. 110 TUIR al *"transfer pricing"* interno e non a limitare la portata logico-giuridica dell'art. 9 TUIR.

4. Operazioni non imponibili: in particolare le cessioni all'esportazione.

Le operazioni non imponibili sono riconducibili, in via generale, a quelle per le quali manca il requisito soggettivo (operazione compiuta nell'ambito di una attività commerciale o agricola, un'arte o una professione), il requisito oggettivo (operazione compiuta nella cessione di un bene o nella prestazione di un servizio) o il requisito della territorialità (operazione territorialmente rilevante in Italia).

Le operazioni non imponibili vanno distinte anche da quelle esenti dall'Iva, anche se per entrambe valgono tutti gli obblighi della stessa IVA, quali fatturazione, registrazione e dichiarazione, non addebitata comunque al cliente.

In particolare, nelle operazioni non imponibili sono ricomprese le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei rapporti con l'estero, come le operazioni assimilate alle esportazioni, i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, le cessioni ai viaggiatori extracomunitari e le operazioni effettuate nell'ambito di rapporti regolati da trattati ed accordi internazionali.

Al riguardo, la S.C. ha affermato che, nel caso di operazioni triangolari interne, di cui almeno una sita al di fuori del territorio nazionale, l'operazione di trasporto intracomunitario va considerata come unitaria, se la merce viene trasportata dall'acquirente nel territorio dello Stato del cessionario, ma non è da questi utilizzata, figurando così come soggetto realmente interposto, essendo vincolata alla consegna a un terzo soggetto passivo che, quale cessionario finale, la destina al consumo. Infatti, il

vincolo di destinazione sulla merce da trasportare esclude la proprietà sui beni acquistati, con la conseguenza che impedisce di qualificare il trasferimento come cessione di beni ai fini IVA.

Quanto sopra è previsto in conformità al regime di transito eurounitario per incrementare la fluidità del movimento delle merci all'interno della Comunità fino al luogo di destinazione, tanto è vero che è stata esclusa anche la necessità di ripetizione delle formalità doganali da uno Stato membro all'altro **(Sez. 5, n. 14853/2023, D'Aquino, Rv. 667886-01)**.

La S.C., inoltre, ha offerto una interpretazione più ampia delle operazioni non imponibili, con riferimento alle operazioni di rifornimento e di vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare, statuendo che, anche nel caso in cui l'intermediario che acquista il carburante e lo rivende all'armatore di navi marittime, operando in nome proprio anziché in nome dell'armatore, non esclude l'esenzione quando il trasferimento della merce è intervenuto in concomitanza del momento in cui l'armatore è stato autorizzato a disporne, di fatto, come se fosse il proprietario del carburante cedutogli. Pertanto, la cessione a un intermediario, non rappresentante dell'armatore e quindi autonomo e precedente anello della catena distributiva, può beneficiare dell'esenzione IVA quando si accerta che il trasferimento della proprietà del carburante a tale intermediario si realizza soltanto in seguito al caricamento del carburante e, in particolare, quando il trasferimento della proprietà è avvenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori sono stati autorizzati a disporre del carburante, di fatto, come se ne fossero i proprietari (**Sez. T, n. 02027/2023, D'Aquino, non massimata**).

Sotto il profilo probatorio, la S.C. ha affermato per le cessioni all'esportazione che, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8, comma 1, lett. a) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la destinazione della merce all'esportazione deve essere provata esclusivamente dalla documentazione doganale, ovvero dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura, in assenza della quale l'operatore che vuole fruire dell'agevolazione non può valersi di documenti alternativi, mentre l'Amministrazione finanziaria non può disconoscere l'imponibilità dell'operazione ed il diritto alla detrazione. Ha aggiunto, altresì, che in tema di esportazioni al di fuori del territorio della UE in regime di non imponibilità, è necessario che la destinazione dei beni all'esportazione sia documentata con mezzi di prova certi e incontrovertibili, quali le attestazioni di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana o la vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura o anche le bolle di accompagnamento, i documenti internazionali di trasporto e gli altri

documenti previsti dall'amministrazione finanziaria, purché risulti la vidimazione dell'ufficio doganale comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale o comunque la prova certa ed incontrovertibile (che può provenire anche dalle autorità pubbliche dello Stato estero importatore) dell'uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione. La S.C. ha statuito, altresì che nei casi in cui la destinazione della merce all'esportazione, nelle cessioni di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972, non può essere provata dalla documentazione doganale, non potendosi addebitare all'esportatore la mancata esibizione di un documento di cui egli non ha la disponibilità, tale prova può essere fornita con ogni mezzo che abbia il requisito della certezza ed incontrovertibilità, quale l'attestazione di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, come ricavabile, ai sensi dell'art. 346 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, dalla disciplina doganale stessa, con la conseguenza che è inidonea, ai predetti fini, la produzione di documenti di origine privata, come la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento (**Sez. T, n. 00592/2023, Hmeljak, non massimata**).

In senso contrario, la S.C. non ha qualificato come operazioni non imponibili, affermando la sussistenza del requisito di territorialità dell'Iva, ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. f *quinquies*, del d.P.R. n. 633 del 1972, applicabile *ratione temporis*, le prestazioni di intermediazione di servizi di autonoleggio, svolte da una società residente all'estero in favore di società estere intermediate ove i servizi, acquisiti in Italia e ceduti dalle società estere intermediate a clienti finali, venivano svolti sul territorio nazionale. Pertanto, il criterio di collegamento è stato individuato dalla S.C. nell'utilizzo in Italia dei mezzi di trasporto, valevole non solo per il noleggio dei mezzi di trasporto, ma anche per le prestazioni di intermediazione **(Sez. 5, n. 03896/2023, Triscari, Rv. 667056-01)**.

5. Operazioni esenti e il calcolo del cd. pro-rata.

Le operazioni esenti riguardano le cessioni di beni e prestazioni di servizi indicate espressamente dalla legge e, in particolare, dall'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

La S.C. ha affermato che, per le prestazioni sanitarie riconducibili ai nn. 18 e 19 dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, è esclusa la detrazione dell'Iva versata in rivalsa per l'acquisto di beni o servizi finalizzati alle prestazioni sanitarie esenti e, quando il contribuente esegue sia prestazioni esenti che non esenti, la detrazione spetta nei limiti del "*pro rata*", secondo la disciplina dettata dagli artt. 19, comma 5, e 19 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, mentre nei limiti dell'indetraibilità dell'Iva, versata in rivalsa,

all'operatore non spetta il diritto al rimborso. **(Sez. 5, n. 13279/2023, Federici, Rv. 668085-01)**.

Quale precisazione interpretativa, la Suprema Corte, ai fini dell'esenzione dall'imposta di cui al predetto art. 10, ha ricompreso anche le prestazioni accessorie, pur se formalmente distinte, ove connesse alla prestazione principale al punto da formare una sola prestazione economica indissociabile, alla stregua del concreto atteggiarsi degli interessi coinvolti identificabili nella causa del contratto e valutabile con riguardo alle sole parti contrattuali, non già rispetto a terzi estranei, ancorché parti di un distinto rapporto con uno dei contraenti. **(Sez. T, n. 03893/2023, Federici, Rv. 667057-01).** La citata pronuncia, si pone, peraltro in linea con la giurisprudenza euro-unitaria, la quale ha affermato che una prestazione è qualificabile come accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, ma il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (CGUE, sentenza 11 gennaio 2001, in causa C-76/99; 25 febbraio 1999, in causa C-349/96; 22 ottobre 1998, in cause riunite C-308/96, C-94/97; 8 dicembre 2016, in C-208/15; 4 settembre 2019, in causa C-71/18; 19 dicembre 2020, in causa C-801/19).

Rientra nell'ambito dell'esenzione IVA di cui all'art. 10, comma 1, n. 14, del d.P.R. n. 633 del 1973, il trasporto marittimo di persone, al quale si applica il beneficio anche quando sono effettuate esclusivamente prestazioni di trasporto con finalità turistico-ricreative, senza la fornitura di ulteriori servizi, in virtù dell'art. 36-*bis* del d.l. 17 maggio 2022, n. 50, conv. con modif. dalla l. 15 luglio 2022, n. 91, il quale, avendo natura di norma di interpretazione autentica, in conformità alla rubrica ed al tenore letterale, e precisando il significato già attribuibile alla disposizione interpretata anche alla luce dei principi del diritto dell'UE, dispiega efficacia retroattiva, enunciando una regola di giudizio destinata ad operare in termini generali sia per le controversie pendenti che per quelle future, con esclusione dei soli rapporti esauriti (**Sez. T, n. 35054/2023, Salemme, Rv. 669850-01**).

Sussiste il riconoscimento della esenzione IVA, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 11, del d.P.R. n. 633 del 1973, anche per le cessioni di oro da investimento sempre che il materiale ceduto rispetti determinati requisiti di peso (superiore ad un grammo) e di purezza (superiore a 995 millesimi), non rivestendo alcuna rilevanza la forma (lingotto o placchetta) purché sia accettata dal mercato di riferimento (**Sez. T, n. 13742/2023, Fuochi Tinarelli, Rv. 668275-01**).

6. *Reverse charge*.

L'inversione contabile, c.d. *reverse charge*, è un particolare metodo di applicazione dell'Iva che pone a carico del cessionario/utilizzatore il pagamento della imposta. L'effetto tipico dell'istituto è quello dello spostamento del carico tributario dal cedente al cessionario, con pagamento della imposta da parte di quest'ultimo. L'applicazione presuppone che entrambi le parti siano soggetti passivi Iva e che il destinatario lo sia nel territorio nazionale.

In merito, la S.C. ha affermato che costituisce cessione di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi assoggettata a inversione contabile a termini dell'art. 74, comma 8, del d.P.R. n. 633 del 1972, la cessione di residui di lavorazione industriale dello zinco, quali le metalline di galvanizzazione, senza che abbia rilievo il processo di lavorazione originario, purché si tratti di cessione di beni non più utilizzabili per la propria originaria destinazione, salvo che siano sottoposti a successive lavorazioni o trasformazioni. **(Sez. T, n. 12975/2023, D'Aquino, Rv. 668084-01)**.

La pronuncia da ultimo riportata si pone in linea con la interpretazione offerta dal diritto dell'Unione ai rottami o cascami di metallo, riferendosi agli avanzi o a rottami adatti esclusivamente al recupero del metallo (CGUE 9 marzo 1978, Bleiindustrie, C-111/77, punto 6).

Con riferimento al profilo sanzionatorio**,** la **Sez. T, n. 27178 del 22.9.2023, Hmeljak, non massimata,** ha espressamente affermato che, per quanto riguarda la disciplina sanzionatoria in materia di autofatturazione e *reverse charge*, si tratta di un regime contabile che addossa ai destinatari della fattura l'obbligo di assolvere l'IVA sull'operazione e, attraverso un meccanismo contabile (di doppia registrazione della fattura nel registro delle vendite e in quello degli acquisiti), riconosce loro il diritto di detrazione per un pari importo, per cui nessun pagamento è in concreto dovuto all'erario e, dunque, non si verifica, in linea di principio, alcun omesso versamento dell'imposta.

A conferma di quanto sopra, la **Sez. T, n. 24512 del 11.8.2023, Hmeljak, non massimata -** dopo avere premesso che l'art. 74, comma 8, del d.P.R. n. 633 del 1972 si riferisce a due categorie di beni, ossia i rottami, i cascami e gli avanzi di metalli non ferrosi nonché i semilavorati di metalli non ferrosi, e che solo per questi ultimi la previsione è riferita a specifiche voci doganali, mentre per i primi l'indicazione è disancorata da ogni riferimento di classificazione e, a maggior ragione, di lavorazione e che detta interpretazione trova riscontro nel dettato del comma 7 del cit. art. 74, che è strutturato secondo la medesima ripartizione, ed è coerente con il disposto di cui all'art. 199, paragrafo 1, lett. d), della direttiva

2006/112/CE, che non pone particolari condizioni, neppure sotto il profilo della lavorazione originaria (industriali e non industriali), mentre, con riguardo specificamente alle ceneri di materiali non ferrosi, è lo stesso allegato VI che ne puntualizza la rilevanza ed inclusione, distinguendole altresì rispetto ai cd. semilavorati - afferma che la cessione della schiumatura di alluminio e delle ceneri di alluminio, che sono dei rottami di metallo e non dei semilavorati, rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 74, comma 8, del d.P.R. n. 633 del 1972 e il loro acquisto è soggetto al regime dell'inversione contabile.

7. Cessioni intracomunitarie.

L'art. 41, comma 1, lett. a) del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. dalla l. 29 ottobre 1993, n. 427, in ossequio all'art. 138 della direttiva IVA, prevede che la cessione di beni ad un soggetto comunitario è qualificabile come cessione intracomunitaria, ed in quanto tale non imponibile IVA, ove l'operazione intercorre tra due soggettivi passivi di imposta per una cessione a titolo oneroso di un bene materiale, concernente l'acquisizione o il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale, con spedizione o trasporto in altro Stato comunitario, indipendentemente da colui che vi provvede.

Con riferimento al profilo probatorio, la **Sez. T, n. 30889/2023, D'Aquino, non massimata,** ha stabilito che l'esenzione di una cessione di un bene intracomunitaria diviene applicabile solo quando vi è la prova che il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente; tale prova si raggiunge al momento in cui il venditore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, detto bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione. In particolare, nella fattispecie esaminata, la S.C. ha affermato che, in caso di vendita con clausola "franco fabbrica", il cedente ha diritto all'esenzione IVA quando fornisce la prova documentale rappresentativa della effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione, che può essere raggiunta anche tramite una prova alternativa ricavata da fatti secondari - quali ricevute di pagamento recati data, timbro ed indicazione del chilometraggio dell'automezzo sottoscritte dal titolare di una stazione di rifornimento carburante che risulta ubicata al di fuori del territorio di partenza ovvero nel territorio di destinazione delle merci - da cui desumere la presenza delle merci in un territorio diverso dallo Stato di residenza.

8. I rimborsi.

Il rimborso IVA è regolato principalmente dagli artt. 30 e 38 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.

Nell'anno in esame la S.C., sotto il profilo cautelare, ha espressamente affermato che il provvedimento di sospensione del rimborso di un credito IVA deve essere, fin dall'origine e a pena di nullità, motivato con specifico riferimento alle ragioni di fatto e di diritto che hanno condotto alla sua emissione, senza alcuna possibilità per l'Amministrazione di integrare detta motivazione in corso di causa, richiamando ragioni diverse rispetto a quelle richiamate nel provvedimento medesimo. **(Sez. T, n. 36068/2023, Nonno, Rv. 669873-01)**.

La suddetta cautela ha trovato applicazione a seguito di una contestazione a carico del creditore di uno dei reati indicati al comma 3 (attualmente comma 8) dell'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, con la conseguente sospensione *ope legis* del rimborso del credito e della decorrenza degli interessi moratori, fino alla definizione del relativo procedimento in uno dei modi previsti dal codice di procedura penale. **(Sez. T, n. 24295/2023, Luciotti, Rv. 668830-01).**

La pronuncia sulla motivazione si inserisce nell'ambito del filone interpretativo che esclude la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di introdurre in corso di causa nuove indicazioni per giustificare il provvedimento adottato, atteso che le è consentito solo di precisare le ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento dello stesso.

Quanto al tema delle garanzie previste in sede di rimborso IVA, la S.C. ha affermato che la polizza fideiussoria, prevista dall'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, costituisce una garanzia di carattere autonomo rispetto al rapporto di imposta, non avendo funzione satisfattoria, in quanto mira a indennizzare il creditore insoddisfatto mediante il tempestivo versamento di una somma di denaro predeterminata, sostitutiva della mancata o inesatta prestazione del debitore e traslativa del rischio connesso all'insussistenza dei presupposti per ottenere il rimborso dell'IVA **(Sez. T, n. 35668/2023, Perrino, Rv. 669857-01)**. Si ribadisce così l'autonomia della garanzia funzionale a trasferire il rischio economico su un altro soggetto.

Ciò è tanto vero che le **S.U. n. 1125/2023, Perrino, Rv. 666548-01**, hanno stabilito che le controversie concernenti l'escussione della polizza fideiussoria, *ex* art. 38-*bis*, del d.P.R. n. 633 del 1972, sono devolute alla giurisdizione del giudice ordinario, poiché la facoltà di escutere la garanzia prestata dal contribuente non è espressione del potere impositivo spettante all'Amministrazione finanziaria, in quanto il rapporto autonomo

di garanzia, che sorge tra garante e debitore, ha un oggetto diverso da quello del debito principale costituito dalla pretesa tributaria.

La **Sez. T, n. 20024/2023, Gori, Rv. 668257-01,** sempre in tema di fideiussione, prestata ai sensi degli artt. 30 e 38 *bis*, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, in caso di richiesta di rimborso del credito IVA non detraibile da parte di società priva di stabile organizzazione in Italia ed operante tramite un rappresentante fiscale, in applicazione del principio di neutralità, come interpretato dalla Corte di Giustizia, e dell'art. 8, comma 4, della l. n. 212 del 2000, ha affermato che il rimborso del costo degli oneri fideiussori spetta al contribuente anche quando è mancata un'attività di accertamento in ordine alla debenza dell'imposta e la garanzia è stata rilasciata per la restituzione del credito di imposta, oggetto di rimborso da parte dall'Amministrazione finanziaria.

Quanto al diritto al rimborso dei costi relativi alla garanzia fideiussoria, prestata dal contribuente al fine di ottenere il rimborso dell'IVA, la **Sez. T, n. 9723/2023, Gori, Rv. 667713-01** ha affermato la sua portata generale, indipendentemente dalla fisionomia della controversia tributaria, per cui non va pertanto riconosciuto esclusivamente per le spese relative a garanzie acquisite nell'ambito di una specifica attività di accertamento del tributo stesso, nel rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Rispetto al profilo processuale in tema di rimborso dell'Iva versata in eccesso, la **Sez. T, n. 35042/2023, D'Aquino, Rv. 669855-01,** ha statuito che il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dall'art. 57, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, a carico di entrambe le parti, non è violato dalle argomentazioni con cui l'Amministrazione finanziaria, soccombente in primo grado, nega la sussistenza dei fatti costitutivi del diritto dedotto dal contribuente, o la qualificazione ad essi attribuita, trattandosi di mere difese e, come tali, non soggette ad alcuna preclusione processuale.

La **Sez. T, n. 34436/2023, Salemme, Rv. 669841-01)**, in sede di contenzioso tributario, ha affermato che la legittimazione ad impugnare il diniego dell'istanza di rimborso dell'IVA per le operazioni infragruppo spetta unicamente alla società controllante in ragione della spendita della qualifica di rappresentante *ex lege* della controllata e promotrice del procedimento amministrativo che, conseguentemente diventa unica destinataria del relativo provvedimento conclusivo, destinato a produrre effetto diretto nei suoi confronti.

Quanto ai termini, la **Sez. T, n. 34429/2023, Salemme, Rv. 670444-01** ha affermato che l'istanza di rimborso dell'imposta, indebitamente pagata dal cedente di beni (o prestatore di servizi) e versata successivamente anche dal cessionario (o committente), va presentata nel

termine di decadenza di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, decorrente dal pagamento indebito, non rilevando la data del secondo versamento, nemmeno alla luce di una lettura evolutiva della predetta norma, che tenga conto delle ragioni della successiva introduzione dell'art. 30-*ter* del decreto IVA, ad opera della l. 20 novembre 2017, n. 167, poiché, anche per la nuova normativa, il superamento del termine biennale è consentito a condizione dell'avvenuta restituzione al cessionario (o committente) dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

Secondo la **Sez. T, n. 9531/2023, Triscari, Rv. 667711-01**, la domanda di rimborso, avanzata dagli operatori economici domiciliati e residenti in Stati non appartenenti all'Unione europea, in assenza di una specifica previsione normativa, è soggetta allo stesso termine generale di decadenza, previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, di due anni dal pagamento o, se posteriore, di due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

La **Sez. T, n. 25612/2023, Caradonna, Rv. 669049-01** ha poi distinto la domanda di rimborso del credito IVA da quella di compensazione con altro debito fiscale, sicché, laddove l'istanza sia formulata in termini di compensazione e non denoti l'inequivoca volontà di ottenere il rimborso del credito mediante l'indicazione dello stesso nel quadro "RX4" della dichiarazione annuale, non si applica - salvo ipotesi eccezionali in cui la compensazione non può più essere effettuata (ad es., per cessazione dell'attività o morte del contribuente) - il termine decennale di prescrizione, bensì quello biennale di decadenza *ex* art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

La **Sez. T, n. 25013/2023, Salemme, Rv. 668835-01**, sempre in materia di termini per il rimborso, ha affermato che la riqualificazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di una cessione di beni (nella specie, rimanenze di magazzino) come cessione d'azienda, con assoggettamento ad imposta di registro, anziché ad IVA, attribuisce al cedente, che abbia assolto l'IVA senza che il cessionario gli abbia corrisposto quanto addebitatogli in rivalsa, il diritto al rimborso, in conformità ai principi unionali di neutralità ed effettività, nei due anni dalla definitività del provvedimento, ai sensi dell'art. 30-*ter*, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, non ostandovi l'impossibilità di adempiere all'obbligazione, prevista da detto comma, di restituzione al cessionario, purché, in ragione della rettifica della detrazione dell'IVA ad opera di questi, non ne derivi pregiudizio all'erario.

Peraltro, la **Sez. T, n. 24194/2023, Leuzzi, Rv. 668770-01** ha affermato che detto termine di decadenza biennale trova applicazione, in mancanza di una disciplina specifica, anche ove una norma interna sia stata dichiarata incompatibile con il diritto dell'Unione Europea, in quanto

detto termine, come affermato dalla stessa Corte di Giustizia, non è contrario ai principi di equivalenza e di effettività, poiché consente ad un soggetto normalmente diligente di far valere i propri diritti.

Tuttavia, la **Sez. T, n. 25095/2023, Gori, Rv. 668777-01** ha precisato che il prestatore di un servizio, ritenuto fuori campo IVA *ex* art. 8, comma 35, del d.P.R. n. 633 del 1972, può chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta indebitamente versata dopo il decorso del termine di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, sebbene esclusivamente per quell'imposta che egli abbia assolto, e che il committente abbia a sua volta effettivamente corrisposto all'erario in esecuzione di un provvedimento coattivo, quale è l'atto impositivo emesso nei suoi confronti e divenuto definitivo, poiché, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (sentenza del 15 dicembre 2011, causa C-427/10), il principio di effettività del diritto comunitario, pur non ostando ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebito che preveda un termine di prescrizione per il committente più lungo di quello di decadenza per il prestatore del servizio, non è soddisfatto quando l'applicazione di tale disciplina abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta.

La **Sez. T, n. 22996/2023, Gori, Rv. 668529-01**), sempre ai fini del rimborso Iva, ha affermato che, in caso di variazioni dell'imponibile o dell'imposta ai fini della nota di credito e dei presupposti per ottenere il rimborso, è rilevante la qualificazione dell'operazione economica sottostante, se imponibile o se fuori campo IVA, dal momento che, nel primo caso, dev'essere verificata l'esistenza dei presupposti *ex* art. 26 d.P.R. n. 633 del 1972 ai fini del rimborso, mentre nel secondo l'Amministrazione finanziaria è tenuta al rimborso, sebbene solo entro il termine di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, salvo l'effettivo rimborso dell'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo.

Con particolare riferimento al soggetto non residente con stabile ed operativa organizzazione in Italia**,** la **Sez. T, n. 25685/2023, Salemme, Rv. 668894-01** ha escluso l'accesso al rimborso cd. agevolato *ex* art. 30, comma 3, lett. e, del d.P.R. n. 633 del 1972, anche con riferimento alle operazioni compiute direttamente, cioè senza il coinvolgimento della stabile organizzazione, atteso che, alla luce della giurisprudenza unionale, cui la disciplina italiana presta fedele attuazione, la posizione IVA di tale soggetto confluisce integralmente in quella della stabile organizzazione, con conseguente esercizio del diritto alla restituzione dell'imposta mediante il meccanismo della detrazione.

Quanto al rimborso infrannuale IVA, la **Sez. T, n. 20077/2023, Succio, Rv. 668284-01,** in applicazione dell'art. 38-*bis*, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 a favore del cessionario, per la determinazione degli importi dell'IVA per acquisti o importazioni di beni ammortizzabili effettuati nel trimestre, ha affermato, ai fini dell'imputazione nel periodo rilevante per la richiesta di restituzione del tributo, che rileva la sola data in cui il cessionario è venuto in possesso della fattura ed ha, quindi, provveduto alle conseguenti registrazioni contabili.

Secondo la **Sez. T, n. 19837/2023, Triscari, Rv. 668256-01**, il cessionario non è legittimato a richiedere al fisco il rimborso dell'IVA di rivalsa che assume indebitamente assolta, dovendo eventualmente richiederla al cedente nell'ambito del rapporto privatistico, salvo che la stessa si rifletta sulla liquidazione finale dell'imposta, determinando un'eccedenza rimborsabile, in quanto riemerge il rapporto tra il contribuente ed il Fisco.

La **Sez. T, n. 3908/2023, Triscari, Rv. 667060-01**, in tema di rimborso Iva in favore di soggetti non residenti in Italia e stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità Europea, ha affermato il riconoscimento del diritto al rimborso ove sussiste necessariamente la condizione di reciprocità, di cui all'art. 38-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972, in assenza della quale la relativa procedura, prevista dall'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, non può essere attivata.

CAPITOLO II

L'IMPOSTA DI REGISTRO

(di Lorenzo Delli Priscoli e Giacomo Stalla)[3]

SOMMARIO: 1. Struttura del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro (T.U.I.R.) e funzione dell'imposta. - 2. Provvedimenti giudiziali e lodi arbitrali. - 3. Prescrizione e decadenza. - 4. Eliminazione della presunzione legale di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore nominale degli stessi. - 5. Sanzioni. - 6. Agevolazioni fiscali. - 6.1. Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa. - 6.2. Agevolazioni fiscali a favore di imprese il cui oggetto sia la rivendita di beni immobili. - 6.3. Agevolazioni fiscali a favore di chi esercita direttamente l'attività agricola. - 6.4. Agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi nei piani di recupero o in piani di edilizia residenziale. - 6.5. Agevolazioni fiscali a favore di ONLUS. - 7. Esenzioni a favore dello Stato. - 8. Nullità o annullabilità dell'atto da registrare. - 9. Acquisto per usucapione. - 10. Procedure concorsuali. - 11. Trasferimento di immobili. - 11.1. Trasferimento di immobili *ex* art. 2932 c.c. e la regola del cd. "prezzo valore" - 11.2. Trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati. - 11.3. Trasferimento di immobili con sovrastante fabbricato vetusto. - 11.4. Trasferimento di immobili abusivi. - 11.5. Trasferimento di immobili soggetti a vincoli. - 11.6. Trasferimento di immobili per un valore dichiarato inferiore a quello reale. - 11.7. Trasferimento di immobili e solidarietà per il pagamento dell'imposta tra compratore e venditore. - 11.8. Trasferimento di immobili altrui. - 11.9. Trasferimento di immobili in tutto o in parte edificabili. - 11.10. Trasferimento di immobili a titolo gratuito. - 12. Contratti. - 12.1. Contratti preliminari e per persona da nominare. - 12.2. Contratti a favore di terzi - 12.3. Permuta. - 12.4. Locazione. - 12.5. Leasing. - 13. Potere delle Commissioni Tributarie di modificare la stima operata dall'Ufficio. - 14. Fideiussioni. - 15. *Trust.* - 16. Giurisdizione del giudice tributario per le controversie aventi ad oggetto la richiesta di rimborso dell'imposta di registro. - 17. Cessione d'azienda. - 18. Divisione ereditaria. - 19. Obbligazioni solidali - 20. Tassazione per enunciazione e finanziamento della società da parte dei soci. - 21. Procedura di registrazione telematica. - 22. Espropriazione e retrocessione. - 23. Gruppo europeo di interesse economico. - 24. Cessione di cubatura. - 25. Lastrico solare. - 26. Responsabilità del notaio. - 27. Principio di alternatività tra imposta di registro e IVA. - 28. Patrocinio a spese dello Stato. - 29. Transazione. - 30. Società. - 31. Disposizioni di altri atti non registrati enunciati in atti notarili. - 32. Deposito di un documento a fini probatori nell'ambito di un procedimento giudiziario. - 33. Scrittura privata non autenticata di ricognizione di debito. - 34. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare. - 34.1. La (superata) rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale. - 34.2. Il problema della retroattività dell'art. 1, comma 87, lett. a), della l. n. 205 del 2017, modificativo dell'art. 20 del d.P.R. 131 del 1986. L'intervento dell'art. 1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018. - 34.3. Norma di mera qualificazione o antielusiva? Il rapporto tra l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000. - 34.4. Le questioni di legittimità costituzionale del novellato art. 20 d.P.R. n. 131 del 1986. - 34.5. La riqualificazione *ex* art. 20 ed i criteri ermeneutici in materia contrattuale. - 34.6. La 'nuova' giurisprudenza sull'art. 20.

[3] Lorenzo Delli Priscoli ha curato i §§ da 1 a 33, Giacomo Stalla ha curato il § 34.

1. Struttura del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro (T.U.I.R.) e funzione dell'imposta.

L'imposta di registro è disciplinata dal decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 26 aprile 1986 (c.d. Testo Unico dell'Imposta di Registro o T.U.I.R.), che ha la seguente struttura: Titoli I-IX: struttura dell'imposta; Allegati: Tariffa parte I: atti soggetti a registrazione in termine fisso; Tariffa parte II: atti soggetti a registrazione in caso d'uso; Tabella: atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione.

L'imposta di registro è una imposta indiretta (che quindi colpisce il trasferimento di ricchezza: ad es., l'acquisto di un appartamento), dovuta per la registrazione di una scrittura, pubblica o privata, ed è commisurata ai valori espressi nella scrittura medesima. L'imposta di registro trae la sua origine dall'obbligo o dalla volontà, da parte dei cittadini, di annotare un atto scritto (contratti, scritture private, costituzione di enti o di società, sentenze, decreti, ecc.) presso un registro pubblico, allo scopo di non poterne più modificare la data e il contenuto. Questo registro, tenuto dall' apposito Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, riporta in ordine cronologico tutti gli atti sottoposti a registrazione. L'imposta che deriva da queste operazioni colpisce pertanto, quali trasferimenti di ricchezza, i valori venali (ossia i valori di mercato dei beni) o patrimoniali contenuti negli atti, come la vendita o la locazione di un immobile. L'imposta di registro è alternativa all'IVA, quale altra imposta indiretta: gli atti soggetti ad IVA non scontano pertanto l'imposta di registro, salvo quanto previsto in materia di locazione e cessione di fabbricati da imprese costruttrici (Sez. 6-T, n. 06835/2018, Mocci, Rv. 647520-01).

La registrazione si effettua mediante la presentazione all'Ufficio del Registro di due copie dell'atto (tre copie, di cui una in carta libera, per gli atti pubblici - ossia quelli redatti davanti ad un pubblico ufficiale quale ad es. un notaio - o le scritture private autenticate: sono tali quelle rese davanti ad un pubblico ufficiale che attesta l'identità della persona che sottoscrive), delle quali una viene restituita all'interessato con la data e gli estremi della avvenuta registrazione. Per i contratti di locazione ed altri atti relativi agli immobili è stata attivata una procedura di registrazione telematica, che sostituisce, con identiche caratteristiche, la presentazione diretta all'Ufficio.

Il termine per effettuare la registrazione varia a seconda del tipo di atto. Sono sottoposti a registrazione obbligatoria: tutti gli atti scritti compiuti in Italia; i contratti, anche verbali, aventi per oggetto locazioni, trasferimenti di azienda, trasferimento di proprietà o di diritti reali (es: il diritto di abitazione); gli atti formati all'estero che comportino trasferimenti pari a quelli sopra indicati.

La legge prevede i casi di registrazione entro un termine fisso ed esso è generalmente fissato in 20 giorni. I contratti di locazione e gli altri atti relativi a diritti sugli immobili dispongono invece di 30 giorni, mentre gli atti formati all'estero di 60 giorni.

Sono invece sottoposti a registrazione solo in caso d'uso, cioè quando una delle parti intenda dimostrare, con l'avvenuta registrazione, l'efficacia temporale del contratto: i contratti aventi per oggetto una prestazione di lavoro autonomo; le scritture private non autenticate; i contratti di locazione "stagionali", cioè inferiori a 30 giorni nel corso dell'anno.

2. Provvedimenti giudiziali e lodi arbitrali.

Il T.U.I.R. prevede l'obbligo di registrazione degli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento delle comunioni, i provvedimenti che rendono efficaci nello Stato sentenze straniere e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali.

Secondo l'art. 37 del T.U.I.R. ("Atti dell'autorità giudiziaria") "Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi ed i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato".

Ha affermato la Cassazione che, ai sensi di tale norma, la sentenza che definisce il giudizio - anche solo parzialmente e pur non passata in giudicato - è soggetta a tassazione, sicché l'Ufficio del registro provvede legittimamente alla liquidazione, emettendo il relativo avviso, che è impugnabile per vizi, formali o sostanziali, inerenti all'atto in sé, al procedimento che lo ha preceduto, oppure ai presupposti dell'imposizione. Né l'eventuale riforma, totale o parziale, della decisione nei successivi gradi di giudizio, e fino alla formazione del giudicato, incide sull'avviso di liquidazione, integrando, piuttosto, un autonomo titolo per l'esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell'imposta da far valere in via autonoma e non nel procedimento relativo all'avviso di liquidazione (Sez. T, n. 12023/2018, Conti, Rv. 648482-01).

Le aliquote per il calcolo dell'imposta di registro sulle sentenze sono le seguenti (Articolo 8, Tariffa, parte I allegata al d.P.R. n. 131 del 1986):

1) sentenze che trasferiscono o costituiscono di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti: si applicano le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti e quindi:

– se il trasferimento è soggetto ad Iva: imposta di registro in misura fissa (Euro 200,00)

– se il trasferimento non è soggetto ad Iva: 2 % prima casa, escluse le categorie catastali A/1, A/8 e A/9; 9 % in tutte le restanti fattispecie; 12 % terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

Il diritto all'agevolazione cd. prima casa di cui all'art. 1, comma 1, della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, presuppone che il trasferimento nel triennio abbia ad oggetto l'intero compendio immobiliare acquistato in regime agevolato, e non una parte soltanto di esso, salva l'allegazione e la dimostrazione di impedimento al trasferimento integrale per causa di forza maggiore, sicché, in mancanza di tale prova, la cessione parziale del bene determina la decadenza totale dall'agevolazione e non la mera riduzione quantitativa di quest'ultima in ragione della parte trasferita (Sez. T, n. 29153/2018, Stalla, Rv. 651418-01);

2) di condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura: 3%;

3) di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: 1%;

4) che non dispongono il trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: euro 168,00;

5) che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni, o la risoluzione di un contratto: euro 168,00;

6) aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi o modifica di tali condanne o attribuzioni: euro 168,00;

7) di omologazione: euro 168,00;

8) del Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, che recano condanna al pagamento di somme di danaro diverse dalle spese processuali: 3 %.

L'onere di registrazione grava su tutte le parti del processo in via solidale, senza alcuna distinzione tra parte soccombente o vittoriosa.

Peraltro, nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, ove si tratti di litisconsorzio facoltativo, non grava anche sui soggetti estranei al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilevanza, quale indice di capacità contributiva, detto rapporto e non la sentenza in quanto tale, atteso che una differente soluzione avrebbe l'irragionevole effetto di far corrispondere l'imposta di registro in misura diversa a due soggetti, responsabili di una stessa condotta e condannati al pagamento di una medesima somma di denaro, per il solo fatto di essere condannati, il primo, mediante una sentenza contenente anche un altro capo avente natura condannatoria a carico di un altro soggetto, ed il secondo no (Sez. T, n. 01710/2018, Delli Priscoli, Rv. 648742-01).

Tuttavia, in base disciplina contenuta nell'art. 8 della parte prima della tariffa di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e nell'art. 2 della tabella allegata al medesimo decreto, non sussiste più l'obbligo di registrazione per tutte le sentenze civili e, anche per quelle per le quali esso è previsto, il cancelliere è tenuto a rilasciarne copia prima della registrazione, se ciò è necessario ai fini della prosecuzione del giudizio. Alla luce di siffatta esegesi della predetta normativa in senso correttivo ed evolutivo rispetto a quella in precedenza adottata dalla stessa giurisprudenza di legittimità, ma pur sempre compatibile con il relativo dato letterale, ne consegue che, in tema di impugnazione delle sentenze emesse dal Tribunale superiore delle acque pubbliche in unico grado, una volta avvenuta la comunicazione dell'avviso di deposito della sentenza, la successiva notifica della copia integrale del dispositivo fa comunque decorrere, indipendentemente dalla registrazione della sentenza, il termine breve di quarantacinque giorni per la proposizione del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 202 del r.d. 11 dicembre 1933, n. 1775, rilevando il compimento della registrazione, ove dovuta, esclusivamente a fini fiscali (Sez. U, n. 15144/2011, Morelli, Rv. 617906-01).

Nei rapporti tra le parti, invece, le cose vanno diversamente: al termine del giudizio le spese sono poste dal giudice con sentenza a carico della parte soccombente, la quale deve rimborsare al vincitore le spese anticipate, ivi compreso l'eventuale pagamento dell'imposta di registro. A seconda delle vicende processuali il giudice può disporre la compensazione totale o parziale delle spese, così come può infliggere sanzioni.

La parte che ha pagato l'imposta può comunque chiedere al soccombente il rimborso (totale o parziale) dell'importo pagato, anche se le spese del processo sono state interamente compensate.

Qualora il provvedimento giudiziario sia stato definitivamente riformato, l'Amministrazione finanziaria, che abbia correttamente emesso l'avviso di liquidazione dell'imposta principale e la relativa cartella di

pagamento senza procedere alla riscossione, non ha interesse, nonostante la soccombenza, a ricorrere per cassazione avverso la sentenza di annullamento della cartella emessa dal giudice tributario d'appello, essendo venuto meno il presupposto dell'imposta, il cui pagamento comporterebbe la necessità dell'immediato rimborso (nella specie, la Cassazione ha dichiarato inammissibile il ricorso col quale l'Amministrazione chiedeva la condanna del contribuente al pagamento delle sanzioni e degli interessi relativi all'imposta dovuta su un provvedimento giudiziario definitivamente riformato (Sez. T, n. 15645/2019, Mondini, Rv. 654143-01).

Se l'atto da registrare è una sentenza o un lodo arbitrale (nella specie recante la condanna al pagamento dei maggiori corrispettivi derivanti da azione di adempimento contrattuale), per stabilire i presupposti ed i criteri di tassazione, in conformità al disposto degli artt. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 8 sub c) della tariffa allegata, occorre fare riferimento al contenuto e agli effetti emergenti dalla pronuncia stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si è formato il giudicato (Sez. T, n. 12013/2020, Lo Sardo, Rv. 657931-01).

Deve escludersi la possibilità di registrazione a debito del lodo arbitrale, atteso che l'art. 59 del d.P.R. n. 131 del 1986, norma a carattere eccezionale che enumera i casi tassativi nei quali è possibile procedere alla registrazione degli atti giudiziari senza il contemporaneo pagamento delle imposte dovute, non contempla i procedimenti di giurisdizione volontaria, nel novero dei quali rientra la procedura di deposito e di dichiarazione di esecutorietà della sentenza arbitrale, prevista dall'art. 825 c.p.c. (Sez. T, n. 09796/2022, Dell'Orfano, Rv. 664272-01).

Quanto agli atti dell'autorità giudiziaria *ex* art. 37 TUR, un provvedimento è imponibile anche ove sia ancora suscettibile di impugnazione o sia stato impugnato, ma non anche nel caso in cui sia stato già riformato o annullato con conseguente venir meno del presupposto impositivo (**Sez. T, n. 33273/2023, Picardi, Rv. 669586-01**).

Il decreto ingiuntivo ottenuto nei confronti del debitore dal garante che abbia stipulato una polizza fideiussoria e che sia stato escusso dal creditore è soggetto all'imposta con aliquota proporzionale al valore della condanna, in quanto il garante non fa valere corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto, ma esercita un'azione di rimborso di quanto versato (Sez. U, n. 18520/2019, Perrino, Rv. 654578-01). Costituisce presupposto del tributo, ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986, l'esistenza di un titolo giudiziale soggetto a registrazione, tra cui non rientrano i provvedimenti giurisdizionali che definiscono il processo senza entrare nel merito ovvero ne dichiarano l'estinzione per rinuncia, in

quanto equiparabili, sotto il profilo fiscale, ai casi di estinzione del giudizio conseguente all'inattività delle parti perché idonei a determinare l'estinzione dell'intero processo e la conseguente caducazione di tutte le attività espletate (Sez. T, n. 13372/2020, Fasano, Rv. 658349-01).

Ai sensi dell'art. 8, comma 1-*bis*, Tariffa, parte I, d.P.R. n. 131 del 1986, è esente da tassazione la sentenza del T.A.R. recante condanna del Comune all'emanazione di un provvedimento di acquisizione di lotto di terreno *ex* art. 42-*bis* d.P.R. n. 327 del 2001, poiché essa non contempla una prestazione in denaro concretamente dovuta, mentre un'eventuale condanna del Comune al pagamento di questa risulta subordinata alla verifica del fatto costitutivo del diritto, rappresentato dal provvedimento di acquisizione del bene immobile (**Sez. T, n. 36190/2023, Dell'Orfano, Rv. 669938-01**).

L'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986 per il pagamento dell'imposta dovuta in relazione a una sentenza emessa in un giudizio con pluralità di parti non grava, quando si tratti di litisconsorzio facoltativo, sui soggetti che non siano parti del rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilievo non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto racchiuso in essa, quale indice di capacità contributiva. Ne consegue che il presupposto della solidarietà non può essere individuato nella mera situazione processuale del soggetto che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente estraneo al rapporto considerato nella sentenza e, in particolare, sulla parte convenuta nel giudizio civile nei cui confronti la domanda sia stata rigettata per l'accertata estraneità a detto rapporto (Sez. T, n. 21700/2021, Pepe, Rv. 662047-01).

In ipotesi di atti giudiziari definitori di procedimenti nei quali il contribuente sia stato parte, l'avviso di liquidazione è adeguatamente motivato anche quando, pur non allegando l'atto, riporti sia gli estremi identificativi essenziali del medesimo (natura del provvedimento, ufficio emanante, estremi di ruolo e pubblicazione), sia i criteri normativi e matematici di determinazione del dovuto (base imponibile, aliquota tariffaria applicata ed imposta). Tuttavia, nel caso in cui il contribuente contesti in maniera specifica e circostanziata la sufficienza motivazionale dell'avviso e la comprensibilità della pretesa impositiva, il giudice di merito deve procedere al vaglio complessivo del livello motivazionale dell'avviso stesso, indipendentemente dalla allegazione o non allegazione ad esso dell'atto giudiziario tassato, anche in relazione agli eventuali elementi di complessità ed equivocità che possano in concreto emergere da quest'ultimo. (In applicazione del principio la Cassazione ha cassato la sentenza impugnata in quanto l'avviso di liquidazione, pur facendo riferimento alle norme applicate ed al numero della sentenza tassata, oltre a non indicare il tribunale che l'aveva emessa, non specificava il criterio di

determinazione dell'imposta dovuta con riguardo alla base imponibile ed all'aliquota applicata (Sez. T, n. 26340/2021, Mele, Rv. 661939-01).

Nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, in caso di liquidazione coatta amministrativa intervenuta in corso di causa, ove l'evento interruttivo non sia stato dichiarato o documentato in giudizio ai sensi dell'art. 300 c.p.c., va escluso il concorso della LCA nel pagamento dell'imposta dovuta, ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, in quanto la sentenza risulta validamente emessa nei confronti della società *"in bonis"* (Sez. T, n. 21869/2021, Stalla, Rv. 662285-01).

Ove un decreto ingiuntivo richiami un contratto di cessione del credito, pur evidenziando una enunciazione indiretta di atti, l'assenza di identità tra i soggetti dell'atto enunciato e dell'atto enunciante comporta la non imponibilità dell'atto enunciato (Sez. 6-T, n. 08669/2021, Luciotti, Rv. 661035-01).

3. Prescrizione e decadenza.

Una volta divenuto definitivo l'avviso di liquidazione per mancata impugnazione, ai fini della riscossione del credito opera unicamente il termine decennale di prescrizione di cui all'art. 78 TUR, non trovando applicazione né il termine triennale di decadenza previsto dall'art. 76, concernente l'esercizio del potere impositivo, né il termine di decadenza contemplato dall'art. 17, comma 3, d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto l'imposta di registro non è ricompresa tra i tributi ai quali fa riferimento il d.lgs. n. 46 del 1999 (**Sez. T, n. 33154/2023, Penta, Rv. 669567-01**).

Il termine decadenziale di tre anni previsto dall'art. 77 del d.P.R. n. 131 del 1986 decorre dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per l'invocata restituzione, restando irrilevante la data di emanazione di risoluzioni interpretative della normativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, attesa l'inidoneità delle stesse a costituire un diritto insussistente, se non nei casi in cui la legge attribuisca il relativo potere ad una specifica autorità amministrativa, e la loro vincolatività soltanto per l'operato interno degli uffici (Sez. T, n. 06855/2020, Zoso, Rv. 657394-02).

Deve altresì evidenziarsi che il credito erariale per la riscossione dell'imposta di registro si prescrive nell'ordinario termine decennale assumendo rilievo l'espresso disposto di cui all'art. 78 del d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. T, n. 12740/2020, Crolla, Rv. 658066-01).

Nel caso di scrittura privata non autenticata soggetta a registrazione in termine fisso, ma non registrata, il termine quinquennale di decadenza dell'amministrazione dalla potestà accertativa trova esclusiva disciplina nel primo comma dell'art. 76 del d.P.R. n. 131 del 1986, individuandosi il

relativo *"dies a quo"* nel giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione della stessa scrittura privata, dovendosi escludere che la produzione in giudizio di quest'ultima costituisca, ai fini della decadenza, il "caso d'uso" previsto dall'art. 6 del d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. T, n. 19015/2021, Paolitto, Rv. 661807-01).

A fronte di una pluralità di atti negoziali fra loro collegati, la decorrenza del termine triennale di decadenza dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 76 del d.P.R. n. 131 del 1976, al fine di riqualificare l'atto e liquidare la maggiore imposta dovuta, decorre dalla data di registrazione dell'ultimo atto dell'unica fattispecie complessa posta in essere dal contribuente (principio affermato in un caso in cui con più contratti aventi ad oggetto singoli beni era stata dissimulata una cessione unitaria d'azienda: (Sez. T, n. 32656/2022, Balsamo, Rv. 666427-01).

4. Eliminazione della presunzione legale di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore nominale degli stessi.

A seguito della sostituzione dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 ad opera dell'art. 24, comma 5, della legge n. 88 del 2009 che, con effetto retroattivo, stante la finalità di adeguamento al diritto dell'Unione europea, ha eliminato la presunzione legale relativa (introdotta dall'art. 35, comma 3, del d.l. n. 223 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 248 del 2006) di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore nominale degli stessi, è stato ripristinato il precedente quadro normativo, sicché è rimesso alla valutazione del giudice l'accertamento, anche in base a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, in ordine all'eventuale maggior valore di detti beni (Sez. T, n. 11439/2018, Fasano, Rv. 648075-02).

5. Sanzioni.

L'art. 69 del d.P.R. n. 131 del 1986 - nella formulazione, applicabile "ratione temporis" antecedente alle modifiche di cui all'art. 18 del d.lgs. n. 158 del 2015 - non sanziona espressamente il ritardo nella registrazione dell'atto: tuttavia, l'omessa richiesta di registrazione nei termini di legge costituisce una violazione punibile con la sanzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, disposizione, quest'ultima, avente portata generale (Sez. T, n. 07608/2018, Fasano, Rv. 647680-01).

È irragionevole e contraria al principio di solidarietà la pretesa fiscale relativa ad una sanzione dipendente dal mancato pagamento di

un'imposta la quale è stata ritenuta - sia pure in un secondo momento - non dovuta (nella specie, la S.C. ha ritenuto esente da critiche la sentenza che aveva escluso la debenza delle sanzioni relative al mancato pagamento dell'imposta in considerazione dell'indeterminatezza dell'imponibile su cui calcolarla, essendo *"sub iudice"* la determinazione dell'indennizzo costituente la base imponibile, poi definitivamente risultata pari a zero: Sez. 6-T, n. 02367/2021, Delli Priscoli, Rv. 660670-01.

6. Agevolazioni fiscali.

6.1. Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa.

L'agevolazione in questione non spetta nell'ipotesi in cui la prima casa assuma le caratteristiche dell'abitazione di lusso: l'art. 1 della nota II *bis* della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 e gli artt. 5 e 6 del d.m. n. 1072 del 1969 non sono contrari ai principi costituzionali di ragionevolezza e proporzionalità, atteso che questi ultimi non possono escludere o vulnerare la discrezionalità del legislatore nell'individuare e caratterizzare le fattispecie derogatorie alle regole di determinazione ed applicazione dei tributi, che possono essere disciplinate mediante una dettagliata specificazione dei requisiti soggettivi e oggettivi in modo che l'operato della pubblica amministrazione sia più o meno vincolato nell'apprezzamento di particolari situazioni di fatto e nel conseguente riconoscimento del beneficio fiscale, sicché non è lesiva dei suddetti principi la norma che limiti o escluda una valutazione discrezionale nell'applicazione delle agevolazioni tributarie, riducendo a monte il rischio di revoche arbitrarie (Sez. T, n. 04071/2020, Lo Sardo, Rv. 656974-01).

L'art. 6 del d.m. 2 agosto 1969 n. 1072, applicandosi indistintamente ad appartamenti compresi in fabbricati condominiali o a singole unità abitative aventi una superficie utile complessiva superiore a 240 metri quadrati, è la norma base di riferimento per individuare le caratteristiche dell'abitazione di lusso esclusa dai benefici, non essendo contraddetta dal precedente art. 5 del medesimo decreto che prende in considerazione la dimensione dell'area scoperta, in rapporto pertinenziale con l'alloggio, riferita alle unità immobiliari che abbiano un'area coperta di superficie inferiore a 240 metri quadrati (**Sez. T, n. 33699/2023, Candia, Rv. 669837-01**).

Per l'omesso trasferimento della residenza nel comune in cui è sito l'immobile, il termine per la rettifica, la liquidazione della maggiore imposta e l'irrogazione delle relative sanzioni è soggetto alla sospensione prevista dall'art. 11, comma 1, della l. n. 289 del 2002, sicché è prorogato

di due anni, restando priva di rilievo la circostanza che il termine per la presentazione dell'istanza di definizione in via breve scada in data anteriore a quello fissato per il trasferimento della residenza, atteso che, ai fini dell'astratta definibilità del rapporto d'imposta, è essenziale unicamente l'intervenuta o omessa registrazione entro il 30 settembre 2003, mentre è ininfluente la non ancora maturata perdita del beneficio fiscale (Sez. T, n. 03541/2018, Delli Priscoli, Rv. 647034-01).

Deve inoltre rilevarsi che per ottenere l'agevolazione in questione occorre che l'acquirente risieda o svolga la propria attività, anche non in via esclusiva o prevalente, purché effettiva, nel territorio del Comune in cui è ubicato l'immobile, sicché non può spettare all'avvocato, avente residenza e studio legale in altro Comune, in ragione della coincidenza dell'ambito territoriale di attività con quello del Distretto di Corte d'Appello o, ai sensi dell'art. 4 R.D. n. 1578 del 1933, dell'intero territorio nazionale, in quanto meramente astratta (Sez. T, n. 24542/2020, Cavallari, Rv. 659936-01).

Le dichiarazioni prescritte dall'art. 1, nota II *bis*, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, possono essere rese, laddove difetti un atto pubblico di compravendita - come nel caso di acquisto per effetto di sentenza costitutiva *ex* art. 2932 c.c. -, nel momento della richiesta di registrazione della sentenza e nelle forme di cui all'art. 47 del d.P.R. n. 445 del 2000, risultando la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà idonea a garantirne la certezza, quanto al relativo contenuto, e la riferibilità soggettiva, quanto al loro autore (Sez. T, n. 05349/2020, Paolitto, Rv. 657359-01).

Peraltro, il trasferimento dell'immobile a seguito di un atto del giudice non fa venire meno l'onere a carico del contribuente, che intende avvalersi dell'agevolazione "prima casa", di fare la relativa dichiarazione, comportando solo uno spostamento temporale della stessa dal momento dell'acquisto a quello della registrazione, in quanto è da quest'ultima che la parte, destinataria degli effetti del provvedimento giudiziario, può far valere il proprio diritto all'applicazione del beneficio potendo attivarsi per rendere la necessaria dichiarazione in ordine alle agevolazioni fiscali cui ritiene di avere diritto (Sez. T, n. 23863/2020, Criscuolo, Rv. 659347-01).

Il trasferimento parziale, prima del decorso del termine di cinque anni, dell'immobile acquistato con le predette agevolazioni comporta la revoca parziale (per la parte di prezzo corrispondente alla porzione di immobile trasferito) e non totale del beneficio, rispondendo tale soluzione interpretativa al canone di proporzionalità fra interessi del proprietario e ragion fiscale sotteso alle limitazioni al diritto di proprietà garantito dall'art. 1 del Protocollo n. 1 alla CEDU (Sez. T, n. 35086/2021, Dell'Orfano, Rv. 663011-01).

Il requisito della residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile va riferito alla famiglia, con la conseguenza che, in caso di comunione legale tra coniugi, quel che rileva è che l'immobile acquistato sia destinato a residenza familiare, mentre non assume rilievo in contrario la circostanza che uno dei coniugi non abbia la residenza anagrafica in tale Comune, e ciò in ogni ipotesi in cui il bene sia divenuto oggetto della comunione ai sensi dell'art. 177 c.c., quindi sia in caso di acquisto separato che in caso di acquisto congiunto del bene stesso (Sez. T, n. 22557/2022, De Masi, Rv. 665213-01).

6.2. Agevolazioni fiscali a favore di imprese il cui oggetto sia la rivendita di beni immobili.

Il beneficio fiscale di cui all'art. 1, primo comma, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, che, nella formulazione vigente "*ratione temporis*", prevedeva l'applicazione dell'aliquota dell'uno per cento in caso di trasferimento immobiliare, esente dall'imposta sul valore aggiunto *ex* art. 10, comma 1, n. 8-*bis*, del d.P.R. n. 633 del 1972, effettuato nei confronti di imprese il cui oggetto esclusivo o principale d'attività sia la rivendita di beni immobili, "a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni", trova applicazione solo nel caso di effettivo ritrasferimento degli immobili acquistati entro il termine triennale stabilito dalla legge, come si desume dalla nota II *ter* del medesimo art. 1 della menzionata Tariffa, che disciplina le conseguenze derivanti dall'eventuale insuccesso dell'intenzione dichiarata nell'atto. Nella specie, in applicazione del suddetto principio, la Cassazione ha cassato la decisione impugnata che aveva riconosciuto il beneficio in quanto il trasferimento sarebbe stato comunque assoggettabile ad IVA, sicché il rispetto del termine triennale avrebbe dovuto essere valutato con riferimento al momento dell'emissione della fattura, sebbene la parte avesse espressamente optato per l'imposta di registro (Sez. 6-T, n. 06835/2018, Mocci, Rv. 647520-01).

6.3. Agevolazioni fiscali a favore di chi esercita direttamente l'attività agricola.

Tra i casi di mutamento della destinazione agricola del fondo, che comportano la decadenza, *ex* art. 2 della legge n. 36 del 1977, dal beneficio dell'aliquota ridotta applicabile all'atto di acquisto a titolo oneroso da parte di un soggetto che svolga l'attività di imprenditore agricolo a titolo principale, rientra non solo la rivendita del terreno, ma anche la sua

concessione in affitto a terzi, in quanto il presupposto dell'agevolazione fiscale è l'esercizio diretto dell'attività agricola, per un determinato numero di anni, da parte del beneficiario, sul fondo da lui acquistato (Sez. 6-T, n. 06204/2018, Carbone, Rv. 647327-01).

La sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione con il trattamento agevolato richiesto dal contribuente per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto (Sez. 6-T, n. 24655/2018, Conti, Rv. 651104-01).

6.4. Agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi nei piani di recupero o in piani di edilizia residenziali.

L'art. 5 della l. n. 168 del 1982, nel prevedere l'applicazione dell'imposta di registro catastale ed ipotecaria in misura fissa per gli atti di trasferimento di immobili compresi nei Piani di Recupero di cui all'art. 27 della l. n. 457 del 1978, ha natura eccezionale, sicché l'equipollenza tra piano di recupero e piano particolareggiato va limitata, *ex* art. 34 della l. n. 457 cit., ai soli piani particolareggiati già approvati alla data di entrata in vigore della legge e finalizzati al risanamento del piano edilizio esistente nei quali non rientra la Variante al Piano Regolatore approvata successivamente (Sez. T, n. 22493/2020, Cavallari, Rv. 660078-01).

In seguito all'entrata in vigore della l. n. 244 del 2007, che ha ridisegnato la materia, abrogando la precedente disciplina e introducendone una nuova a "regime", l'agevolazione di cui all'art. 1, comma 1, ultimo periodo, parte I, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, come integrato dall'art. 1, comma 26, della suddetta legge, può essere riconosciuta unicamente ai trasferimenti di immobili diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, rispondendo essa all'esigenza di incentivare l'attività edilizia residenziale mediante l'abbattimento del primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area. Nella specie, la Cassazione ha cassato la decisione dei giudici di merito, che avevano ritenuto legittima la concessione dell'agevolazione in ragione della edificabilità degli immobili oggetto dell'atto, benché questi rientrassero in un PIP - Piano di insediamenti produttivi, non mirato alla realizzazione di finalità residenziali (Sez. T, n. 22908/2020, Cavallari, Rv. 659935-01).

6.5. Agevolazioni fiscali a favore di ONLUS.

Ai fini delle agevolazioni tributarie di cui al d.lgs. n. 460 del 1997 (nella specie, in materia di imposta di registro), gli enti ecclesiastici non sono ONLUS di diritto, attesa la mancata inclusione degli stessi nell'elenco tassativo di cui all'art. 10, comma 8, del citato decreto, non essendo sufficiente la qualificazione giuridica dell'ente, ma rilevando le finalità da questo perseguite nel rispetto delle altre condizioni della tenuta separata delle scritture contabili di cui all'art. 20-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, dei requisiti statutari e dei vincoli sostanziali imposti dall'art. 10 del citato d.lgs. n. 460 e della comunicazione all'anagrafe unica delle ONLUS di cui al successivo art. 11 (Sez. T, n. 06851/2020, Dell'Orfano, Rv. 657458-01).

7. Esenzioni a favore dello Stato.

Il termine "Stato" utilizzato dalle disposizioni che prevedono l'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro, ipo-catastale e di bollo deve intendersi riferito allo "Stato-persona", nozione entro cui va esclusa la società a partecipazione pubblica Rete Ferroviaria Italiana ("R.F.I. spa") - gestrice dell'infrastruttura ferroviaria nazionale, facente parte del Gruppo "Ferrovie dello Stato spa" (società con socio unico partecipata interamente dal MEF che, in quanto "holding" non ha rapporti di servizio pubblico con lo Stato) - assumendo all'uopo rilievo l'autonoma soggettività dell'ente, in termini di autonomia giuridica e patrimoniale rispetto al socio pubblico, nonché la sua organizzazione secondo il tipo societario di stampo civilistico, sicché essa conserva la propria natura privata senza che rilevi la partecipazione ad essa di un soggetto pubblico (Sez. T, n. 17034/2020, Fasano, Rv. 658558-01).

8. Nullità o annullabilità dell'atto da registrare.

Ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 131 del 1986, la nullità o l'annullabilità dell'atto non incidono sull'obbligo di chiederne la registrazione, né su quello, conseguente, di pagare la relativa imposta, tanto principale quanto complementare, ma costituiscono soltanto titolo per ottenerne la restituzione, ove venga dichiarata o accertata l'invalidità dell'atto con sentenza passata in giudicato, in ragione, peraltro, di un vizio non imputabile alle parti e che renda l'atto stesso insuscettibile di ratifica, convalida o conferma (Sez. 6-T, n. 06832/2018, Mocci, Rv. 647519-01).

Peraltro, la garanzia fideiussoria, vergata in calce ad un contratto di locazione ed avente ad oggetto l'adempimento delle obbligazione del conduttore, è valida ed efficace anche ove tale pattuizione accessoria non

risulti riprodotta nella copia registrata del suddetto contratto, atteso che il collegamento genetico tra i due contratti non estende al patto di garanzia l'obbligo di registrazione, previsto solo per la locazione dall'art. 1, comma 346, della l. n. 311 del 2004, e che l'eventuale finalità di elusione fiscale espone l'evasore all'obbligo di pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, ma non comporta la nullità del contratto, in virtù del principio generale desumibile dall'art. 10, comma 3, ultimo periodo, della l. n. 212 del 2000, il quale stabilisce che "le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto". La causa della garanzia, infine, non era illecita perché la garanzia fu stipulata per tenere indenne il locatore, non per eludere l'imposta (Sez. 3, n. 05612/2017, Rossetti, Rv. 643390-01).

I provvedimenti giudiziari che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché di condanna alla restituzione di denaro o beni, o di risoluzione di un contratto, anche quando la dichiarazione di nullità riguardi singole clausole *ex* art. 1419, comma 2, c.c., e non l'intero contratto che sopravvive tra le parti con la sostituzione della disciplina legale alle clausole nulle (nella specie, clausole di capitalizzazione trimestrale di interessi debitori relativi a contratti bancari con condanna della banca alla restituzione di somme indebitamente riscosse), sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. e), della tariffa - parte prima - allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, essendo irrilevante che essi riguardino corrispettivi o prestazioni soggetti ad IVA, non trovando applicazione alla ripetizione di indebito oggettivo il principio di alternatività di cui all'art. 40 del d.P.R. citato, né l'art. 8, comma 1, lett. b), della suddetta tariffa, il quale postula la fisiologica validità *("in toto et in qualibet parte"*) del contratto originante le obbligazioni per le quali si chiede al giudice di pronunciare la condanna al pagamento o alla consegna (Sez. 3, n. 25610/2022, Lo Surdo, Rv. 665745-01).

9. Acquisto per usucapione.

Ai sensi della nota 2-*bis* dell'art. 8 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà o di diritti reali di godimento su beni immobili sono soggetti all'imposta di registro in virtù dell'art. 1 della medesima tariffa, relativo agli atti traslativi della proprietà: ne deriva che la base imponibile deve essere determinata in base alle regole stabilite per detti atti, con l'ulteriore conseguenza che, *ex* art. 52, comma 5-*bis*, del d.P.R. n. 131 del 1986, il criterio della valutazione automatica può operare per i soli fabbricati ad uso abitativo (Sez. T, n. 05749/2018, Zoso, Rv. 647310-01). Secondo tale pronuncia, dal carattere rurale delle costruzioni o porzioni di costruzioni, nonché delle relative pertinenze, deriva la mancata attribuzione di una

rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono. Nel caso di specie l'Ufficio ha proceduto alla valutazione autonoma del fabbricato sulla base del fatto che esso risultava ubicato in zona densamente abitata con destinazione "A/1 zone ed edifici di particolare pregio" laddove tale circostanza non assume rilievo alcuno. Va considerato che il carattere rurale delle costruzioni o porzioni di costruzioni, nonché delle relative pertinenze, dal quale deriva la mancata attribuzione di una rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono, dipende, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 19 della legge n. 133 del 1994, dalla sussistenza di due condizioni, l'una di tipo soggettivo, afferente alla persona dell'utilizzatore del fabbricato, che deve essere addetto alla coltivazione della terra o alle altre attività specificate dalla norma, e l'altra di tipo oggettivo, riguardante l'immobile, che deve essere strumentale all'esercizio di quelle attività e, dunque, presentare le caratteristiche coerenti con quelle esigenze. Solo qualora l'Ufficio avesse contestato l'insussistenza dei presupposti soggettivo e oggettivo testé indicati avrebbe potuto ipotizzarsi l'attribuzione di una rendita catastale autonoma del fabbricato rispetto a quella del terreno (Sez. T, n. 21363/2012, Botta, Rv. 624478-01).

Peraltro, qualora la parte, in favore della quale sia stato giudizialmente pronunciato l'acquisto della proprietà di un bene immobile per usucapione, abbia provveduto a pagare l'imposta di registro afferente al conseguente trasferimento immobiliare, la stessa non può agire in regresso nei confronti delle altre parti processuali, condebitrici solidali nei confronti dell'amministrazione finanziaria, *ex* art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, a ciò ostando la previsione contenuta nell'art. 1298 c.c., norma applicabile anche alle obbligazioni solidali sorte *"ex lege",* versandosi in presenza di obbligazione tributaria assunta nell'esclusivo interesse di chi ha usucapito. Né rileva, in senso contrario, l'eventuale compensazione giudiziale delle spese di lite, che non riguarda gli esborsi ancora da erogare, come quelle di registrazione della sentenza (Sez. 2, n. 00473/2017, Giusti, Rv. 642213-01).

10. Procedure concorsuali.

Al decreto di omologazione del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, va applicata l'imposta di registro, in misura proporzionale, computata sul valore dei beni e dei diritti fallimentari trasferiti, mentre l'importo del debito accollato non partecipa al calcolo della base imponibile ai fini della liquidazione dell'imposta, risultando quest'ultima derivante esclusivamente dal calcolo delle aliquote sui beni oggetto di cessione (**Sez. T, n. 31530/2023, Balsamo, Rv. 669734-01**).

La sentenza, pronunciata ai sensi dell'art. 45 l. fall., che dichiara l'inopponibilità ai terzi degli atti compiuti dal fallito e dispone la condanna al trasferimento di somme di denaro al fallimento (nella specie, amministrazione straordinaria), producendo l'effetto giuridico del recupero alla procedura concorsuale di beni che ne erano in precedenza assenti e realizzando un trasferimento di ricchezza in favore del fallimento, è soggetta ad aliquota proporzionale, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b), della prima parte della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, che assoggetta ad imposta proporzionale i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori (**Sez. T, n. 08675/2023, Billi, Rv. 667352-01**).

La sentenza che, in accoglimento dell'opposizione allo stato passivo, riconosca la natura privilegiata di un credito fatto valere nella procedura fallimentare, e già ammesso in via chirografaria dal giudice delegato, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera d), della parte I della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131: essa, infatti, incide esclusivamente sul profilo qualitativo del credito, determinando un mutamento della sua posizione nel concorso, in quanto l'ammontare ed il titolo, che rappresentano gli unici aspetti rilevanti ai fini dell'imposta in esame, risultano già determinati per effetto del decreto di ammissione; d'altronde, essendo quest'ultimo assoggettato ad imposta in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera c), di detta tariffa, l'applicazione della medesima disposizione, ovvero di quella di cui all'art. 9 della tariffa, alla sentenza in questione, comporterebbe una duplicazione dell'imposta, in contrasto con i principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva, oltre che con la funzione dell'imposta di registro, che nella specie assume la natura di corrispettivo per il servizio complesso della registrazione (Sez. 6-T, n. 22253/2020, Delli Priscoli, Rv. 659357-01).

Gli accordi di ristrutturazione di cui all'art. 182-*bis* del r.d. n. 267 del 1942 (l. fall.), benché parte di una procedura di natura concorsuale, costituiscono atti di autonomia negoziale che producono gli effetti *ex* art. 1372 c.c. fin dalla loro stipulazione, con differimento al momento della pubblicazione nel registro delle imprese solo di quelli conseguenti all'omologazione, sicché essi sono soggetti all'imposta in misura proporzionale, ex art. 6 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. T, n. 40913/2021, Balsamo, Rv. 663511-01).

Al decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, deve essere applicato il criterio di tassazione correlato all'art.8, lett. a),della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, con commisurazione dell'imposta in misura proporzionale al valore dei beni e dei diritti fallimentari trasferiti e con esclusione, dalla base

imponibile, del contestuale accollo dei debiti collegato a detta cessione dei beni fallimentari (Sez. T, n. 11925/2021, Paolitto, Rv. 661258-01).

La sentenza che, in sede di opposizione allo stato passivo di una procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, abbia accertato il definitivo mancato avveramento del *"beneficium excussionis"* rispetto ad un credito già ammesso in via condizionata al passivo dal commissario straordinario, come pure nel caso in cui ne riconosca la natura privilegiata a fronte di una iniziale ammissione chirografaria, costituisce una sentenza puramente dichiarativa di diritti a contenuto patrimoniale, ricognitiva dell'esistenza di un diritto già oggetto di accertamento, come tale assoggettabile ad imposta fissa *ex* art. 8, comma 1, lett. d), della parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. T, n. 11841/2022, Lo Sardo, Rv. 664494-01).

11. Trasferimento di immobili.

11.1. Trasferimento di immobili *ex* art. 2932 c.c. e la regola del cd. "prezzo valore".

È stato stabilito che in ipotesi di trasferimento dell'immobile ai sensi dell'art. 2932 c.c., l'opzione per la determinazione della base imponibile in applicazione della disciplina del cd. "prezzo valore", di cui agli artt. 1, comma 497, della l. n. 266 del 2005 e 52 del d.P.R. n. 131 del 1986, può essere esercitata con dichiarazione necessariamente successiva al passaggio in giudicato della sentenza (purché anteriore alla notifica al contribuente dell'avviso di accertamento), in quanto solo col giudicato si determinano il trasferimento della proprietà e l'obbligo di versare il prezzo dovuto e da allora l'Amministrazione finanziaria, decorso un congruo termine per la dichiarazione, può iniziare il relativo procedimento di accertamento **(Sez. T, n. 02581/2023, Mondini, Rv. 666757-01)**.

L'opzione per l'applicazione della disciplina del cd. "prezzo valore" di cui all'art. 1, comma 497, della l. n. 266 del 2005, in ipotesi in cui il trasferimento immobiliare avvenga all'esito di un giudizio divisionale, deve essere esercitata prima che l'Amministrazione Finanziaria abbia notificato atti del procedimento di accertamento sul valore dei beni trasferiti (Sez. T, n. 08610/2021, Caprioli, Rv. 660958-01).

La regola del cd. prezzo valore, posta dalla l. n. 266 del 2005, art. 1, comma 497, con riferimento agli atti di cessione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, costituisce deroga al criterio legale di determinazione della base imponibile che, ai sensi del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 43, ha riguardo al valore venale in comune commercio del bene

oggetto di cessione e non può, pertanto, trovare applicazione all'atto di costituzione di rendita vitaliziala, la cui base imponibile, ai sensi del d.p.r. cit., art. 46, è determinata, in termini non omogenei, con riferimento al valore della rendita costituita, laddove quest'ultimo valore risulti superiore a quello dei beni ceduti (Sez. T, n. 16229/2021, Paolitto, Rv. 661472-01).

11.2. Trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati.

L'art. 1, commi 25-28, della l. n. 244 del 2007, pur abrogando l'art. 36, comma 15, del d.l. n. 223 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248 del 2006, che aveva, a sua volta, abrogato l'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, non ha ripristinato la disciplina dettata da tale norma, in quanto ha modificato le tariffe allegate al d.P.R. n. 131 del 1986 ed al d.lgs. n. 347 del 1990, prevedendo una nuova regolamentazione per la quale le agevolazioni fiscali relative ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati non volti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale convenzionata pubblica sono ridotte, poiché le imposte devono essere corrisposte non più in misura fissa ma proporzionale: peraltro, restando ferma la "ratio" della disciplina originaria di diminuire per l'acquirente il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, tali agevolazioni spettano, nell'ipotesi di piano particolareggiato di iniziativa privata, anche prima della stipula della convenzione di lottizzazione, purché l'edificazione, che detta stipula presuppone, intervenga entro cinque anni (Sez. T, n. 03536/2018, De Masi, Rv. 647090-01).

Con riguardo alla perdita del beneficio fiscale previsto dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000 per i trasferimenti di immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, conseguente all'alienazione dell'immobile prima dell'edificazione, il contribuente non ha alcun obbligo di comunicazione, applicandosi l'art. 19 del d.P.R. n. 131 del 1986 ai soli eventi che danno origine a un'ulteriore liquidazione d'imposta, con la conseguenza che il potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria è soggetto al termine decadenziale di tre anni, di cui all'art. 76 del d.P.R. n. 131 del 1986, decorrenti dalla richiesta di registrazione dell'atto di compravendita (Sez. T, n. 19786/2021, Martorelli, Rv. 661880-01).

11.3. Trasferimento di immobili con sovrastante fabbricato vetusto.

Nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce (Sez. 6-T, n. 00313/2018, Conti, Rv. 646998-01).

11.4. Trasferimento di immobili abusivi.

In presenza di opere abusive, il valore del compendio immobiliare compravenduto va determinato in base al comune apprezzamento di mercato delle stesse, tenuto conto, da una parte, che la commissione di abusi edilizi non può tradursi in una ragione di trattamento di favore e, dall'altra, che il principio generale, dettato dall'art. 2645-*bis*, comma 6, c.c., secondo cui si intende esistente l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, è applicabile anche in materia fiscale. Il carattere illecito dell'eventuale abuso edilizio non può infatti tradursi in una ragione di trattamento di favore per il privato; pertanto, l'amministrazione deve provvedere alla valutazione dell'immobile sulla base del comune apprezzamento commerciale. Nella specie la Cassazione, in conformità al principio, ha cassato la decisione impugnata, che aveva ritenuto priva di incidenza fiscale la presenza di una piscina abusiva e allo stato grezzo: né rileva che la piscina in questione fosse "allo stato grezzo", poiché tale affermazione va letta attraverso il principio generale dettato dall'art. 2645-*bis* c.c., secondo cui "si intende esistente l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico", applicabile anche in materia fiscale (Sez. 6-T, n. 02189/2018, Cirillo, Rv. 647105-01).

11.5. Trasferimento di immobili soggetti a vincoli.

Per le aree ricomprese nel piano regolatore generale, l'edificabilità può essere esclusa solo da vincoli assoluti, mentre vincoli specifici possono incidere unicamente sul valore venale dell'immobile, da stimare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie. In applicazione del principio, la Cassazione ha rigettato il motivo di ricorso con cui si propugnava l'applicabilità del principio della inedificabilità di fatto del terreno oggetto di rettifica (Sez. T, n. 31048/2017, Di Geronimo, Rv. 646686-01).

11.6. Trasferimento di immobili per un valore dichiarato inferiore a quello reale.

L'acquirente di un immobile, al quale sia stato notificato avviso di liquidazione dell'imposta di registro, sul presupposto che il valore dichiarato nell'atto fosse inferiore a quello reale, può - impugnando il suddetto avviso di liquidazione - opporre all'erario il giudicato riduttivo del maggior valore ottenuto dal venditore (coobbligato in solido con l'acquirente), anche se non abbia impugnato l'avviso di rettifica propedeutico a quello di liquidazione, ed ancorché egli abbia pagato la pretesa imposta non per spontanea adesione alla pretesa tributaria, solo in quest'ultimo caso essendo irripetibile quanto versato. Nella specie, la Cassazione ha cassato la sentenza impugnata per aver ritenuto spontaneo il pagamento di una cartella effettuato, solo all'atto della sua ricezione, allo scopo di evitare l'esecuzione forzata ed accompagnato dalla contestuale impugnazione della cartella medesima (Sez. T, n. 02231/2018, Campanile, Rv. 646704-01).

L'avviso di liquidazione non può essere fondato esclusivamente sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore del bene risultante delle quotazioni OMI pubblicate sul sito web dell'Agenzia delle entrate, atteso che queste non costituiscono fonte di prova del valore venale in comune commercio, il quale può variare in funzione di molteplici parametri (quali l'ubicazione, la superficie, la collocazione nello strumento urbanistico), limitandosi a fornire indicazioni di massima e dovendo, invece, l'accertamento essere fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti (Sez. T, n. 21813/2018, Fasano, Rv. 650330-01).

11.7. Trasferimento di immobili e solidarietà per il pagamento dell'imposta tra compratore e venditore.

Ai sensi dell'art. 57, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, l'obbligazione per il pagamento dell'imposta di registro grava sulle parti contraenti in solido, sicché deve essere esclusa la sussistenza tra le stesse, sul piano processuale, di un litisconsorzio necessario. Nella specie, la Cassazione, in applicazione del suddetto principio, ha confermato la sentenza impugnata in una controversia in tema di impugnazione dell'avviso di accertamento e liquidazione dell'imposta di registro, promossa dall'acquirente di un immobile nei confronti dell'amministrazione fiscale, nella quale non era stato evocato in giudizio il venditore (Sez. T, n. 01698/2018, Stalla, Rv. 646921-01).

Peraltro, la responsabilità solidale non viene meno per effetto dell'adesione di uno dei coobbligati alla definizione per adesione, essendo necessario che ad essa segua l'integrale estinzione del debito tributario, come definito in sede di adesione nei confronti del coobbligato aderente, ovvero accertato in sede giudiziale nei confronti del coobbligato non aderente (Sez. T, n. 01298/2019, D'Ovidio, Rv. 652202-01).

11.8. Trasferimento di immobili altrui.

La vendita di bene dichiaratamente altrui ex art. 1478 c.c., comportando l'obbligo per il venditore di procurare l'acquisto al compratore e differendo l'effetto reale al momento in cui il venditore acquista dal terzo la proprietà del bene venduto, va registrata, analogamente alla vendita sottoposta a condizione sospensiva, con il pagamento dell'imposta fissa e, al momento dell'avveramento della condizione, con l'imposta proporzionale, dovendosi escludere che sussista un doppio trasferimento, poiché la doppia trascrizione degli atti è finalizzata a dare attuazione al principio di continuità delle trascrizioni (Sez. T, n. 35891/2022, Candia, Rv. 666551-01).

11.9. Trasferimento di immobili in tutto o in parte edificabili.

Nella cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, contemplata nell'art. 81, comma 1, lett. b), TUIR, "ratione temporis" vigente, l'imponibilità della plusvalenza è regolata dal principio di cassa, ex art. 82, comma 1, TUIR; il momento impositivo, tuttavia, richiede anche l'effetto traslativo del negozio, al quale si ancora la definitività dell'operazione e della conseguente plusvalenza, sicché al principio di cassa è informata altresì l'ipotesi del pagamento dell'intero corrispettivo nella vigenza di un contratto preliminare, dovendosi ritenere, in tal caso, che la tassazione della plusvalenza coincida con il contratto definitivo non in ragione del diverso principio di competenza, ma perché il pagamento avvenuto in epoca anteriore al trasferimento del bene era ancora insufficiente nella vigenza dei soli effetti obbligatori del preliminare (**Sez. T, n. 35463/2023, Di Marzio, Rv. 669856-01**).

In caso di trasferimento di immobili solo in parte edificabili e rientranti nella disposizione di cui all'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000, alla base imponibile si applica l'aliquota più alta tra quelle previste in relazione alle diverse particelle di terreno oggetto del trasferimento (Sez. T, n. 10565/2020, Napolitano A., Rv. 657860-01).

11.10. Trasferimento di immobili a titolo gratuito.

L'atto di rinuncia a titolo gratuito di un diritto reale immobiliare di godimento sconta l'imposta in misura proporzionale, rientrando nella nozione di "trasferimento" di cui all'art. 1 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 in quanto generativa di un arricchimento nella sfera giuridica altrui, in conformità, peraltro, alla prassi amministrativa agenziale (Sez. T, n. 28923/2020, La Torre, Rv. 659974-01).

12. Contratti.

12.1. Contratti preliminari e per persona da nominare.

È stato specificato che l'art. 32 del d.P.R. n. 131 del 1986 deve essere interpretato nel senso che, nell'ipotesi di contratto preliminare di compravendita "per persona da nominare", la nomina tardiva determina unicamente l'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa sia nei confronti dell'originario promissario acquirente che del terzo nominato tardivamente, mentre l'imposta di registro proporzionale dovuta in relazione al contratto definitivo graverà esclusivamente sulle parti che hanno stipulato l'atto, restando del tutto estraneo allo stesso il promissario acquirente che ha effettuato, sebbene oltre il termine contrattuale, la nomina del terzo (Sez. T, n. 03176/2018, Di Geronimo, Rv. 646935-01).

L'imposta di registro sulla somma versata a titolo di acconto-prezzo con riferimento alla cessione di quote di partecipazioni societarie oggetto di un contratto preliminare va applicata in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, poiché si tratta di una disposizione speciale che concerne gli atti di negoziazione di quote di partecipazioni societarie e che, attesa l'unitarietà della sequenza preliminare-definitivo, espressione di un'unica manifestazione di capacità contributiva, prevale sulla regola di cui all'art. 10 della Tariffa citata, la quale prescrive, in via generale, nel caso di versamenti di acconti di contratti preliminari, il pagamento di tale imposta in misura proporzionale (Sez. T, n. 17904/2021, Fasano, Rv. 661781-01).

La cessione a titolo oneroso di un preliminare avente ad oggetto il trasferimento di un bene immobile, deve scontare l'imposta d'atto fissa, ai sensi dell'art. 31 del d.P.R. n. 131 del 1986, e l'imposta proporzionale del 3%, da calcolarsi sull'ammontare del corrispettivo concordato per la cessione, venendo in rilievo un atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, ai sensi dell'art. 9 della Tariffa Parte I, allegata al citato d.P.R. (Sez. T, n. 07460/2021, Balsamo, Rv. 660848-01).

12.2. Contratti a favore di terzi.

Nella fattispecie del contratto a favore di terzo quest'ultimo, non essendo parte formale del negozio, non è tenuto a richiedere la registrazione ex art. 10 TUR, né è obbligato "solidalmente" con le parti al pagamento dell'imposta ex art. 57 TUR, salvo che assuma la veste di obbligato come uno dei "soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione", ovvero se intervenga nell'atto esprimendo l'accettazione o inserendovi altra convenzione che anticipi l'accettazione, divenendo così parte in senso sostanziale dell'atto e soggetto passivo ai sensi dell'art. 57, comma 6, TUR (**Sez. T, n. 18508/2023, Mondini, Rv. 668363-01**).

12.3. Permuta.

In applicazione del criterio di cui al combinato disposto dell'art. 2 del d.lgs. n. 347 del 1990 e dell'art. 43 del d.P.R. n. 131 del 1986, la base imponibile va individuata tenendo conto del valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta ipotecaria, a prescindere se quel valore coincida o meno con quello più alto ai fini dell'imposta di registro, in quanto, stante l'autonomia delle due imposte, oggetto del richiamo è il criterio del valore più alto, comune all'imposta di registro, ma non lo stesso valore attribuito ai fini di tale ultima imposta (Sez. T, n. 11474/2022, D'Oriano, Rv. 664352-01).

12.4. Locazione.

Il mancato versamento di alcune annualità dell'imposta di registro, successive a quella iniziale, è sì sanzionato dalla normativa fiscale, ma non rileva al fine della validità negoziale del contratto cui si riferisce la previsione di nullità di cui all'art. 1, comma 346, della l. n. 311 del 2004, atteso che essa si riferisce alla registrazione originaria del contratto (**Sez. 3, n. 13870/2023, Gianniti, Rv. 667699-01**).

Non può essere compreso fra i redditi da fabbricato, ai sensi del vigente art. 26 TUIR, quello derivante dalla locazione di un immobile stipulata da persona non proprietaria, né titolare di altro diritto reale sul bene, in quanto, per espressa previsione di tale norma, la tassazione come reddito fondiario dei canoni locativi presuppone necessariamente che il possesso dell'immobile derivi al locatore esclusivamente dalla proprietà o dalla titolarità di altro diritto reale sul medesimo (**Sez. T, n. 36488/2023, Cortesi, Rv. 669889-01**).

La scrittura privata di riduzione del canone di locazione non è soggetta all'obbligo fiscale di registrazione, potendo desumersi il minor

reddito conseguito e, quindi, la minor imposta dovuta dal contribuente, da altri mezzi di prova. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva escluso l'obbligo di registrazione di una scrittura privata con cui era stata pattuita la riduzione del canone di locazione, ritenendo probante, ai fini della dimostrazione di tale riduzione, la documentazione bancaria prodotta dal contribuente da cui si evinceva il versamento da parte della conduttrice di una somma corrispondente al canone ridotto: Sez. T, n. 07644/2022, Esposito, Rv. 664138-01).

Ai fini dell'art. 21 del d.P.R. n. 131 del 1986, la clausola penale (nella specie inserita in un contratto di locazione) non è soggetta a distinta imposta di registro, in quanto sottoposta alla regola dell'imposizione della disposizione più onerosa prevista dal secondo comma della norma citata (**Sez. T, n. 30983/2023, Balsamo, Rv. 669733-01**).

12.5. Leasing.

La cessione di crediti a scopo di garanzia delle obbligazioni derivanti da contratto di leasing non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, né beneficia dell'imposta sostitutiva, ma sconta solo l'imposta di registro in misura proporzionale - con l'aliquota dello 0,50% ai sensi dell'art. 6 della parte prima della tariffa annessa al d.P.R. n. 131 del 1986 - trattandosi di contratto privo di natura creditizia o finanziaria e caratterizzato da autonomia funzionale, anche se in collegamento negoziale, rispetto al contratto originante le obbligazioni garantite (**Sez. T, n. 28734/2023, Lo Sardo, Rv. 669248-01**).

13. Potere del giudice di modificare la stima operata dall'Ufficio.

Ha affermato la Cassazione che l'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato può legittimamente fondarsi, oltre che sul parametro comparativo e su quello del reddito, anche su "altri elementi di valutazione" ai sensi dell'art. 51, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986, quali la destinazione, la collocazione, la tipologia, la superficie, lo stato di conservazione e l'epoca di costruzione dell'immobile, elementi, questi ultimi, da ritenersi pari ordinati ai primi, purché non siano elencati in modo meramente generico e di stile, onde consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa.

Nella specie, la Cassazione, in applicazione del principio, ha confermato la decisione impugnata che aveva fondato l'accertamento di maggior valore solo sulla stima effettuata dall'Agenzia del territorio, in quanto rientrante tra gli elementi di valutazione del detto art. 51, comma

3, del d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. T, n. 01961/2018, Zoso, Rv. 646898-01); quest'ultima norma, peraltro, nella parte in cui prevede che, ai fini della rettifica del valore dei beni, debba aversi riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni, aventi ad oggetto i medesimi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, non comporta l'immodificabilità del valore risultante da detti atti, ma si limita ad indicare un parametro certo di confronto in base al quale l'Ufficio deve determinare il valore del bene in comune commercio (Sez. T, n. 00963/2018, Gai, Rv. 646912-01).

14. Fideiussioni.

La fideiussione menzionata in un decreto ingiuntivo, a prescindere che esso sia o meno esecutivo, è soggetta all'imposta di registro, in quanto la funzione antielusiva dell'art. 22 TUR presuppone che l'atto non registrato, riconducibile agli atti da assoggettare a registrazione in termine fisso, sia enunciato in un provvedimento giudiziario, trovando altresì applicazione le sanzioni previste, per l'omessa registrazione del contratto, dall'art. 69 del TUR. (**Sez. T, n. 31177/2023, Balsamo, Rv. 669755-01**).

15. Trust.

Il trust, secondo lo schema tipico emergente dall'art. 2 della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, resa esecutiva in Italia con legge n. 364 del 1999, concretizza un'entità patrimoniale costituita da un insieme di rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente, in rapporto a beni posti sotto il controllo di un *trustee* nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato. Nella vigenza della disciplina fiscale anteriore era discusso quale fosse il regime impositivo dell'atto e se l'imposizione dovesse realizzarsi fin dall'inizio ovvero solo al momento delle attribuzioni patrimoniali dal *trust fund* al beneficiario.

La Cassazione ha più volte affermato che l'atto istitutivo di un trust non può essere annoverato nell'alveo degli atti a contenuto patrimoniale per il sol fatto che il consenso prestato riguarda un vincolo su beni muniti di valore economico. Una tale affermazione contrasta sia con le caratteristiche tipiche del trust come istituto giuridico, sia e soprattutto con le caratteristiche del sistema impositivo di registro, in cui l'elemento essenziale cui connettere la nozione di prestazione "a contenuto patrimoniale", ex art. 9 della tariffa, è l'onerosità. L'art. 9 della tariffa, parte 1, rappresenta una clausola di chiusura finalizzata a disciplinare tutte le fattispecie fiscalmente rilevanti diverse da quelle indicate nelle restanti disposizioni, purché però si tratti di fattispecie onerose, e in questo

specifico senso aventi un contenuto patrimoniale. La norma non può essere intesa in modo dissociato dal contesto dell'art. 43, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, che fissa, anche ai fini specifici, la base imponibile dell'imposta. Rileva in particolare la disposizione contigua di cui alla lett. h) di tale ultima previsione, che, quanto appunto alle "prestazioni a contenuto patrimoniale", indica come base imponibile l'ammontare "dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto". Il che rappresenta dimostrazione del fatto che, ai sensi dell'art. 9 della tariffa, la prestazione "a contenuto patrimoniale" è la prestazione onerosa (Sez. T, n. 00975/2018, Stalla, Rv. 646913-01, secondo cui il trasferimento del bene dal "*settlor*" al "*trustee*" avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso, che è tenuto solo ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai beneficiari del *"trust"*: detto atto, pertanto, è soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale).

La Cassazione ha manifestato nel tempo diversi orientamenti interpretativi sull'imposta di registro da applicare ad un trust con vincolo di destinazione. In particolare la Corte, in tema di costituzione e dotazione patrimoniale di un trust di garanzia, ha osservato che "l'imposta sulla costituzione di vincolo di destinazione è un'imposta nuova, accomunata solo per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali, altrimenti gratuite e successorie; essa riceve disciplina mediante un rinvio, di natura recettizio-materiale, alle disposizioni del d.lgs. n. 346 del 1990, ma conserva connotati peculiari e disomogenei rispetto a quelli dell'imposta classica sulle successioni e sulle donazioni. Ciò in quanto nell'imposta in esame, a differenza che in quella tradizionale, il presupposto impositivo è correlato alla predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti; là dove l'oggetto consiste nel valore dell'utilità della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'ordinario esercizio delle proprie facoltà proprietarie, finisce con l'impoverirsi. Se questa imposta abbisognasse del trasferimento e, quindi, dell'arricchimento, essa sarebbe del tutto superflua, risultando sufficiente quella classica sulle successioni e sulle donazioni, nelle quali il presupposto d'imposta è, giustappunto, il trasferimento, quantunque condizionato o a termine, dell'utilità economica ad un beneficiario con riguardo all'imposta in esame, non rileva affatto la mancanza di arricchimento, giacché il contenuto patrimoniale referente di capacità contributiva è ragguagliato all'utilità economica, della quale il costituente, destinando, dispone. Ciò posto, il legislatore, evocando soltanto l'effetto, ha inequivocabilmente attratto nell'area applicativa della norma tutti i regolamenti capaci di produrlo. Tra questi, vanno annoverati anche gli atti di destinazione

contemplati dall'art. 2645-*ter* c.c. In relazione all'aliquota applicabile, la misura dell'8% prevista dalla lettera c) del comma 49 della medesima norma, è imposta dalla sua natura residuale, non rientrando la figura del conferente, che seguita ad essere proprietario dei beni, in alcuna delle altre categorie previste dalla norma, che godono di aliquota inferiore" (Sez. 6-T, n. 03735/2015, Perrino, Rv. 634927-01).

Più recentemente la Corte di cassazione ha ritenuto di non condividere l'interpretazione letterale dell'art. 2, commi 47 e ss., D.L. n. 262 cit. adottata dalle rammentate ordinanze di questa Corte (Sez. 6) al cui avviso sarebbe stata istituita un'autonoma imposta "sulla costituzione dei vincoli di destinazione" disciplinata mercè il rinvio alle regole contenute nel d.lgs. n. 346 cit. e avente come presupposto la loro mera costituzione. La Corte in proposito ha osservato che «l'unica imposta espressamente istituita è stata la reintrodotta imposta sulle successioni e sulle donazioni alla quale per ulteriore espressa disposizione debbono andare anche assoggettati i "vincoli di destinazione", con la conseguenza che il presupposto dell'imposta rimane quello stabilito dall'art. 1 d.lgs. n. 346 cit. del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari. Quella che emerge dal d.l. n. 262 cit., art. 2, comma 47 e ss., è la preoccupazione del legislatore (nei termini di intenzione del legislatore di cui all'art. 12 preleggi, comma 1) di evitare che un'interpretazione restrittiva della istituita nuova legge sulle successioni e donazioni disciplinata mediante richiamo al già abrogato d.lgs. n. 346 cit. potesse dar luogo a nessuna imposizione anche in caso di reale trasferimento di beni e diritti ai beneficiari quando lo stesso fosse stato collocato all'interno di una fattispecie di "recente" introduzione come quella dei "vincoli di destinazione" e quindi non presa in diretta considerazione dal ridetto "vecchio" d.lgs. n. 346 cit.» (Sez. T, n. 21614/2016, Bruschetta, Rv. 641558-01, sentenza secondo cui l'istituzione di un "trust" cd. "autodichiarato", con conferimento di immobili e partecipazioni sociali per una durata predeterminata o fino alla morte del disponente, i cui beneficiari siano i discendenti di quest'ultimo, è riconducibile alla donazione indiretta ed è soggetto all'imposta in misura fissa, atteso che la "segregazione", quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta, però, alcun reale trasferimento o arricchimento, che si realizzeranno solo a favore dei beneficiari, successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale).

La Cassazione ha poi aderito (Sez. T, n. 08082/2020, Balsamo, Rv. 657589-01) al primo orientamento riferito, ritenendo che la costituzione del vincolo di destinazione di cui all'art. 2, comma 47, d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006, non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza

mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale. (In applicazione del principio, la Cassazione ha ritenuto che nel caso di trust cd. autodichiarato, ove disponente e "trustee" coincidono, non ricorre il presupposto del reale arricchimento mediante effettivo trasferimento di beni e diritti, in quanto il disponente beneficerà i suoi discendenti o se stesso, se ancora in vita, al momento della scadenza).

Tale impostazione è stata successivamente confermata ed è stato ribadito che l'istituzione di un "trust" ed il conferimento in esso di beni che ne costituiscono la dotazione sono atti fiscalmente neutri, in quanto non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza, ad un incremento del patrimonio del "trustee", che acquista solo formalmente la titolarità dei beni, per poi trasferirla al beneficiario finale, sicché non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006, che sarà dovuta, invece, al momento del trasferimento dei beni o diritti dal "trustee" al beneficiario; solo questa interpretazione è conforme ai principi delineati dall'art. 53 Cost., secondo cui l'imposizione non deve essere arbitraria ma ragionevole, connessa ad un effettivo indice di ricchezza (Sez. T, n. 29507/2020, Reggiani, Rv. 659973-02).

Il recesso o la rinuncia definitiva di tutti i beneficiari del "trust", specificamente individuati, alla distribuzione dei beni e alla realizzazione dello scopo impresso dall'atto istitutivo, senza che questo nulla preveda al riguardo, comporta, al pari di quanto accade quando il beneficiario manchi fin dall'origine, l'impossibilità di realizzare il programma negoziale predisposto dal disponente e il ritorno a quest'ultimo del "trust fund", con la conseguenza che l'anticipata cessazione del "trust" fa venir meno il presupposto di imposta (dato dall'originaria istituzione del vincolo e dalla finale attribuzione beneficiaria) in quanto priva l'operazione della potenzialità di arricchimento gratuito da parte dei terzi, impedendo la manifestazione della capacità contributiva oggetto del tributo, mentre resta fiscalmente irrilevante l'automatica retrocessione dei beni non più segregati, in quanto mero riflesso della sopravvenuta inadeguatezza del vincolo di destinazione alla realizzazione dell'arricchimento del beneficiario (Sez. T, n. 08719/2021, Balsamo, Rv. 661021-01).

16. Giurisdizione del giudice tributario per le controversie aventi ad oggetto la richiesta di rimborso dell'imposta di registro.

La controversia avente ad oggetto la richiesta di rimborso dell'imposta di registro pagata, in nome proprio, dalla procuratrice di alcuni attori risultati vittoriosi nei confronti di una compagnia di assicurazioni, per la registrazione della sentenza ottenuta a definizione del relativo giudizio, spetta alla giurisdizione del giudice tributario, atteso che

nessun indebito di diritto comune è ravvisabile, dovendosi, così, escludere la sussistenza dei presupposti per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, sussistendo contestazione sia sull'esistenza del debito da rimborso, sia sulle modalità e sulle procedure per ottenerlo (Sez. U, n. 25977/2016, Perrino, Rv. 641794-01).

In caso di opposizione al provvedimento di fermo amministrativo di beni mobili registrati che si fondi su una pluralità di pretese, alcune delle quali di natura tributaria ed altre di natura diversa, ove l'impugnazione sia stata proposta congiuntamente, senza distinguere la natura dei crediti, innanzi al giudice ordinario, questi deve trattenere la causa innanzi a sé in relazione ai crediti d'imposta non tributari e rimettere la causa innanzi al giudice tributario per la parte in cui il provvedimento si riferisce a crediti di competenza di quest'ultimo (Sez. 3, n. 06135/2018, Sestini, Rv. 648419-01).

17. Cessione d'azienda.

Ai fini tributari, nella nozione di cessione d'azienda assume rilevanza centrale l'elemento funzionale, ossia il legame fra il singolo elemento aziendale ceduto e l'impresa, sicché, solo in mancanza di questo legame, il bene potrà ritenersi ceduto autonomamente e pertanto, se del caso, l'operazione sarà assoggettata al pagamento dell'Iva, mentre, nell'ipotesi contraria, l'imposizione non potrà essere frazionata e l'intera operazione negoziale dovrà essere qualificata come cessione d'azienda, assoggettata al pagamento dell'imposta di registro in misura proporzionale (Sez. T, n. 33495/2018, Leuzzi, Rv. 652260-01).

É integrata una cessione d'azienda e non di singoli beni ove gli stessi, nel loro complesso, siano potenzialmente utilizzabili per l'attività produttiva, non assumendo rilevanza l'attuale esercizio dell'impresa. (Nella specie, la Cassazione ha confermato la decisione impugnata, la quale aveva ritenuto ricorrere una cessione d'azienda in conseguenza della vendita di un intero complesso industriale con un unico negozio, regolato mediante una sola fattura che si riferiva indistintamente alla totalità dei beni, sebbene tale azienda non fosse, al momento della cessione, utilizzata ai fini dell'attività produttiva: Sez. T, n. 33486/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652261-01).

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro, nel valore dell'avviamento commerciale deve essere considerato anche il marchio in quanto esso, ove faccia parte del complesso dei beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, comporta un incremento di valore dell'azienda (Sez. T, n. 03486/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652261-01).

L'esistenza di un valore di avviamento, costituente oggetto di un giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice di merito, non può essere esclusa sulla base della sola circostanza che l'impresa abbia subito delle perdite negli esercizi degli anni precedenti e di quelli successivi (Sez. T, n. 04732/2022, Dell'Orfano, Rv. 663907-01).

18. Divisione ereditaria.

L'art. 34 del d.P.R. n. 131 del 1986, prevedendo che la massa comune è costituita dal valore dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, richiama le disposizioni relative a quest'ultima imposta (nella specie, l'art. 7 del d.P.R. n. 637 del 1972), le quali identificano la base imponibile con il valore netto dell'asse ereditario e delle singole quote, prevedendo che del valore delle donazioni soggette a collazione si tenga conto soltanto ai fini della determinazione delle aliquote, da applicarsi al solo valore dei beni caduti in successione: ne deriva che l'istituto della collazione non trova applicazione nella determinazione della base imponibile, la quale è costituita esclusivamente dall'incremento patrimoniale verificatosi in favore dei successori, senza che assuma alcun rilievo il valore dei beni già appartenenti a questi ultimi, il cui assoggettamento a tassazione si tradurrebbe d'altronde in una duplicazione d'imposta, trattandosi di beni sui quali, nella normalità dei casi, è stata già pagata l'imposta sulle donazioni (Sez. 6-T, n. 25929/2018, Delli Priscoli, Rv. 651107-01).

Al fine di stabilire la massa comune e, di conseguenza, al fine di accertare la eventuale divergenza tra quota di fatto-quota di diritto e la presenza di eccedenze-conguagli tra coeredi tassabili come vendita-trasferimento, si deve tenere conto del valore del bene donato in vita dal *"de cuius"* ad uno dei coeredi condividenti e come tale oggetto di collazione ex artt. 724 e 737 c.c. (**Sez. T, n. 02588/2023, Stalla, Rv. 666758-01**).

La base imponibile per calcolare l'imposta di registro sulla divisione deve essere determinata sulla somma del valore del bene caduto in successione e del valore del bene collazionato per imputazione. Ne consegue che l'assegnazione dell'unico bene rimasto nell'asse ereditario a un condividente, se il relativo valore coincide con la sua quota di diritto sull'intera massa, non comporta l'emersione di conguagli né tantomeno l'imposizione di alcunché secondo le regole della vendita (Sez. 6-T, n. 22123/2021, Balsamo, Rv. 661987-01).

19. Obbligazioni solidali.

L'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, ove si tratti di litisconsorzio facoltativo, non grava anche sui soggetti estranei al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilevanza, quale indice di capacità contributiva, detto rapporto e non la sentenza in quanto tale (Sez. T, n. 12009/2020, Lo Sardo, Rv. 657930-01).

20. Tassazione per enunciazione e finanziamento della società da parte dei soci.

La tassazione per enunciazione ha quale presupposto l'indicazione, nell'atto soggetto a registrazione, di tutti gli elementi, natura e contenuto, del rapporto giuridico tra le parti, tanto nel caso in cui venga stipulato in forma scritta, quanto in quella orale, con la conseguenza che, ai fini della tassazione, è insufficiente un generico rinvio ad un rapporto tra le stesse parti non denunziato, essendo necessario che le circostanze enunciate siano sufficienti in sé a dare certezza di quel rapporto giuridico, senza ricorrere ad elementi non contenuti nell'atto (Sez. 6-T, n. 25706/2020, Caprioli, Rv. 659826-01).

Pertanto, se in un atto sono enunziate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute, ai sensi dell'art. 22, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986 l'imposta di registro si applica anche alle disposizioni enunziate; ne consegue l'imponibilità del finanziamento soci (nella specie concesso mediante uso di corrispondenza commerciale tra la società contribuente ed altra società), enunciato in un atto di ripianamento delle perdite del capitale sociale e sua ricostituzione mediante rinuncia dei soci ai predetti finanziamenti in precedenza effettuati nei confronti della società, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento medesimo, trattandosi di atto avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, finalizzato a determinare una modificazione della sfera patrimoniale e suscettibile di valutazione economica (Sez. 6-T, n. 32516/2019, Delli Priscoli, Rv. 656035-01).

21. Procedura di registrazione telematica.

L'avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata, notificato al notaio rogante che, in sede di rogito di compravendita immobiliare, si sia avvalso della procedura di registrazione telematica, ai sensi del d.lgs. n. 463 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 9 del 2000,

ed in tale veste abbia provveduto alla relativa autoliquidazione ed al corrispondente versamento, può essere impugnato anche dalle parti contraenti in quanto la previsione dell'avviso di liquidazione al notaio vale, solo, a costituirlo quale responsabile d'imposta, tenuto all'integrazione del versamento, ex art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, ma non incide sul principio, fissato dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, per cui soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo (Sez. T, n. 25119/2020, Penta, Rv. 659698-01).

22. Espropriazione e retrocessione.

La sentenza che determina in via definitiva l'ammontare dell'indennità di esproprio o di occupazione legittima, ordinandone il deposito presso la Cassa depositi e prestiti, va assoggettata all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1 per cento, ai sensi dell'art. 8, lett. c) della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in quanto l'ordine di deposito non presuppone una domanda, è oggetto di pronunzia meramente accessoria al *"decisum"*, ha finalità cautelare di interessi estranei a quelli reciproci tra le parti e non è suscettivo di controversia, sicché va annoverato tra i provvedimenti giudiziari di "accertamento dei diritti a contenuto patrimoniale" (Sez. T, n. 18430/2021, Mondini, Rv. 661802-01).

Le esenzioni previste in favore dello Stato per le procedure di espropriazione per pubblica utilità non si estendono all'ANAS, quantunque dotata di personalità giuridica pubblica, essendo dette esenzioni riferite, esclusivamente, allo Stato-persona e non a qualsiasi soggetto che svolga attività amministrativa oggettiva né rilevando al riguardo che, nelle procedure espropriative, lo Stato rappresenti l'acquirente, atteso che l'espressione "espropriante o acquirente" di cui all'art. 57, comma 8, del d.P.R. n. 131 del 1986 deve collegarsi a quella contenuta nel primo periodo della medesima disposizione "espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo", con la conseguenza che lo Stato acquirente è solo quello destinatario di un trasferimento coattivo (Sez. T, n. 34854/2021, D'Oriano, Rv. 663051-01).

La cessione a titolo gratuito dal privato al Comune di aree gravate da vincoli finalizzati all'espropriazione per causa di pubblica utilità con la compensazione di diritti edificatori su aree da individuare in altro sito, integra una convenzione urbanistica soggetta ad imposta di registro in misura fissa ex art. 20, l. n. 10 del 1977 (Sez. T, n. 30088/2021, Lo Sardo, Rv. 662821-01).

In materia di imposta di registro, l'art. 44, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, può trovare applicazione, ai fini della determinazione della

base imponibile, anche in caso di retrocessione (totale o parziale) degli immobili espropriati, ai sensi degli artt. 46 e 47 del d.P.R. n. 327 del 2001, trattandosi di norma speciale destinata ad operare in senso onnicomprensivo per ogni tipo di trasferimento coattivo disposto nell'ambito del complesso fenomeno dell'«espropriazione per pubblica utilità», indipendentemente dal fatto che questa avvenga dall'espropriato all'espropriante (in fase costitutiva) o dall'espropriante all'espropriato (in fase estintiva); posto che l'indennità di retrocessione deve essere liquidata - su accordo delle parti o con intervento di organi pubblici - sulla base dei criteri fissati per il computo dell'indennità di espropriazione ex art. 48, comma 1, del d.P.R. citato, l'amministrazione finanziaria non è abilitata alla rettifica del valore commisurato all'importo definitivo dell'indennità di retrocessione, ai sensi degli artt. 51, comma 3, e 52, comma 5-*bis*, del d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. T, n. 33286/2022, Lo Sardo, Rv. 666430-01).

23. Gruppo europeo di interesse economico.

Gli "atti propri" dei gruppi europei di interesse economico (Geie) soggetti ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 4, lett. g), della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, non sono tutti quelli di cui è parte un Geie, bensì solo quelli previsti dalle lettere da a) a f) del citato art. 4, ad eccezione degli atti di costituzione mediante dotazione di capitale e di aumento di capitale attuati con conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su unità da diporto, che, ai sensi della nota V) allo stesso art. 4, sono soggetti alle imposte previste dall'art. 7 della citata Tariffa (in applicazione del principio, la S.C. ha statuito che l'atto di compravendita immobiliare in cui risulti acquirente un Geie deve essere assoggettato all'imposta di registro nella misura ordinaria, e non in misura fissa: Sez. T, n. 18107/2021, Napolitano A., Rv. 661785-01).

24. Cessione di cubatura.

Il negozio di cessione di cubatura tra privati, con cui il proprietario di un fondo distacca, in tutto o in parte, la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura assentita dal piano regolatore e, formandone un diritto a sé stante, lo trasferisce a titolo oneroso al proprietario di altro fondo urbanisticamente omogeneo, è atto immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale, non richiedente la forma scritta *"ad substantiam"* e trascrivibile *ex* art. 2643, n. 2-*bis*, c.c.; ne consegue che, ai fini del registro, è assoggettabile ad imposta proporzionale ai sensi dell'art. 9 della Tariffa,

parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 nonché, in caso di trascrizione e voltura, è assoggettabile ad imposta ipotecaria e catastale nella misura fissa propria degli atti diversi da quelli traslativi o costitutivi di un diritto reale immobiliare ex artt. 4 della Tariffa allegata al d.lgs. n. 347 del 1990 e 10, comma 2, del d.lgs. cit. (Sez. U, n. 16080/2021, Stalla, Rv. 661480-01).

25. Lastrico solare.

Il censimento in catasto di un lastrico solare nella categoria F/5, a differenza di quello privo di autonomia catastale che va considerato della stessa categoria dell'immobile sulla quale insiste, deve considerarsi fittizia atteso che esso non è strumentale per destinazione, in quanto non è utilizzato per attività di impresa, né è strumentale per natura, in quanto per le sue caratteristiche non può ritenersi utilizzabile necessariamente per attività di impresa, senza che al riguardo possa rilevare la sua futura utilizzazione atteso che l'unico criterio oggettivo per individuare la strumentalità dell'immobile è rappresentato dalla categoria catastale al momento del trasferimento (Sez. T, n. 15192/2021, D'Oriano, Rv. 661680-01).

26. Responsabilità del notaio.

In base al combinato disposto degli artt. 42 e 57 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 3-*ter* del d.lgs. n. 463 del 1997, anche in caso di registrazione con procedura telematica, il notaio risponde in via solidale con i contraenti, e salvo rivalsa, unicamente per l'imposta principale, tale dovendosi considerare quella risultante dal controllo dell'autoliquidazione ovvero da elementi desumibili dall'atto con immediatezza e senza necessità di accertamenti fattuali o extratestuali, né di valutazioni giuridico-interpretative (nella specie, la Cassazione ha accolto nel merito il ricorso di un notaio contro un avviso di liquidazione che aveva assoggettato ad imposta proporzionale, anziché fissa, un atto costitutivo di "trust" autodichiarato, nel rilievo che la sussumibilità di tale negozio come atto traslativo dipendesse da valutazioni giuridico-interpretative dell'Ufficio, sicché la maggiore imposta che ne era scaturita era qualificabile come complementare, al cui pagamento il notaio non era obbligato quale responsabile d'imposta (Sez. T, n. 15450/2019, Stalla, Rv. 654155-01).

Il notaio rogante opera quale mero responsabile d'imposta, cioè come soggetto obbligato al pagamento dell'imposta per fatti e situazioni esclusivamente riferibili ad altri, al solo fine di facilitare l'adempimento

fiscale, di talché egli, pur obbligato a richiedere la registrazione, rimane estraneo al presupposto impositivo, e terzo rispetto al rapporto di debito-credito tra l'Amministrazione finanziaria ed il soggetto passivo del tributo; ne consegue che il pagamento dell'imposta proporzionale di registro effettuato dal contribuente, costituendo adempimento dell'obbligazione tributaria, ha effetti liberatori anche per il notaio rogante, avendo la garanzia *"ex lege"* esaurito la sua funzione nel momento stesso in cui venne conseguita la prestazione garantita (Sez. T, n. 09538/2022, De Masi, Rv. 664153-01).

27. Principio di alternatività tra imposta di registro e IVA.

La sentenza di condanna che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme dovutegli per un finanziamento, alla luce del principio di alternatività con l'IVA consacrato nell'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, va sottoposta a tassazione fissa, in base alla previsione della nota II dell'art. 8 della tariffa, parte I, allegata al detto decreto, senza distinzione tra quota capitale e quota interessi, quando questi ultimi non abbiano natura moratoria - come tali esentati, ex art. 15 del d.P.R. n. 633 del 1972, dalla base imponibile IVA, con conseguente applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8 della detta tariffa -, ma siano gli interessi convenzionali, e quindi (con la commissione di massimo scoperto e la capitalizzazione trimestrale) il corrispettivo prodotto dall'operazione di finanziamento, trattandosi di prestazioni, ancorché esenti, attratte pur sempre all'orbita dell'IVA (Sez. T, n. 33535/2022, Delli Priscoli, Rv. 666310-01).

Per stabilire quale sia il regime fiscale applicabile alle somme versate a titolo di caparra confirmatoria, quando detta clausola sia contenuta in un contratto preliminare di vendita di beni, il cui definitivo sia soggetto ad IVA, occorre valutare - con accertamento che costituisce questione di fatto, rimessa al giudice di merito - se la caparra medesima abbia la funzione di anticipo sul prezzo, unitamente a quella di rafforzamento della garanzia o costituisca, invece, un elemento accidentale del contratto; nel primo caso la dazione di denaro, corrispondente alla caparra, rivestendo la stessa natura della corresponsione del prezzo, è assoggettata ad IVA ed all'imposta di registro in misura fissa, in ossequio al principio di alternatività tra imposta di registro ed imposta sul valore aggiunto, di cui all'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986; nel secondo caso, invece, avendo autonomia contrattuale rispetto al preliminare in cui è inserita, è assoggettabile, ex art. 21, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, all'imposta di registro in misura proporzionale (nella specie, la Cassazione ha ritenuto estensibile tale principio anche al contratto traslativo avente ad oggetto un

immobile sito all'estero, per identità di ratio e conseguenze pratiche: Sez. T, n. 35390/2022, Stalla, Rv. 666576-01).

L'atto di assegnazione di alloggio al socio di società cooperativa costruttrice va tassato in misura fissa, ai sensi dell'art. 66, comma 6-*bis*, lett. c), del d.l. n. 331 del 1993, conv. dalla l. n. 427 del 1993, non trovando applicazione il principio di alternatività tra imposta di registro ed IVA, come introdotto dall'art. 10, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo vigente "ratione temporis" (Sez. T, n. 13704/2022, Russo, Rv. 664500-01).

28. Patrocinio a spese dello Stato.

Qualora il magistrato competente per il giudizio accolga l'istanza - originariamente rigettata dal Consiglio dell'ordine e fondata sulle medesime allegazioni e ragioni - con decorrenza "ex nunc", invece che a far tempo dall'originaria richiesta all'ordine professionale, la parte ammessa al beneficio è legittimata ad impugnare il relativo provvedimento, in quanto gli effetti dell'ammissione al beneficio non sono limitati al pagamento dei compensi e spese del difensore, ma si estendono al pagamento delle spese di viaggio spettanti a testimoni e consulenti tecnici, al contributo unificato, alle imposte di bollo, di registro, catastale ed ipotecaria, ai diritti di copia e alle spese per la notificazione a richiesta dell'ufficio, con la conseguenza che per tali spese persiste l'interesse ad agire del patrocinato (Sez. T, n. 31793/2022, Besso Marcheis, Rv. 666007-01).

29. Transazione.

Ai sensi dell'art. 29 del d.P.R. n. 131 del 1986, la transazione semplice, che ha natura dichiarativa e reca la rinuncia delle parti alle rispettive pretese - a differenza della transazione traslativa o di quella novativa - è soggetta ad imposta fissa, anche quando prevede restituzioni in denaro, poiché tali restituzioni non comportano alcun arricchimento in capo al beneficiario, ma determinano il ripristino della situazione "quo ante" (nella specie, la Cassazione ha cassato la decisione di merito, ritenendo assoggettato ad imposta fissa l'accordo transattivo con il quale le parti avevano risolto un preliminare di compravendita prevedendo, oltre alla rinuncia ad ogni reciproca pretesa, anche il rimborso dell'IVA alla promittente venditrice che aveva emesso fattura per l'acconto del prezzo mai corrisposto: Sez. T, n. 24642/2022, Russo, Rv. 665801-01).

Ai fini del rimborso dell'imposta di registro pagata sugli atti che definiscono, anche parzialmente, il giudizio civile in cui è parte un'Amministrazione dello Stato, l'equiparazione, disposta dall'art. 37, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, della conciliazione giudiziale e della transazione stragiudiziale alla sentenza passata in giudicato, non è invocabile se la parte è una Azienda sanitaria provinciale, che non rientra tra le amministrazioni statali (Sez. T, n. 27153/2022, Billi, Rv. 665812-01).

30. Società.

L'atto di scissione relativo a società semplice è assoggettato, ai sensi dell'art. 4 della Tariffa Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, ad imposta in misura fissa, poiché il requisito normativo dell'oggetto esclusivo o principale di natura commerciale o agricola non concerne le società, ma soltanto gli enti diversi da queste (Sez. U, n. 23051/2022, Stalla, Rv. 665453-01).

La società di *servicing* che, nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione dei crediti ai sensi della l. n. 130 del 1999, agisca in giudizio nell'adempimento del mandato di riscossione affidatole dalla società-veicolo (SVP), riveste la qualità di parte del processo, con conseguente suo assoggettamento ad imposta di registro ex art. 57, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. T, n. 22072/2022, Stalla, Rv. 665331-01).

31. Disposizioni di altri atti non registrati enunciati in atti notarili.

Qualora in un atto notarile vengano enunciate disposizioni di altri atti, scritti o verbali, posti in essere dalle stesse parti, ma non già registrati, l'imposta di registro dovuta per questi deve qualificarsi come imposta principale e, in rettifica dell'autoliquidazione, l'amministrazione può legittimamente richiederla emettendo un avviso di liquidazione, purché, trattandosi di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso, gli effetti di essi non siano già cessati o cessino con l'atto che li enuncia; in tal caso, ai sensi dell'art. 57, comma 1, TUR, il notaio che ha rogato o autenticato l'atto enunciante è responsabile per il pagamento dell'imposta in solido con le parti dell'atto stesso (**Sez. U, n. 14432/2023, Manzon, Rv. 667989-01**).

32. Deposito di un documento a fini probatori nell'ambito di un procedimento giudiziario.

Il deposito di un documento a fini probatori nell'ambito di un procedimento giudiziario contenzioso non costituisce "caso d'uso" in relazione all'art. 6 del d.P.R. n. 131 del 1986 (**Sez. U, n. 07682/2023, Napolitano L., Rv. 667196-01**).

33. Scrittura privata non autenticata di ricognizione di debito.

La scrittura privata non autenticata di ricognizione di debito che, come tale, abbia un carattere meramente ricognitivo di una situazione debitoria certa, non avendo per oggetto una prestazione a contenuto patrimoniale, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa solo in caso d'uso (**Sez. U, n. 07682/2023, Napolitano L., Rv. 667196-02**).

34. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare.

34.1. La (superata) rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale.

L'art. 1, comma 87, lett. *a*), della l. 27 dicembre 2017, n. 205 (cd. legge di bilancio 2018) ha modificato l'art. 20 TUR in tema di «*interpretazione degli atti*», la cui previgente formulazione («*L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*») trova oggi una più circoscritta definizione normativa.

Ribadito il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, l'intervento legislativo ha ristretto l'oggetto dell'interpretazione al solo atto presentato alla registrazione, ed agli elementi soltanto da quest'ultimo desumibili. Non rilevano quindi più, come espressamente indicato dal legislatore, gli elementi evincibili da atti eventualmente ad esso collegati, così come quelli riferibili ad indici esterni o fonti extratestuali: «*L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*».

La modifica legislativa è intervenuta in una fase di ulteriore consolidamento del già radicato indirizzo giurisprudenziale di legittimità sull'art. 20 TUR, in base al quale - all'esatto contrario - la qualificazione dell'atto secondo parametri di tipo sostanzialistico, e non nominalistico o

formale, comportava la necessaria considerazione anche di elementi esterni all'atto e, in particolare, di quelli desumibili da atti eventualmente collegati con quello presentato alla registrazione.

I passaggi principali di quest'ultimo orientamento (su cui v., tra le tante, Sez. T, n. 10743/2013, Bruschetta, Rv. 626531-01; Sez. T, n. 06405/2014, Napolitano L., Rv. 630589-01; Sez. T, n. 25001/2015, Chindemi, Rv. 637841-01) potevano riassumersi nei termini seguenti:

- la natura di 'imposta d'atto' propria dell'imposta di registro (e confermata dall'art. 1 TUR, secondo cui l'oggetto dell'imposta è costituito appunto dall'atto soggetto a registrazione e da quello che sia volontariamente presentato per la registrazione) non osta alla valorizzazione complessiva di elementi interpretativi esterni e di collegamento negoziale, poiché l'«*atto presentato alla registrazione*» non si identifica con l'«atto-documento», bensì con l'insieme delle previsioni negoziali preordinate, anche mediante collegamento e convergenza finalistica, al perseguimento di una programmata regolazione unitaria degli effetti giuridici derivanti dai vari negozi collegati («atto-negozio»);

- solo la considerazione di elementi meta-testuali e di collegamento negoziale individua e misura l'effettiva capacità contributiva sottesa, ex art. 53 Cost., all'atto presentato alla registrazione, così da demandare all'imposizione di registro la funzione sua propria; che non è più, tanto, quella (primigenia) di tassa corrispettiva del servizio pubblico di archiviazione, conservazione ed attribuzione di data certa all'atto, quanto, ed in massima parte, quella di imposta applicata (con metodo tariffario: fisso o proporzionale) sull'indice di forza economica e di capacità contributiva di cui l'atto presentato alla registrazione è espressione;

- il recupero di elementi negoziali esterni e collegati all'atto presentato alla registrazione risponde all'esigenza di evidenziare, appunto in attuazione della regola di prevalenza della sostanza sulla forma, la causa «concreta» o «reale» di tale atto, assunta quale criterio ispiratore di un'attività (quella di qualificazione negoziale volta all'emersione della materia imponibile) che, per sua natura, non può essere lasciata alla discrezionalità delle parti contribuenti; tanto che, a riprova, analoga esigenza non si pone con riguardo alla registrazione di atti di natura non negoziale ma decisionale, come una sentenza o un lodo arbitrale, in ordine ai quali occorre invece fare stretto riferimento al solo contenuto ed ai soli effetti che emergano dalla pronuncia stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei, né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si sia formato il giudicato (Sez. T, n. 15918/2011, Polichetti, Rv. 618773-01; Sez. T, n. 12013/2020, Lo Sardo, Rv.657931-01);

- la qualificazione del contratto secondo sostanza, e con riguardo anche agli atti collegati, non comporta violazione degli artt. 23 e 41 Cost.,

atteso che essa deve ritenersi voluta proprio dalla legge, e non incide sull'autonomia negoziale delle parti né sulla efficacia dei contratti riqualificati (che restano pienamente validi).

Il convincimento per cui il criterio di qualificazione sostanziale «*per intrinseco*» dell'atto presentato alla registrazione non confligge con la considerazione dell'eventuale collegamento negoziale (il cui accertamento, anzi, sollecita) ha prodotto nel tempo una casistica giurisprudenziale vastissima ed eterogenea di qualificazione (ri-qualificazione) giuridica *ex* art. 20 TUR, in virtù della quale, solo per citare qualche esempio più ricorrente, si riteneva che fosse:

- vendita, il conferimento di aziende o immobili, anche gravati da mutui ipotecari accollati dalla società conferitaria, collegato alla successiva cessione a terzi delle quote di quest'ultima: tra le altre, Sez. 6-T, n. 12909/2018, Carbone, Rv. 648641-01, ha rilevato che il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione dal conferente a terzi delle quote della società devono essere qualificati come cessione di azienda se il Fisco riconosca nell'operazione complessiva, in base alle circostanze obiettive del caso concreto, la causa unitaria della cessione aziendale;

- vendita, la fattispecie di collegamento negoziale tra mutuo ipotecario e conferimento alla società dell'immobile su cui grava l'ipoteca, anche senza una successiva cessione delle quote societarie: Sez. T, n. 04589/2018, Delli Priscoli, Rv. 647214-01; Sez. T, n. 07637/2018, De Masi, Rv. 647555-01;

- cessione di azienda, la vendita separata, ma collegata, di tanti beni singolarmente considerati, ma funzionalmente suscettibili di destinazione ed organizzazione produttiva unitaria: Sez. T, n. 01955/2015, Chindemi, Rv. 634166-01; Sez. T, n. 17965/2013, Rv. 628454-01; nonché Sez. T, n. 31069/2017, De Masi, Rv. 649707-01, secondo cui la nozione di cessione d'azienda assunta ai fini dell'imposta di registro induce a riaffermare la centralità dell'elemento funzionale, ossia del legame fra singolo elemento aziendale ed impresa, che conferisce l'attributo aziendale a ciascuno degli elementi che la compone, e che non viene meno nelle cessioni scomposte di beni aziendali, con formula cd. «spezzatino» o «a gradini» (*step-transactions*); ha osservato Sez. T, n. 21767/2017, Fuochi Tinarelli, Rv. 645463-01, che: a fini della determinazione dell'imposta applicabile, la qualificazione di un negozio come cessione d'azienda postula una valutazione complessiva dell'operazione economica realizzata, assumendo rilievo preminente la causa reale di essa, alla luce dell'obiettivo economico perseguito e dell'interesse delle parti alle prestazioni;

- cessione di azienda sociale, la cessione totalitaria delle quote di una società operativa: Sez. 6-T, n. 24594/2015, Cosentino, Rv. 637842-01;

- vendita di area edificabile, la cessione di un terreno con retrostante fabbricato vetusto, collegata alla successiva richiesta, da parte dell'acquirente, di concessione edilizia per la demolizione e la ricostruzione: Sez. T, n. 24799/2014, Bruschetta, Rv. 633553-01; Sez. T, n. 313/2018, Conti, Rv.646998-02);

- vendita onerosa, la rapida successione di finanziamento alla società contribuente, apporto del patrimonio immobiliare di questa ad un fondo comune di investimento immobiliare verso accollo liberatorio del finanziamento in capo alla società di gestione del fondo, attribuzione all'apportante di quote di partecipazione al fondo per ammontare di gran lunga inferiore al valore finanziato, cessione delle quote stesse ad altri partecipanti o investitori: Sez. T, n. 15319/2013, Cappabianca, Rv. 627197-01 (in relazione al caso Tamerice);

- l'imposta agevolata sostitutiva di quelle di registro, bollo ed ipotecaria sulle operazioni di credito a medio-lungo termine (art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601) non si applicasse, non solo quando il contratto di finanziamento conteneva una clausola che rendesse discrezionale il recesso unilaterale della banca prima dei 18 mesi, ma anche quando tale clausola era contenuta in un contratto di conto corrente con apertura di credito al quale il contratto di finanziamento fosse collegato (Sez. T, n. 06505/2018, Stalla, Rv. 649763-01).

Tra le pochissime voci dissonanti, in quel panorama giurisprudenziale di legittimità, si segnalava Sez. T, n. 02054/2017, D'Isa, Rv. 642530-01 (v. anche Sez. T n. 00722/2019, Penta, Rv.652156-01) la quale, pur affermando che l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a conformarsi alla qualificazione giuridica attribuita al contratto dalle parti, ha poi stabilito che essa non può operare la riqualificazione del medesimo - ex art. 20 TUR - travalicando lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile, salva la prova, da parte sua, sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione ed alterazione degli schemi negoziali classici. Tanto che, in assenza di prova di intento elusivo e strumentale, la cessione dell'intera partecipazione societaria non può essere riqualificata in termini di cessione aziendale.

Posto che l'attività contrattuale delle parti si concreta nella libera scelta di un tipo negoziale invece di un altro, si è osservato, nella sentenza in esame, che l'art. 20 attribuisce rilevanza agli effetti «*giuridici*» e non economici dell'atto presentato alla registrazione (l'aggettivo «giuridici» è stato introdotto, a seguito di un vivace dibattito dottrinale, nella previgente disciplina del registro di cui all'art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, poi trasfuso nell'art. 20 in esame), là dove andrebbe rimarcata proprio l'autonomia e differenziazione degli effetti giuridici tra cessione della partecipazione societaria e cessione dell'azienda (accostabili sì, ma

unicamente quanto ad effetti economici); così giungendosi a confermare la sentenza con la quale la commissione tributaria regionale aveva escluso il collegamento negoziale e la conseguente configurabilità di un'unica cessione di azienda nell'ipotesi di conferimento, da parte della contribuente, di due distinti rami d'azienda in due neo-costituite società; con successiva cessione delle relative partecipazioni ad una terza società.

La posizione così espressa non ebbe però seguito, tanto da escludersi che fosse da essa scaturito un vero e proprio contrasto interpretativo interno alla sezione tributaria: Sez. T, n. 11873/2017, De Masi, Rv. 649760-01.

Con quest'ultima pronuncia si è altresì ribadita la pacifica utilizzabilità, anche in materia di imposizione ex art. 20 del T.U.R., degli istituti civilistici generali:

- della «*causa concreta*» del contratto (già focalizzata, quale parametro di valutazione della validità del contratto, da Sez. 3, n. 10490/2006, Travaglino, Rv. 592154-01; e successivamente innumerevoli volte ripresa, fino a costituire un criterio generalmente riconosciuto di «interpretazione» del medesimo), qui definita quale sintesi degli interessi perseguiti e scopo pratico del negozio inteso, al di là del modello astratto utilizzato, come funzione individuale della singola e specifica negoziazione;

- del «*collegamento negoziale*», definibile nella risultante di un elemento oggettivo di connessione e di un elemento soggettivo di perseguimento di un fine ulteriore rispetto a quello raggiungibile dai singoli negozi isolatamente considerati; così da dar vita ad un meccanismo attraverso il quale le parti perseguono un risultato economico complesso, che viene realizzato, non attraverso un autonomo e nuovo contratto, ma attraverso una pluralità coordinata di contratti, i quali conservano una loro causa autonoma, anche se ciascuno è concepito, funzionalmente e teleologicamente, come collegato con gli altri, cosicché le vicende che investono un contratto possono ripercuotersi sull'altro. Ciò vuol dire che, pur conservando una loro causa autonoma, i diversi contratti legati dal loro collegamento funzionale sono finalizzati ad un unico regolamento dei reciproci interessi.

Del tutto distinta dall'ipotesi, fin qui considerata, di interpretazione-qualificazione dell'atto per effetto di collegamento negoziale sintomatico di causa unitaria, è quella in cui si verifichino vari trasferimenti - contenuti in unico atto, a favore di diversi soggetti - del diritto di proprietà o di usufrutto di un unico bene; nel qual caso, si è affermata (Sez. 6-T, n. 15774/2017, Conti, Rv. 644725-01) la ricorrenza di separata ed autonoma imposizione di ciascun trasferimento, ai sensi del comma 1 dell'art. 21 TUR («*atti che contengono più disposizioni*»); dal momento che in tema d'imposta di registro, il negozio complesso, cui si applica, ai sensi dell'art.

21, comma 2, del d.P.R. cit., la sola tassazione della disposizione soggetta al regime più oneroso, è contrassegnato da una causa unica, mentre ricorre il collegamento negoziale laddove distinti negozi, ciascuno soggetto ad un'imposta, confluiscono in una fattispecie complessa pluricausale, della quale ognuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili.

Applicativa di questo indirizzo è Sez. 6-T, n. 25341/2018, Napolitano L., Rv. 651431-01, secondo cui nell'ipotesi di contestuali cessioni di tutte le quote sociali in favore di uno stesso cessionario, ciascuna di esse è soggetta ad imposta di registro, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, non essendo configurabile un negozio complesso, connotato da una causa unitaria, ma distinti e autonomi atti negoziali che, pur configurando una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, perseguono tuttavia interessi immediati autonomamente identificabili.

La maggiore imposta liquidata dall'Ufficio in esito a riqualificazione giuridica dell'atto, ex art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, non ha natura principale né suppletiva, bensì – secondo la tripartizione di cui all'art. 42 dello stesso TUR – complementare (Sez. T, n. 00881/2019, D'Ovidio, Rv. 652194-01). Nello stesso senso si sono espresse Sez. T, n. 15450/2019, Stalla, Rv. 654155-01, Sez. T, n. 03456/2021 Lo Sardo, Rv. 660654-01 e Sez. T, n. 15998/2021, Mondini, Rv. 661470-01, le quali hanno conseguentemente escluso – in procedura di registrazione e liquidazione telematica dell'imposta ex art. 3-*ter* del d.lgs. n. 463 del 1997 – la responsabilità solidale del notaio rogante così come prevista, per la sola imposta principale, dall'art. 57 TUR.

34.2. Il problema della retroattività dell'art. 1, comma 87, lett. *a)*, della l. n. 205 del 2017 modificativo dell'art. 20 del d.P.R. 131 del 1986. L'intervento dell'art. 1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018.

Successivamente alla riformulazione dell'art. 20 in esame si è ritenuto che l'orientamento di legittimità circa la rilevanza interpretativa del collegamento negoziale mantenesse pur sempre una sua attualità.

La S.C., richiesta dell'applicazione, in via diretta o mediante cassazione con rinvio, dello *ius superveniens*, aveva infatti stabilito che, in assenza di una diversa presa di posizione da parte del legislatore (foss'anche indotta da ragioni di mero gettito) la riforma non operasse che per il futuro.

Più esattamente, si affermò che l'art. 1, comma 87, lett. *a)*, della l. n. 205 cit., modificativo dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, con effetto dal 1° gennaio 2018, non aveva natura interpretativa, ma innovativa, in quanto

introduttivo di limiti all'attività di riqualificazione della fattispecie precedentemente non previsti: ne derivava che tale disposizione non aveva efficacia retroattiva e, pertanto, gli atti antecedenti alla data della entrata in vigore della stessa continuano ad essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina contemplata dall'art. 20 cit. nella previgente formulazione (Sez. T, n. 02007/2018, Zoso, Rv. 646924-01).

Tale conclusione - che si poneva in accordo con il carattere normalmente irretroattivo della disposizione tributaria, ex art. 3 della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente) – veniva più volte ribadita: v., tra le altre, Sez. T, n. 07637/2018, De Masi, Rv. 647555-01 cit.; Sez. 6-T, n. 08619/2018, Napolitano L., Rv. 647729-01; Sez. T, n. 04407/2018, Delli Priscoli, Rv. 647209-01.

In pratica, la ritenuta innovatività dell'art. 1, comma 87, cit. determinava di fatto – anche se soltanto in via transitoria - un doppio binario applicativo dell'art. 20, a seconda che l'atto negoziale intervenisse prima o dopo il 1° gennaio 2018; soltanto in questa seconda evenienza (fatto salvo il ricorso al diverso istituto dell'abuso del diritto, come ora si dirà) si riteneva preclusa all'Amministrazione finanziaria la riqualificazione dell'atto in forza di elementi extratestuali e di collegamento negoziale.

Il quadro normativo di riferimento così descritto è stato però fatto oggetto di ulteriore radicale mutamento di prospettiva.

Il 1° gennaio 2019, infatti, è entrato in vigore l'art. 1, comma 1084, della l. 30 dicembre 2018, n. 145 (bilancio di previsione per l'anno 2019), secondo cui: «*L'art. 1, comma 87, lett. a), della l. 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'art. 20, comma 1, del testo unico di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*».

Con tale intervento il legislatore del 2018, preso atto del divergente indirizzo di legittimità, ha ritenuto di testualmente attribuire alla previsione dell'art. 1, comma 87, della l. n. 205 cit. portata di interpretazione autentica della disposizione-base di cui all'art. 20 TUR. E ciò al fine di assegnare efficacia retroattiva alla riformulazione di quest'ultima disposizione, così da renderla applicabile - fermi i rapporti di registrazione ormai esauriti - anche agli atti negoziali posti in essere prima del 1° gennaio 2018.

34.3. Norma di mera qualificazione o antielusiva? Il rapporto tra l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000.

Si è detto del sopravvenire - con l'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, introdotto dal d.lgs. n. 128 del 2015 - di un'ulteriore norma potenzialmente suscettibile di interferire con l'art. 20.

L'art. 10-*bis* tra l'altro:

- equipara, con riguardo a tutti i tributi (assumendo la prima quale manifestazione economica del secondo), le ipotesi di elusione fiscale e di abuso del diritto;

- ne definisce il contenuto con richiamo a quelle operazioni che, pur nell'ossequio formale delle norme tributarie, siano prive di sostanza economica diversa da quella volta unicamente alla realizzazione di vantaggi fiscali indebiti;

- estende espressamente la fattispecie anche agli atti ed ai contratti che risultino «*tra loro collegati*»;

- introduce determinate procedure e garanzie per il contribuente (contraddittorio preventivo; obbligo di motivazione dell'atto impositivo sui contestati profili di elusione; onere a carico dell'Amministrazione finanziaria della prova della condotta abusiva, con accollo al contribuente dell'onere di dimostrare la sussistenza delle ragioni extrafiscali dell'atto; preclusione al rilievo d'ufficio del carattere elusivo dell'atto; possibilità di interpello) completamente estranee all'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986;

- esclude espressamente la rilevanza penale dell'elusione (non considerata vera e propria frode alla legge o ai creditori), fermo restando il suo assoggettamento alle sanzioni amministrative tributarie.

La Corte di cassazione ha, in passato, più volte affermato che anche l'art. 20 TUR doveva trovare applicazione alla luce di questo principio generale antielusivo, fungendo anzi - nell'ambito dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale - quale vera e propria 'norma antiabuso'; è per questo che – si è osservò - l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi restavano necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti avrebbero sovvertito i detti criteri impositivi (cfr., tra le molte: Sez. T, n. 11457/2005, D'Alonzo, Rv. 583293-01; Sez. T, n. 17965/2013, Iofrida, Rv. 627610-01, cit.).

Tuttavia, l'indirizzo successivo ha definitivamente abbandonato questo approccio, concludendo nell'opposto senso della indifferenza dell'art. 20 TUR all'abuso del diritto ed alla elusione fiscale. Sono divenuti infatti ricorrenti le affermazioni di segno fermamente contrario, secondo le quali il fatto che la norma in questione attribuisce preminente rilievo alla «*intrinseca natura*» ed agli «*effetti giuridici*» dell'atto, rispetto al suo «titolo» ed alla sua «forma apparente», non presuppone necessariamente che l'operazione oggetto di riqualificazione abbia carattere elusivo, men che meno evasivo o fraudolento (tra le altre: Sez. T, n. 18454/2016, Meloni, Rv. 640974-01; Sez. 6-T, n. 24594/2015, Cosentino, Rv. 636842-01, cit.); con la conseguenza che non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso del diritto, atteso che i termini giuridici della

questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui all'art. 20 (Sez. T, n. 03481/2014, Terrusi, Rv. 630075-01).

Ben si comprende, allora, come l'art. 20 TUR – depurato da qualsiasi connotato di non genuinità dell'atto - neppure abbia a che fare con l'istituto della simulazione, atteso che la riqualificazione in parola avviene anche se le parti hanno realmente voluto quel negozio o quel dato collegamento negoziale, e ciò perché quello che conta sono gli effetti oggettivamente prodottisi (Sez. T, n. 05748/2018, De Masi, Rv. 649762-01).

Quest'ultimo orientamento è stato ribadito anche da Sez. T, n. 13610/2018, Mondini, Rv. 649708-01, la quale ha confermato che - proprio per difetto di carattere e funzione antielusiva - all'attività di qualificazione dell'atto ex art. 20 cit., non sono applicabili le menzionate garanzie sostanziali e procedurali invece previste, per la contestazione dell'abuso del diritto, dall' art. 10-*bis* cit. (Sez. T, n. 13835/2022, Lo Sardo, Rv.664651-01).

Può dunque ritenersi che l'inclusione in sede dedicata (art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000) della fattispecie di collegamento negoziale abusivo abbia apportato argomenti decisivi a favore di quest'ultimo orientamento; nel senso, vale a dire, della natura meramente qualificatoria - e non antielusiva - dell'art. 20 TUR. Con la conseguenza che lo stesso collegamento negoziale, espunto per legge dall'attività qualificatoria, può risultare invece ancora sensibile qualora sia dall'Amministrazione contestato *sub specie* di abuso del diritto ex art. 10-*bis*. Nel qual caso, però, soccorrono - a favore del contribuente - tutte le indicate garanzie sostanziali e procedurali non invocabili in sede di contestazione di mera riqualificazione giuridica dell'atto (sulla insussistenza, per i tributi non armonizzati, di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, ci si limita a rinviare a Sez. U, n. 24823/2015, Cappabianca, Rv. 637604-01).

La circostanza che il nuovo art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 trovi fondamento e limite in una fattispecie di tipo abusivo (che si pone in antitesi al legittimo risparmio d'imposta di cui al comma 4 dell'art. 10-*bis* cit., secondo cui: «*Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*»), in una con la funzione strettamente interpretativa del negozio invece attribuibile all'art. 20 TUR, dimostra come il concorso tra le due norme sia, come detto, appunto soltanto apparente e di coordinamento sistematico.

34.4. Le questioni di legittimità costituzionale del novellato art. 20 d.P.R. n. 131 del 1986.

Con ordinanza Sez. T, n. 23549/2019, Stalla, non massimata, la Corte di cassazione ritenne rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli articoli 53 e 3 Cost., dell'art. 20 in esame, così come risultante dagli interventi apportati dai citati art. 1, comma 87, l. n. 205 del 2017 (legge di bilancio 2018) ed art. 1, comma 1084, l. n. 145 del 2018 (legge di bilancio 2019), "*nella parte in cui dispone che, nell'applicare l'imposta di registro secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso, 'prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi'* ".

Richiamato il consolidato orientamento di legittimità sulla rilevanza qualificatoria della causa concreta del contratto e del collegamento negoziale (secondo quanto qui sopra riportato al § 3.1), ed assodato che anche in base alla riforma del 2017 l'interpretazione dell'atto deve rispondere (indipendentemente da finalità antielusive) a criteri di sostanza e non puramente formali e nominali, si ritenne in sintesi che l'esclusione, dall'attività di qualificazione, degli elementi extra-testuali e di collegamento negoziale potesse fondatamente incidere:

- sul principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), impedendo di cogliere il reale sostrato economico risultante dall'atto presentato alla registrazione (inteso, come detto, non come documento ma quale complesso negoziale con causa unitaria);

- sul principio di uguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.), sottraendo ad imposizione di registro manifestazioni di forza economica non razionalmente e coerentemente differenziabili sulla base del solo fatto esteriore che le parti abbiano stabilito di attuare il proprio assetto di interessi con un unico atto negoziale piuttosto che con più atti tra loro collegati.

Con sentenza n. 00158/2020 (GU 22/7/2020) la Corte costituzionale ha ritenuto non fondati i dubbi così sollevati, osservando che:

- ferma restando l'insindacabilità da parte del giudice delle leggi della interpretazione evolutiva attribuita dalla Corte di cassazione, in funzione nomofilattica, all'art. 20 in parola, siccome riferita alla causa concreta dell'atto ed alla rilevanza del collegamento negoziale, non può dirsi, diversamente da quanto affermato dal giudice rimettente, che tale interpretazione sia l'unica costituzionalmente necessitata, essendo infatti compatibili con la Costituzione anche nozioni diverse di 'atto presentato

alla registrazione' e di 'effetti giuridici' in relazione alle quali considerare la capacità contributiva espressa;

- la scelta del legislatore del 2017 di discrezionalmente escludere ogni rilevanza agli elementi extra-testuali ed ai negozi collegati (salvo che negli specifici casi desumibili da diverse disposizioni dello stesso TU Registro) deve ritenersi non arbitraria, ed anzi coerente con i principi ispiratori dell'imposta di registro e, in particolare, sia con la sua natura, storicamente riconosciuta, di 'imposta d'atto', sia con la tipizzazione tariffaria e per effetti giuridici degli atti imponibili;

- la tesi dell'interpretazione dell'atto incentrata sulla nozione di causa reale non appare coerente con la sopravvenuta introduzione nell'ordinamento dell'articolo 10-*bis* della legge 212 del 2000, poiché "*consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di 'indebiti' vantaggi fiscali e di operazioni 'prive di sostanza economica', precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione europea)*".

La stessa questione di legittimità costituzionale è stata sollevata, con ordinanza di rimessione 13 novembre 2019, anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna la quale ha altresì sottoposto al vaglio del giudice delle leggi, in via subordinata, la diversa ed ulteriore questione della legittimità costituzionale del cit. art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, in forza del quale l' art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 «*costituisce interpretazione autentica*» del censurato art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986.

A detta della CTP (che ha sollevato la questione ex artt. 3, 81, 97, 101, 102, 108 e 24 Cost.) l'attribuzione testuale di carattere interpretativo autentico alla norma innovativa (escludente il collegamento negoziale dall'attività di qualificazione dell'atto ex art. 20) sarebbe unicamente finalizzata a sancire la retroattività della novella (effetto tipico, appunto, delle norme di interpretazione autentica), e ciò in presenza di tre profili di irragionevolezza:

- la mancanza di un preesistente contrasto interpretativo, stante il consolidato orientamento di legittimità (poc'anzi riportato) secondo cui, al contrario, l'atto da registrare andrebbe qualificato anche in virtù del suo collegamento causale con atti ed elementi esterni;

- la non prevedibilità da parte degli operatori della innovazione apportata, costituente una sorta di 'forzatura' del legislatore rispetto ad un quadro interpretativo che, sebbene in senso opposto, doveva ritenersi del tutto certo e non necessitante di chiarimenti;

- l'insussistenza di 'motivi imperativi di interesse generale' giustificanti l'adozione eccezionale di una norma retroattiva, come tale destinata ad interferire anche sui procedimenti in corso e sulla 'parità delle armi' tra i contendenti (art. 6 CEDU).

Ulteriori dubbi di legittimità sono poi stati dedotti sotto il profilo della menomazione delle ragioni di bilancio, della indebita ingerenza del legislatore nella sfera di autonomia del potere giudiziario, della violazione del diritto di difesa dell'amministrazione finanziaria nei giudizi da questa già radicati sulla base della precedente lettura dell'art. 20.

Orbene, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 00039/2021 (GU 17/3/21), ha richiamato – quanto alla legittimità in sé del nuovo testo dell'art. 20 - il convincimento di infondatezza della questione così come già emerso con la menzionata sentenza n. 158/20; ha quindi dichiarato inammissibili (ex art. artt. 24, 81, 97, 101, 102 e 108 Cost.), ovvero infondati (ex art. 3 Cost.), gli ulteriori dubbi di legittimità costituzionale sulla retroattività 'per interpretazione autentica' della nuova disciplina.

In ordine a quest'ultimo profilo, ha osservato la Corte che:

- non è irragionevole attribuire efficacia retroattiva ad un intervento che abbia carattere di sistema come quello inciso, posto che il legislatore ha in tal modo "*certamente fissato uno dei contenuti normativi riconducibili, più che all'ambito semantico di una singola disposizione, a quello dell'intero 'impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro, dove la sua origine storica di 'imposta d'atto' «non risulta superata dal legislatore positivo» (sentenza n. 158 del 2020)";* nemmeno, l'intervento può dirsi irragionevole quando esso sia determinato "*dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore (sentenza n. 402 del 1993*)", fermo restando che l'interpretazione di legittimità dell'art. 20 non risultava comunque del tutto monolitica, trovando anche forte dissenso nella dottrina;

- non può dirsi che la modificazione legislativa fosse a tal punto 'imprevedibile' da palesarsi irragionevole (neppure nella sua attribuita efficacia retroattiva), ponendosi invece essa su un piano di rispettata "*coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico*", secondo quanto già osservato con la sentenza 158/20;

- quanto alla asserita violazione del principio di uguaglianza, valgono i principi già evidenziati in quest'ultima pronuncia sul fatto che la disciplina del 2017 non leda l'art. 3 (e neppure l'art. 53 Cost.), dovendosi qui aggiungere (per quanto concerne lo specifico aspetto della retroattività) che "*nella giurisprudenza sovranazionale si riconosce che le norme della CEDU sono volte a tutelare i diritti della persona 'contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione' e non viceversa*".

34.5. La riqualificazione ex art. 20 ed i criteri ermeneutici in materia contrattuale.

Così definitivamente assegnato l'art. 20 TUR all'ambito della qualificazione giuridica del *singolo* atto presentato alla registrazione, non vi sono ragioni perché non continui a trovare applicazione – seppure in questo diminuito spazio e nei limiti di compatibilità con la materia tributaria – l'ormai pacifico indirizzo generale di legittimità in materia di interpretazione negoziale, così brevemente riassumibile:

- la questione interpretativa ha natura prettamente fattuale, con conseguente insindacabilità in sede di legittimità, se adeguatamente motivato, di quanto sul punto deciso dal giudice di merito; osserva, tra le altre, Sez. L, n. 03115/2021, Cinque, Rv. 660347-01, che, in tema di interpretazione del contratto, il procedimento di qualificazione giuridica consta di due fasi, delle quali: 1) la prima, consistente nella ricerca e nella individuazione della comune volontà dei contraenti, è un tipico accertamento di fatto riservato al giudice di merito, sindacabile in sede di legittimità solo per vizi di motivazione in relazione ai canoni di ermeneutica contrattuale di cui agli artt. 1362 ss. c.c.; 2) la seconda, concernente l'inquadramento della comune volontà nello schema legale corrispondente, risolvendosi nell'applicazione di norme giuridiche, può formare oggetto di verifica e riscontro in sede di legittimità sia per quanto attiene alla descrizione del modello tipico della fattispecie legale, sia per quanto riguarda la rilevanza qualificante degli elementi di fatto così come accertati, sia infine con riferimento alla individuazione delle implicazioni effettuali conseguenti alla sussistenza della fattispecie concreta nel paradigma normativo; conforme, Sez. T, n. 00873/2019, Dell'Orfano, Rv. 652192-01; Sez. 3, n. 15603/2021, Iannello, Rv.661741-01 ed altre).

- è onere del ricorrente per cassazione indicare, nella veste del vizio di applicazione normativa ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., gli specifici criteri ermeneutici legali che si assumono violati (Sez. 1, n. 09461/2021, Falabella, Rv. 661265-01, che onera il ricorrente per cassazione non solo di fare esplicito riferimento alle regole legali d'interpretazione mediante specifica indicazione delle norme asseritamente violate ed ai principi in esse contenuti, ma altresì di precisare in quale modo e con quali considerazioni il giudice del merito si sia discostato dai richiamati canoni legali);

- è precluso al ricorrente per cassazione lamentare che, in presenza di più interpretazioni parimenti plausibili, il giudice di merito (il cui errore deve concretarsi, per essere rilevante, in un vizio di attività e non di

risultato) abbia attribuito preferenza all'una piuttosto che all'altra (Sez. L, n. 18214/2024, Amendola F., Rv. 671915-01).

E tuttavia, la specificità della materia tributaria e gli ampi margini di autonomia che il diritto tributario assume rispetto al diritto civile - in ragione del carattere pubblicistico ed indisponibile dell'obbligazione d'imposta - inducono la giurisprudenza a collocare i canoni generali di ermeneutica negoziale di cui agli artt. 1362 ss. c.c. (pure sicuramente utilizzabili) in una luce del tutto peculiare.

Basti considerare che:

- l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 opera nell'ambito di un tributo il quale, come quello di registro, sollecita l'esatta individuazione, più che di un determinato tipo contrattuale, di una più ampia e non autodeterminata «famiglia» di effetti giuridici, tra quelli descritti nella Tariffa allegata al TUR (come anche osservato dalla Corte costituzionale nella sentenza 158/20 citata);

- il problema dell'interpretazione negoziale si pone, ex art. 20 cit., non già tra le parti contraenti (come di norma accade nell'applicazione dei canoni codicistici), bensì nei confronti di un soggetto terzo qual è il Fisco; al quale, del resto, è eccezionalmente consentito di disconoscere, appunto all'esito di un'attività ufficiosa di mera qualificazione, gli effetti di un negozio, senza dover a tal fine esperire azione revocatoria o di simulazione (v., in proposito, anche l'art. 10-*bis*, comma 1, della l. n. 212 cit., in base al quale le operazioni elusive «*non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*»);

- i criteri interpretativi di cui agli artt. 1362 ss. c.c. sono tutti preordinati ad indagare la «*comune intenzione delle parti*»; vale a dire, un elemento tanto essenziale nell'ambito dell'autonomia negoziale, quanto non dirimente in materia di imposizione fiscale, nella quale, pur non potendosi prescindere del tutto dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni comuni, va data preminenza, sul piano della realtà oggettivizzata, all'emersione di ricchezza imponibile (Sez. T, n. 23584/2012, Cirillo E., Rv. 624743-01); ha osservato Sez. 6-T, n. 06790/2020, La Torre, Rv. 657326-01, che in sede di interpretazione sostanzialistica dell'atto ai fini dell'art. 20 in esame, occorre dare la preminenza alla causa del negozio, "*con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all'autonomia negoziale, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria, sebbene il giudice sia comunque tenuto a valutare le deduzioni difensive in merito, specie se suffragate da documentazione, e a motivare sulla loro eventuale non decisività*";

- lo scostamento della interpretazione negoziale «fiscalmente orientata» dai riferimenti privatistici fondamentali della volontà e della

dichiarazione trova giustificazione nell'attuazione del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. (Sez. T, n. 02009/2018, Zoso, non massimata);

- mentre in ambito contrattuale la qualificazione dell'atto può muovere anche da elementi ad esso esterni come il comportamento complessivo, anche successivo, delle parti contraenti (art. 1362, comma, 2 c.c.), questo non è (più) possibile in ambito di registro.

Di questi principi, volti a contemperare i criteri ermeneutici generali in campo contrattuale con la specificità della materia tributaria, ha fatto applicazione Sez. T, n. 28261/2021, Balsamo, Rv.662527-01, la quale ha affermato - in tema di imposta di registro, ipotecaria e catastale – che lo stabilire se un determinato atto abbia ad oggetto la costituzione di un diritto di superficie ovvero una locazione (o altro atto a contenuto meramente obbligatorio), rappresenta una questione interpretativa la cui soluzione richiede una valutazione analitica del complesso delle clausole e delle condizioni contrattuali; valutazione che deve essere svolta in applicazione dei canoni ermeneutici stabiliti dagli artt. 1362 e ss. c.c. da parte del giudice di merito. Quindi, in una fattispecie nella quale si trattava di stabilire, a fini impositivi, se una concessione *"ad aedificandum"* fosse costitutiva di diritti di natura reale o meramente obbligatoria, è stata ritenuta decisiva "*l'interpretazione complessiva del contratto e, in particolare, della disciplina relativa alla sorte delle opere costruite dal concessionario al momento della cessazione del rapporto concessorio*".

La necessità di un contemperamento fiscalmente orientato tra il sindacato di legittimità in materia di inosservanza dei canoni ermeneutici *ex* art. 1362 segg. c.c. e le peculiarità dell'obbligazione tributaria (di rilevanza esclusivamente oggettiva, indipendentemente dalla intenzionalità delle parti) è stata affermata anche da Sez. T, n. 22988/2021, De Masi, non massimata, la quale ha precisato – nell'alternativa tra contratto di affitto-locazione (atipica) ovvero atto costitutivo del diritto reale di superficie – che la riqualificazione *ex* art. 20 è oggi sì ancora possibile, ma solo sulla base delle clausole negoziali e di elementi intrinseci all'atto.

In termini più drastici si esprime, in fattispecie di risoluzione contrattuale per mutuo dissenso, Sez. T, n. 16681/2024, Candia, Rv. 671601-01, secondo cui in tema di imposte di registro, ipotecaria e catastale, il criterio interpretativo fissato dall'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, che consente all'Ufficio di riqualificare l'atto sottoposto a registrazione, imponendo di ricercare l'intrinseca natura dello stesso ed i suoi effetti giuridici sulla scorta di un'indagine testuale, "*ha natura autonoma, propria dell'interpretazione fiscale, e derogatoria rispetto alle comuni regole civilistiche dell'interpretazione negoziale, che pertanto non sono applicabili*".

Sempre in tema di qualificazione giuridica dell'atto (nei limiti consentiti dall'art. 20 novellato), si segnala Sez. T, n. 28973/2022, Picardi, Rv. 666093-01, la quale, richiamando Sez. T, n.00722/2022, Pepe, Rv. 663607, ha stabilito che il giudicato esterno relativo alla qualificazione giuridica di un negozio, ai fini dell' imposta di registro suppletiva, esplica effetto preclusivo anche nei giudizi tra le stesse parti relativi all' imposta di registro complementare ed all' imposta ipotecaria o catastale, dal momento che in tutti questi tributi, pur differenti quanto a presupposto, la qualificazione giuridica dell'atto rileva invariabilmente ai fini della determinazione della base imponibile. Analogo effetto espansivo del giudicato qualificativo non si verifica, invece, con riguardo a tributi di differente natura, ad esempio tra imposta sul reddito ed Iva (**Sez. T, n. 15193/2023, Balsamo, non massimata**, con richiami).

La necessità che, *ex* art. 20, l'atto venga riguardato in rapporto alla sua intrinseca natura ed ai suoi effetti giuridici fa sì che sia sottoposto ad imposta di registro in misura fissa, non proporzionale, l'atto notarile di rettifica (art. 59-*bis* legge notarile n.89/1913) di un precedente atto di compravendita, avendo esso efficacia meramente ricognitiva e non traslativa di diritti: Sez. T, n. 14318/2021, Lo Sardo, Rv. 661575-01).

34.6. La 'nuova' giurisprudenza sull'art. 20.

Ciò posto, è evidente che, a seguito dell'intervento della Corte costituzionale (al quale, per inciso, la stessa Agenzia delle Entrate mostra di volersi uniformare: v. risposta ad interpello n. 371 del 17 settembre 2020), la giurisprudenza di legittimità è chiamata a rivedere radicalmente i precedenti criteri interpretativi dell'atto tassato ex articolo 20.

Il discrimine fondamentale da prendere in considerazione è diventato quello della distinzione tra elementi 'intrinseci' all'atto da registrare (sempre valorizzabili secondo il criterio fondamentale dal legislatore confermato nella prevalenza della sostanza sulla forma) ed elementi (siano questi atti, fatti, comportamenti) ad esso 'estrinseci' (non più utilizzabili, salvo che ai diversi fini della repressione di un abuso).

Si è osservato che, all'esito dell'evoluzione normativa ed interpretativa di cui si è dato finora conto, il principio legislativo e giurisprudenziale della "prevalenza della sostanza sulla forma" non è venuto meno, ma può (deve) sempre essere fatto valere dall'Amministrazione finanziaria, sia pure entro i limiti imposti all'attività ermeneutica dall'art. 20 novellato, cioè per intrinseco: Sez. T, n. 20073/2022, De Masi, non massimata.

Si pone poi il problema del carattere (intrinseco o estrinseco) da attribuire all'elemento interpretativo che, per quanto formalmente esterno

all'atto da registrare, sia tuttavia in questo recepito, richiamato o supposto così da costituirne parte integrante ed essenziale.

In tal senso si muovono le prime decisioni successive al duplice vaglio di legittimità costituzionale.

In linea generale si registra l'adeguamento alla citata nuova disciplina dell'art. 20 secondo i criteri ricostruttivi di compatibilità costituzionale dettati dal giudice delle leggi, con conseguente affermata preclusione alla riqualificazione negoziale 'per estrinseco' o per collegamento negoziale: "*in tema di imposta di registro, le operazioni strutturate mediante conferimento d'azienda seguito dalla cessione di partecipazioni della società conferitaria non possono essere riqualificate in una cessione d'azienda e non configurano, di per sé, il conseguimento di un indebito vantaggio realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (fatta salva l'ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi idonei a palesare la volontà di acquisire direttamente l'azienda). Oggetto di tassazione è infatti il solo atto presentato per la registrazione attesa l'irrilevanza, alla luce delle sentenze n. 158 del 2020 e n. 39 del 2021 della Corte costituzionale, degli elementi extratestuali e degli atti collegati in coerenza con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro*" (Sez. T, n. 25601/2021, Dell'Orfano, Rv. 662282-01); ed ancora: "*in tema di imposta di registro, l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 - nella formulazione successiva alla l. n. 205 del 2017 cui, ai sensi dell'art. 1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018, va riconosciuta efficacia retroattiva (norme ritenute esenti da profili di illegittimità dalla Corte costituzionale, rispettivamente, con sentenze n. 158 del 21 luglio 2020 e n. 39 del 16 marzo 2021) - deve essere inteso nel senso che l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di qualificazione degli atti negoziali, deve attenersi alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extra-testuali e gli atti, pur collegati, ma privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salve le diverse ipotesi espressamente regolate.(Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione fondato sulla riqualificazione giuridica di due atti giuridici collegati come operazione unitaria di cessione aziendale, sebbene realizzata previo conferimento del ramo aziendale in una società costituita "ad hoc" e la cessione ad altra delle quote sociali della conferitaria)*" (Sez. T, n. 02677/2022, D'Oriano, Rv. 663752-01; v. anche, tra le molte, Sez. T, n. 11429/2022, Russo; Sez. T, n. 13006/2022, D'Oriano; **Sez. T, n. 14490/2023, Picardi, Sez. T, n. 15193/2023, Balsamo, Sez. T, n. 24668/2023, Di Pisa**, queste ultime non massimate).

Così anche si è espressa Sez. T, n. 10688/2021, De Masi, Rv. 661130-01 la quale ha evidenziato come, a seguito del duplice intervento della Corte costituzionale, l'Amministrazione Finanziaria non può più riqualificare l'atto facendo ricorso a contenuti diversi da quelli propri delle clausole contrattuali ed estranei agli elementi desumibili dall'atto presentato alla registrazione.

Sempre Sez. T, n. 10688/2021, De Masi, Rv. 661130-01, cit., in fattispecie di vendita di terreno con fabbricato vetusto associata ad atti e comportamenti finalizzati alla sua demolizione e riedificazione (dal Fisco qualificata e tassata unitariamente come cessione di area fabbricabile), ha in particolare stabilito che, a seguito delle menzionate sentenze costituzionali:

- l'attività di riqualificazione per via interpretativa dell'atto da registrare è legittima soltanto se operata "*ab intrinseco*", senza l'utilizzazione di elementi ad esso estranei, in quanto l'interpretazione prevista dall'art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986, non può basarsi sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole negoziali e dagli elementi comunque desumibili dal singolo atto presentato alla registrazione;

- l'accesso ad elementi negoziali o comportamentali estrinseci è invece consentito nella diversa ottica (estranea all'art. 20) dell'emersione di un abuso del diritto ed elusione fiscale, nel qual caso – però - l'amministrazione finanziaria (i cui poteri accertativi in tema di imposta di registro ed ipo-catastale sono stati equiparati a quelli propri dell'imposizione sul reddito ex art. 53-*bis* d.P.R. n. 131 del 1986 novellato nel 2017) deve osservare il contraddittorio preventivo, il procedimento e le garanzie tutte di cui all'art. 10-*bis* l. n. 212 del 00;

- deve ritenersi superato l'opposto indirizzo giurisprudenziale di legittimità (Cass. n. 313/2018, n. 12062/2016, n. 16983/2015, n. 24799/2014) secondo cui, in materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione ex art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986 dell'atto presentato alla registrazione, quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce;

- questa soluzione risulta inoltre armonica con l'orientamento maturato in fattispecie analoga sull'Irpef, secondo cui: "*In tema di Irpef, ai fini della tassazione separata, quali "redditi diversi", delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni, a titolo oneroso, di terreni dichiarati edificabili in sede di pianificazione urbanistica, l'alternativa fra "edificato" e "non edificato" non ammette un "tertium genus", con la conseguenza che la cessione di un edificio, anche ove le parti abbiano pattuito la demolizione e ricostruzione con aumento di volumetria, non può essere riqualificata dall'Amministrazione finanziaria come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria residua del lotto su cui insiste, essendo inibito all'Ufficio, in sede di riqualificazione, superare il diverso regime fiscale previsto tassativamente dal legislatore per la cessione di edifici e per quella dei terreni*" (Cass. n. 5088/2019, n.

22409/2019, n. 31602/2018, n. 15629/2014, e circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/2020).

Nello stesso senso si è espressa – nella affine materia dell'imposta ipotecaria e catastale e con richiamo anch'essa alla uniformità di disciplina tra imposte dirette ed indirette - Sez. T, n. 39133/2021, Lo Sardo, Rv. 663157-01, secondo cui la compravendita di un fabbricato da demolire non può riqualificarsi come vendita di area edificabile quando tale operazione sia economicamente indipendente, e ciò anche se l'intenzione delle parti sia in effetti quella di procedere alla totale o parziale demolizione dell'immobile ed alla sua ricostruzione, o alla costruzione di un nuovo fabbricato.

Sez. T, n. 09065/2021, Catallozzi (Rv. 661164-01), in applicazione retroattiva dei nuovi elementi normativi ed interpretativi, ha escluso che l'amministrazione finanziaria potesse legittimamente qualificare, ex art. 20, come cessione di azienda o di ramo d'azienda, un insieme collegato di cessioni di diritti di proprietà intellettuale, licenze e contratti.

In essa si osserva, tra il resto, che:

- il Fisco, pena un inammissibile ampliamento del tema decisionale, non può far valere in corso di causa la natura abusiva od elusiva dell'operazione, là dove la pretesa iniziale fosse stata basata sul diverso presupposto della mera riqualificazione negoziale ex art. 20;

- la nozione di elementi 'extratestuali' non può essere circoscritta ai soli elementi che non trovino in maniera immediata e diretta un legame con le espressioni e le dichiarazioni contenute nell'atto oggetto di imposizione e che ne contemplino il contenuto volitivo permettendone di apprezzare gli effetti giuridici, urtando questa applicazione restrittiva con la lettera della nuova previsione legislativa e con l'intento del legislatore, secondo cui (art. 13 della relazione tecnica al d.d.l. avente ad oggetto la l. previsionale per il 2018): "*La norma in esame [ossia, quella di interpretazione autentica] è volta a definire la portata della previsione di cui all'articolo 20 del TUR, al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici "collegati" con quello da registrare. Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote*)».

Ha affermato Sez. T, n. 04798/2024, Picardi, Rv. n. 670404-01, che in tema di imposta di registro gli atti diversi ed ulteriori rispetto a quello oggetto di registrazione, realizzati in precedenza e caratterizzati da

funzione ed effetti propri, integrano elementi extratestuali non suscettibili di considerazione ai fini della riqualificazione *ex* art. 20 TUR, ancorché menzionati, enunciati o riportati nell'atto da registrare; con ciò ritenendo inutilizzabile ai fini riqualificatori la mera menzione nell'atto di una pregressa scissione societaria avente effetti propri ed autonomi.

Come già ricordato, sempre sulla base di quanto argomentato in materia nelle due sentenze della Corte costituzionale citate, si è osservato che ulteriore limite alla riqualificazione ex art. 20 va individuato nell'esigenza che quest'ultima venga ancorata agli effetti 'giuridici', non 'economici' dell'atto stesso, sicché – appunto sul piano giuridico – differente è la cessione totalitaria delle quote societarie rispetto alla cessione d'azienda, così a titolo di responsabilità per i debiti; cessione contratti; continuazione rapporti di lavoro; divieti di concorrenza, ecc., con la conseguenza che il Fisco non potrà ravvisare la seconda nella prima: Sez. T, n. 07470/2024, Balsamo, Rv. 670586-01.

E siccome nel caso di cessione di partecipazioni societarie l'atto intercorre tra parte cedente e parte cessionaria, mentre la società partecipata costituisce l'oggetto stesso dell'atto ma non ne è parte, quest'ultima non è legittimata passiva all'accertamento (Sez. T, n. 17225/2024, Dell'Orfano, non massimata).

L'apposizione ad un atto di cessione totalitaria di partecipazioni societarie di clausole (c.d. di *price adjustment* o *indemnity*) volte ad ottenere la revisione del corrispettivo nel caso di sopravvenienze idonee ad incidere sul valore del patrimonio netto della società ceduta, non muta la causa negoziale e gli effetti 'giuridici' dell'atto che resta appunto di cessione di quote e non di azienda: Sez. T, n. 07613/2024, Lo Sardo, Rv. 670604-01.

Posto che la consecuzione di atti collegati non è più rilevante, il termine triennale di decadenza per l'attività di accertamento, di cui all'art. 76, comma 2, d.P.R. n. 131 del 1986, non decorre più dall'ultimo atto collegato a quello oggetto di registrazione (come si riteneva sulla base del pregresso indirizzo), bensì proprio dalla registrazione di quest'ultimo: Sez. T, n. 14193/2024, Socci, non massimata.

L'art. 20 può interferire anche con l'art. 50 d.P.R. n. 131 del 1986, come sostituito dalla l. n. 488 del 1999.

Quest'ultima disposizione, da interpretarsi alla luce della disciplina unionale di cui costituisce attuazione (Direttiva CEE n. 335/69; Direttiva 2008/7/CE), impone che, qualora siano conferiti in società immobili, diritti reali immobiliari o aziende, siano deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile, le sole passività ed oneri inerenti al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelli che, anche se gravanti sul conferente ed assunti dalla società cessionaria, non sono collegati all'oggetto del trasferimento.

L'interferenza è stata ravvisata in tutte quelle fattispecie (di rilevante casistica) nelle quali venga conferito in una società (magari costituita *ad hoc*) un immobile gravato da un'ipoteca posta a garanzia di un mutuo bancario precedentemente contratto dai soci per finalità personali e comunque non riconducibili alla società conferitaria. In tali casi accadeva che l'Agenzia delle Entrate riqualificasse unitariamente, ex art. 20, l'articolata operazione, individuando nel conferimento una vera e propria vendita (elusiva) dell'immobile alla società, ed assumendo una base imponibile pari al valore venale dell'immobile stesso al lordo – non al netto – del mutuo ipotecario su di esso gravante ed accollato alla società; passività, quest'ultima, che in ottica di conferimento sarebbe invece da scomputare.

Fermo restando che questa riqualificazione unitaria non appare oggi più possibile perché basata su elementi esterni all'atto di conferimento in sé considerato, la giurisprudenza è giunta comunque ad affermare che l'imposta di registro va applicata sulla base imponibile data dal valore venale dell'immobile conferito senza considerare la passività bancaria; e ciò proprio in applicazione, sulla base di principi generali, dell'art. 50 il quale – pur non incidendo sulla qualificazione giuridica dell'operazione, quanto soltanto sulla determinazione della base imponibile – presuppone che la passività (con valutazione che spetta al giudice del merito) sia inerente non (solo) al bene in sé, ma all'attività ed agli scopi sociali.

Si legge in Sez. T, n. 03094/2022, Russo, non massimata, che in simili casi la vicenda dell'art. 20 è in realtà irrilevante, dal momento che – indipendentemente dalla riqualificazione – nell'ipotesi di conferimento di immobili in società da parte di persone fisiche, la base imponibile "*non può essere depurata delle passività connesse ad ipoteche che, pur se gravanti sugli stessi beni, sono state iscritte dai conferenti per ottenere un proprio finanziamento personale in epoca anteriore al conferimento dell'immobile in società (Cass. 9209 del 03/04/2019; Cass. 3444 del 14/02/2014; Cass. 23234 del 13/11/2015)*".

Nello stesso senso, Sez. T, n. 19894/2022, De Masi, non massimata, la quale chiarisce anch'essa – da un lato – l'autonomia operativa tra artt. 20 e 50 d.P.R. n. 131 del 1986, e – dall'altro – che non può ritenersi 'inerente' (e quindi portata in diminuzione della base imponibile dell'immobile conferito) la passività ipotecaria accollata dalla società laddove essa, seppur gravante sull'immobile conferito, non possa dirsi assunta dalla società conferitaria per finalità connesse al perseguimento del proprio oggetto sociale.

Ulteriore ambito nomofilattico sul quale la Corte dovrà misurarsi attiene al rapporto del novellato art. 20 con l'art. 40 del medesimo d.P.R. n. 131 del 1986, norma che fissa il principio c.d. di 'alternatività iva-

registro'; nel senso che sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi soggetti ad Iva, l'imposta di registro si sconta in misura fissa.

Orbene, Sez. T, n. 10283/2022, Succio, non massimata, si è occupata di un caso in cui l'Agenzia delle Entrate aveva riqualificato in termini di cessione di azienda (soggetta ad imposta proporzionale di registro) un atto di compravendita immobiliare (nella specie soggetta ad Iva); ciò nella considerazione (avallata dai giudici di merito) di tutta una serie di elementi non presenti nelle clausole contrattuali, quindi nel testo del contratto, bensì extratestuali ed estrinseci (acquisiti in sede di verifica da parte della Guardia di Finanza).

Nell'ordinanza in esame si è osservato che, alla luce dei noti interventi novellatori e di quanto in materia sancito dalle due sentenze della Corte costituzionale, una simile riqualificazione non è oggi più possibile, il che potrebbe porsi in contrasto con le prescrizioni della Corte di Giustizia UE in materia di Iva, secondo cui "*le intenzioni dell'acquirente possono o, in alcuni casi, devono essere prese in considerazione in sede di valutazione globale delle circostanze di un'operazione, purché esse siano comprovate da elementi oggettivi" (CGUE Schriever, come citata nel caso Virgil Mailat (…)*".

Quest'ultima nozione, di 'elementi oggettivi', sottende la necessità di una valutazione globale ed interdipendente dell'intera 'operazione', potendo fornire la prova della finalizzazione del trasferimento immobiliare alla continuazione dell'attività di impresa (cessione d'azienda), là dove il rimando del diritto interno ai soli 'elementi testuali' desumibili dall'atto ne accoglie una nozione assai più ridotta, pur a fronte della necessità che tanto l'Iva quanto il registro presuppongano una medesima nozione di azienda e di trasferimento aziendale.

La rilevanza della questione per il diritto UE è stata ritenuta nel fatto che se l'art. 20 TUR preclude (come preclude) all'Amministrazione finanziaria di valutare le circostanze tutte (anche extratestuali) dell'operazione, sarebbe esclusa la possibilità di contestare la illegittima detrazione Iva ogniqualvolta si sia in presenza di 'elementi oggettivi' attestanti "*una artificiosa scomposizione di un'unica operazione economica in più prestazioni*"; dunque con la "*conseguenza di impedire all'Amministrazione finanziaria di recuperare l'illegittima detrazione di IVA in casi cui essa, secondo il diritto dell'Unione, non sarebbe consentita*".

Ciò ha indotto la Corte, nell'ordinanza in esame, a sollevare questione interpretativa pregiudiziale alla CGUE, ex art. 267 TFUE, sul seguente quesito: "*se gli artt. 5, n. 8, della direttiva n. 77/388/CEE e 19 della direttiva n. 2006/112/CE ostino ad una disposizione nazionale come l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, modificato dall'art. 1, comma 87, lettera a), numeri 1) e 2), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che impone all'Amministrazione finanziaria di qualificare*

l'operazione intercorsa tra le parti esclusivamente sulla base degli elementi testuali contenuti nel contratto, con divieto del ricorso ad elementi extratestuali (ancorché essi siano oggettivamente esistenti e provati), derivandone la preclusione assoluta per l'Amministrazione finanziaria di provare che la prestazione economica, integrante una cessione d'azienda, in sé indissociabile, è stata in realtà artificialmente scomposta in una pluralità di prestazioni - le plurime cessioni dei beni - con il conseguente riconoscimento della detrazione Iva in assenza dei requisiti previsti dal diritto dell'Unione Europea».

Il rinvio pregiudiziale (ferma la sua riproponibilità) è stato tuttavia ritenuto manifestamente irricevibile, ex artt.53 § 2 e 94 lett.c) del Regolamento di procedura, dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Sez.9) con ordinanza 21 dicembre 2022, C-250/22.

Ha osservato la CGUE (§ 23) che se è vero che, per qualificare un'operazione come «trasferimento (...) di una universalità totale o parziale di beni», ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva o dell'articolo 19 della direttiva IVA, occorre effettuare una valutazione globale di tutte le circostanze del caso di specie, che può comprendere la presa in considerazione delle intenzioni delle parti, purché esse siano comprovate da elementi oggettivi (v., in tal senso, sentenze del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punti 32 e 38, e del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punti 16 e 26), e che la presa in considerazione di elementi di contesto si impone in particolare quando si tratta di un'operazione artificialmente divisa in più parti (v., in tal senso, sentenza del 4 marzo 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punti 38 e 39), "*tuttavia, si deve constatare che il giudice del rinvio si interroga sulla compatibilità con tali disposizioni, come interpretate dalla Corte, della normativa nazionale in materia di imposta di registro, la quale non costituisce un tributo armonizzato all'interno dell'Unione europea"*; sicché (§ 24) "*Per quanto riguarda una situazione che non rientra nell'ambito di applicazione degli atti dell'Unione di cui trattasi, spetta al giudice del rinvio fornire gli elementi che consentano alla Corte di verificare che le disposizioni di tali atti siano state rese applicabili a una siffatta situazione dal diritto nazionale, in modo diretto e incondizionato, ai sensi della giurisprudenza della Corte (v., in tal senso, sentenza del 19 ottobre 2017, Solar Electric Martinique, C-303/16, EU:C:2017:773, punti 27 e 32 e giurisprudenza ivi citata). Nel caso di specie, l'ordinanza di rinvio precisa che la qualificazione come cessione di azienda dell'operazione di cui trattasi nel procedimento principale, accolta, in particolare, dall'Agenzia delle Entrate, e a cui il giudice del rinvio sembra allinearsi alla luce della formulazione della questione sollevata, esclude il suo assoggettamento all'IVA. Tale elemento è tuttavia insufficiente per consentire alla Corte di comprendere il collegamento tra, da un lato, l'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva e l'articolo 19 della direttiva IVA, di cui si chiede l'interpretazione, e, dall'altro, l'ambito di applicazione della normativa nazionale in materia di imposta di registro applicabile al procedimento principale*".

Vi sarebbe dunque stata una insufficiente esplicitazione, da parte del giudice di rinvio, delle ragioni di interferenza in materia di Iva di una disposizione (art. 20 registro) di per sé indifferente all'ordinamento unionale .

A seguito di questa pronuncia si è ribadito che i limiti probatori e riqualificatori di cui al (novellato) art. 20 per il registro non valgono invece per l'Iva, dal momento che in quest'ultima materia "*l'accertamento diretto a qualificare una operazione economica come una cessione d'azienda è operato effettuando una valutazione globale di tutte le circostanze del caso di specie, (…) non rilevando il principio di alternatività di cui all'art. 40 TUR, che pone un nesso funzionale unilaterale tra Iva e imposta di registro per la sola ipotesi in cui sia accertata la debenza dell'Iva, con la conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa*" (Sez. T, n. 12450/2024, Fuochi Tinarelli, Rv. 670943-01).

Resta fermo che la decisione che abbia qualificato l'atto, ai fini del registro, come di cessione o compravendita, "*può essere rilevata d'ufficio quale giudicato 'esterno' anche in sede di legittimità, quanto alla ricostruzione del fatto, comportando l'assoggettamento della stessa operazione ai fini IVA ex art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986*" (**Sez. T, n. 21853/2023, D'Aquino, Rv. 668519-01)**.

Va da ultimo segnalato che in tutte le ormai numerosissime decisioni (per lo più non massimate proprio per la loro ripetitività) nelle quali si è fatta applicazione dell'art. 20 così come risultante dalle modifiche normative citate e dalle due pronunce della Corte costituzionale, si è finora generalmente disposta la compensazione delle spese dell'intero giudizio, in considerazione della complessa e non lineare evoluzione normativa ed interpretativa di cui si è dato conto.

CAPITOLO III

L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE

(di Valeria Pirari)

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. L'oggetto dell'imposta e le esenzioni. - 3. La dichiarazione di successione. - 4. Le donazioni. - 5. Liberalità indirette.

1. Premessa.

Il trasferimento agli eredi di diritti sul patrimonio relitto dal *de cuius* è soggetto all'imposta di successione, applicabile tanto in caso di successione testamentaria, quanto di successione *ab intestato*, così come lo è il trasferimento di diritti che avvenga mediante atto di donazione o altre liberalità tra vivi.

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

Sulla base delle citate fonti, trovano perciò applicazione:

a) per il periodo dall'1° gennaio 1991 al 24 ottobre 2001, il d.lgs. n. 346 del 1990;

b) per il periodo da 25 ottobre 2001 al 2 ottobre 2006, l'art. 13 della l. n. 383 del 2001;

per il periodo successivo al 3 ottobre 2006, l'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006.

2. L'oggetto dell'imposta e le esenzioni.

L'art. 1 del d.lgs. n. 346 del 1990, stabilisce che «*1. L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, compresi i trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione. 2. Si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinunzia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.3. L'imposta si applica anche nei casi di immissione nel possesso temporaneo dei beni dell'assente e di dichiarazione di morte presunta, nonché nei casi di donazione presunta di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della* Repubblica *26 aprile 1986, n. 131. 4. L'imposta non si applica nei casi di donazione o liberalità di cui agli articoli 742, 770, secondo comma, e 783 del codice civile. 4-bis. Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto*».

Il successivo art. 3, rubricato «Trasferimenti non soggetti all'imposta», stabilisce invece che **«***1. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità , nonché da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461. 2. I trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma. 3. Nei casi di cui al comma 2 il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata. 4. Le disposizioni del presente articolo si applicano per gli enti pubblici, le fondazioni e le associazioni istituiti negli Stati appartenenti all'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo nonché, a condizione di reciprocità, per gli enti pubblici, le fondazioni e le associazioni istituiti in tutti gli altri Stati. 4-bis. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici. 4-ter. I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del*

Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile o integrato un controllo già esistente. In caso di aziende o rami di esse, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; in caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Gli aventi causa rendono, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione o al patto di famiglia, apposita dichiarazione di impegno alla continuazione dell'attività o alla detenzione del controllo o al mantenimento della titolarità del diritto. Il mancato rispetto delle condizioni di cui ai periodi dal primo al quarto comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Il beneficio si applica anche ai trasferimenti di azioni e di quote sociali di società residenti in Paesi appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti».

Quanto all'oggetto dell'imposta, **Sez. T, n. 17424/2023, Dell'Orfano, Rv. 668244-01**, ha chiarito che l'art. 1, comma 4-*bis*, del d.lgs. n. 346 del 1990, prevedendo un'ipotesi di esclusione dall'imposta sulle successioni e donazioni, allo scopo di evitare una duplicazione del prelievo tributario su fattispecie che, seppur composte da negozi distinti, siano manifestazione di un'unica capacità contributiva, non richiede che il contribuente indichi, nell'atto pubblico di compravendita, di volersene avvalere, essendo sufficiente la prova dell'oggettivo collegamento tra la liberalità ed il trasferimento di diritti immobiliari o di aziende, assoggettabile ad imposta proporzionale di registro o ad IVA (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che aveva escluso l'applicazione dell' imposta di donazione, avendo il contribuente dimostrato di aver utilizzato la somma donatagli per l'acquisto di immobili).

Quanto, invece, all'esenzione di cui al citato art. 3, due sono le pronunce di rilievo nell'anno in rassegna: quella di **Sez. T, n. 06077/2023, Lo Sardo, Rv. 667330-01**, secondo cui l'esenzione di cui al comma 4-*ter*, si applica anche ai trasferimenti di partecipazioni sociali a favore dei

discendenti, effettuati al di fuori del c.d. patto di famiglia, purché i beneficiari siano discendenti del disponente, il trasferimento consenta loro di acquisire la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria della società e tale situazione di controllo venga mantenuta per un periodo non inferiore ai cinque anni successivi, e quella di **Sez. T, n. 05674/2023, Mondini, Rv. 666893-01**, secondo cui l'esenzione di cui al terzo periodo del medesimo comma 4-*ter*, terzo periodo, si applica anche per le partecipazioni in società residenti in altro Stato nell'Unione Europea alle stesse condizioni normativamente stabilite per il passaggio di quote o azioni di società residenti in Italia e, cioè, che col trasferimento sia integrato o mantenuto, da parte degli aventi causa, il controllo di diritto sulla società partecipata e che gli stessi si impegnino a mantenere il controllo societario per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo apposita dichiarazione contestuale alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione.

3. La dichiarazione di successione.

Per il pagamento dell'imposta di successione è necessaria, *ex* art. 27 d.lgs. n. 346 del 1990, la dichiarazione di successione, nella quale devono essere indicati le generalità degli eredi e l'attivo e il passivo ereditario, nonché le donazioni e le liberalità ricevute dal *de cuius* quando era in vita, mentre ne sono esonerati coniuge, figli, genitori e altri parenti in linea retta in caso di patrimonio relitto che non comprenda beni immobili e sia di valore inferiore a 100.000,00 euro.

Sono obbligati alla dichiarazione, ai sensi dell'art. 28, comma 2, del T.U., i chiamati all'eredità e i legatari o i loro rappresentanti legali, gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente, gli amministratori dell'eredità, i curatori dell'eredità giacenti e gli esecutori testamentari, mentre non sono tenuti a pagare l'imposta i chiamati all'eredità ed i legatari che abbiano rinunciato all'eredità o al legato anteriormente alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione di successione e i chiamati che, non essendo nel possesso dei beni ereditari, abbiano nominato un curatore per l'eredità giacente ai sensi dell'articolo 528 c.c.

Il termine per la presentazione della dichiarazione di successione è fissato dall'art. 31, comma 1, del d.lgs. n. 346 del 1990 in dodici mesi dall'apertura della successione, la cui decorrenza è ulteriormente precisata, al comma 2, con riguardo a varie fattispecie, tra cui quella relativa alla rinunzia o alle sopravvenienze di cui all'art. 28, comma 7.

É proprio alla stregua di tale dichiarazione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine, ma prima che sia stato notificato accertamento d'ufficio, che, secondo quanto prescritto dall'art. 33, comma

1, l'Ufficio provvede alla liquidazione dell'imposta, tenendo conto altresì delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'art. 28, comma 6, secondo cui «*Se dopo la presentazione della dichiarazione della successione sopravviene un evento, diverso da quelli indicati all'art. 13, comma 4, e dall'erogazione di rimborsi fiscali che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa. Si applicano le disposizioni dei commi 1, 3 e 8*», e dell'art. 31, comma 3, mentre, in caso di incompletezza o infedeltà della dichiarazione di successione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa, è lo stesso ufficio che, ai sensi del successivo art. 34, provvede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi dalla data di notificazione della liquidazione dell'imposta principale nella misura del 4,50 % per ogni semestre compiuto, inserendo nell'avviso di rettifica e di liquidazione della maggior imposta la descrizione dei beni o dei diritti non dichiarati, il valore attribuito a ciascuno di essi o il maggior valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti dichiarati, l'indicazione delle donazioni anteriori non dichiarate e del relativo valore, o del maggior valore attribuito a quelle dichiarate, i criteri seguiti per la determinazione dei valori, l'indicazione delle passività e degli oneri ritenuti in tutto o in parte inesistenti, delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta.

Proprio con riguardo alla dichiarazione integrativa, **Sez. T, n. 06081/2023, Lo Sardo, Rv. 667260-01**, ha precisato che l'emersione di attività finanziarie o patrimoniali, detenute all'estero dal defunto, risultanti dalla procedura di collaborazione volontaria avviata, ai sensi dell'art. 5-*quater* del d.l. n. 167 del 1990, conv. con modif. dalla l. n. 227 del 1990, dopo la presentazione della dichiarazione di successione, comporta l'applicazione dell'imposta di successione in misura maggiore ed impone la presentazione di una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 28, comma 6, del d.lgs. n. 346 del 1990, configurando un incremento sopravvenuto dell'attivo ereditario.

4. Le donazioni.

In materia di donazioni, si sono avvicendati vari interventi normativi che hanno visto dapprima introdurre il regime-base di riferimento dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, quindi apportare a questo sostanziali modificazioni con la l. 21 novembre 2000, n. 342, successivamente sopprimere del tutto l'imposta con la l. 18 ottobre 2001, n. 383, e, infine, reintrodurla con il d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla l. 24 novembre 2006, n. 286, con ulteriori modificazioni con la l. 27 dicembre 2006, n. 296.

Secondo **Sez. T, n. 09780/2023, Lo Sardo, Rv. 667715-02**, in tema di territorialità dell'imposta sulle donazioni, il trasferimento, mediante bonifico bancario, di attività finanziarie detenute all'estero, integrando gli estremi di una donazione informale, per la quale non rileva la residenza del beneficiario, non comporta l'obbligo di registrazione a carico delle parti, ma solo l'applicazione dell'imposta sulle donazioni nella misura dell'8%, ove il valore imponibile sia superiore alle franchigie in vigore.

Quanto al soggetto passivo dell'imposta, **Sez. T, n. 06077/2023, Lo Sardo, Rv. 667330-02**, ha stabilito che lo stesso, nella donazione modale a favore di un terzo determinato, è il beneficiario dell'onere, in quanto, attraverso l'intermediazione materiale del donatario, riceve l'attribuzione patrimoniale o la prestazione costituente l'oggetto dell'onere.

5. Liberalità indirette.

L'art. 56-*bis* del d.lgs. n. 346 del 1990 disciplina le liberalità indirette, ossia tutti gli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento (del donatario) correlato ad un impoverimento (del donante) senza l'adozione della forma solenne del contratto di donazione di cui all'art. 769 c.c. (in tal senso, Sez. T, n. 27665/2020, De Masi O., Rv. 659967-01), stabilendo che, ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli artt. 742 e 783 c.c., l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di due condizioni date 1) dal fatto che la loro esistenza risulti dalle dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi e 2) dal fatto che queste, da sole o unitamente ad altre effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, abbiano prodotto un incremento patrimoniale superiore a euro 350 milioni di lire.

Il primo comma del ridetto art. 56-*bis* è stato interpretato da **Sez. T, n. 05802/2023, Penta, Rv. 666920-02**, nel senso che le liberalità diverse dalle donazioni, ossia tutti quegli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento (del donatario) correlato ad un impoverimento (del donante) senza l'adozione della forma solenne del contratto di donazione tipizzato dall'art. 769 c.c., e che costituiscono manifestazione di capacità contributiva, sono accertate e sottoposte ad imposta in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, se sono di valore superiore alle franchigie oggi esistenti (euro 1.000.000 per coniuge e parenti in linea retta, euro 100.000 per fratelli e sorelle, euro 1.500.000 per persone portatrici di handicap).

Peraltro, secondo **Sez. T, n. 09780/2023, Lo Sardo, Rv. 667715-01**, la dichiarazione prevista dall'art. 56-*bis*, comma 1, lett. a, del ridetti d.lgs., al fine dell'accertamento e della sottoposizione all' imposta delle liberalità diverse dalle donazioni, può provenire, oltre che dal donatario, anche dal donante e può essere rappresentata anche dall'istanza volta ad avvalersi della procedura di collaborazione volontaria ed il rientro dei capitali detenuti all'estero, quando la donazione abbia avuto ad oggetto le attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato, spontaneamente emerse per volontà dell'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, del d.l. n. 167 del 1990, conv. con modif. dalla l. n. 227 del 1990.

CAPITOLO IV

I DAZI DOGANALI

(di Alessandro Farolfi)

SOMMARIO: 1. Le fonti. - 2. Dazi doganali: generalità. - 2.1. La natura privilegiata del credito relativo ai dazi doganali. - 3. Presupposto impositivo: la dichiarazione doganale. - 3.1. (Segue) I regimi doganali. - 3.2 Sanzioni connesse alla dichiarazione doganale. - 4. Soggetti passivi dell'obbligazione doganale: importatore, rappresentante diretto e indiretto. - 5. Base imponibile. - 5.1. Classificazione tariffaria e nomenclatura combinata. - 5.2. Origine delle merci: l'origine preferenziale. - 5.3. *Royalties* e valore doganale. - 5.4. Dazi *antidumping* e dazi agevolati. - 6. Introduzione di merce irregolare e sottrazione al controllo doganale. - 7. Procedimento tributario doganale: l'accertamento. - 7.1 Contestazione *a posteriori* e buona fede. - 7.2 Contraddittorio doganale e prova di resistenza. - 7.3. Riscossione. - 7.4. Rimborso. - 7.5 Prescrizione e decadenza.

1. Le fonti.

L'Unione europea si fonda sull'unione doganale fra gli Stati membri ed ha come effetto quello della realizzazione di un mercato interno, basato sulla libera circolazione tra gli Stati membri di merci, persone, servizi e capitali. Afferma, infatti, l'art. 26 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, modificato dal trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 e ratificato dal nostro paese con la legge 2 agosto 2008, n. 180 (d'ora innanzi TFUE), che "l'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del mercato interno, conformemente alle disposizioni pertinenti dei trattati. Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati".

Il riflesso pratico di tale unione doganale è rappresentato dal divieto per gli Stati comunitari di istituire dazi doganali o qualsiasi altra tassa ad effetto equivalente sugli scambi di merci che attraversino una frontiera fra Stati membri e l'adozione di una tariffa doganale comune nei rapporti con i paesi terzi (vds. art. 28 TFUE). Da qui, ulteriormente, il divieto di restrizioni quantitative all'importazione ed all'esportazione fra Stati membri, nonché la necessaria cooperazione in materia doganale, fra loro e nei rapporti con la Commissione europea (vds. art. 33 TFUE).

Il codice doganale dell'Unione (d'ora innanzi CDU) è rappresentato dal Regolamento 9 ottobre 2013, n. 952, che è applicabile con decorrenza dal 1° maggio 2016 ed i cui obiettivi sono:

- offrire maggiore sicurezza e uniformità giuridica per le imprese;
- migliorare la chiarezza per i funzionari doganali in tutta l'Unione;
- completare il passaggio delle dogane ad ambiente privo di supporti cartacei e interamente elettronico;
- semplificare le norme e le procedure doganali, rendendo le operazioni doganali più efficienti e in linea con le esigenze della vita moderna;

- consolidare procedure doganali più rapide per le imprese affidabili e che operano nel rispetto delle norme (operatori economici autorizzati);
- salvaguardare gli interessi finanziari ed economici dell'Unione e dei suoi Stati membri, nonché la sicurezza e la protezione dei cittadini dell'Unione.

Il CDU ha abrogato il Reg. CE n. 450/2008, mentre in precedenza era applicabile il codice doganale comunitario di cui al Regolamento CE n. 2913/1992; inoltre il codice è stato più volte emendato negli ultimi anni, in particolare attraverso il Reg. UE n. 2339/2016, che prevede esenzioni per le dichiarazioni in dogana relative alle merci che sono uscite temporaneamente dal territorio doganale dell'Unione per via marittima o aerea; il Reg. UE n. 474/2019, che ha modificato il raggio del territorio doganale e ha introdotto alcune modifiche tecniche; il Reg. UE n. 632/2019, che consente alle autorità doganali e alle imprese di continuare a utilizzare i sistemi informatici esistenti o gli strumenti su supporto cartaceo per un numero limitato di formalità, fino al 2025, ed è dedicato all'istituzione di sistemi informatici nuovi o aggiornati.

Da ricordare anche il regolamento delegato UE del 28 luglio 2015, n. 2446, con funzione di integrazione e precisazione dei principi del CDU, nonché il regolamento di esecuzione del 24 novembre 2015, n. 2447. Da ultimo, occorre altresì menzionare il regolamento di esecuzione UE dell'8 marzo 2021, n. 414, sulle disposizioni tecniche relative allo sviluppo, alla manutenzione e all'utilizzo dei sistemi elettronici per lo scambio e l'archiviazione delle informazioni.

Il sistema delle fonti del diritto doganale comprende, tuttavia, anche importanti atti di normazione interna. Viene in rilievo, in particolare, il d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (TULD - Testo unico delle leggi doganali), nonché il d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374, in tema di riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione di plurime direttive. Trattasi di fonti interne ancora vigenti che, tuttavia, in estrema sintesi semplificante, appaiono destinate a "cedere" in caso di contrasto con il CDU, stante il principio fondamentale di prevalenza e diretta efficacia del diritto dell'Unione europea, nonché il dovere dei giudici nazionali di assicurare la preminenza del diritto sovranazionale dell'Unione.

2. Dazi doganali: generalità.

Il territorio doganale delimita l'ambito di applicazione spaziale della normativa doganale e dei conseguenti poteri delle autorità doganali. In particolare, la normativa doganale unionale - che come si è visto rappresenta il portato della realizzazione di uno spazio comune europeo fondato sulla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali - è applicabile all'intero territorio dell'Unione europea che, in prima approssimazione, può essere considerato la sommatoria dei territori degli stati membri, comprese le acque territoriali, sia pure con alcune limitate eccezioni che, per quanto riguarda l'Italia, portano all'esclusione dei comuni di Livigno, Campione d'Italia e delle acque nazionali del lago di Lugano racchiuse tra Ponte Tresa e Porto Ceresio.

Il dazio doganale costituisce l'oggetto dell'obbligazione doganale e corrisponde al *quantum* che il soggetto passivo o debitore doganale è tenuto a corrispondere in relazione alle merci che entrano dal confine (dazi di *importazione*) oppure che vi escono (dazi di *esportazione*).

Ai dazi all'importazione sono equiparabili le tasse ad effetto equivalente, cioè quella tassa che in qualsiasi modo venga riscossa all'atto o a causa dell'importazione di una merce specifica e che, conseguentemente, manifesta una incidenza restrittiva sulla libera circolazione delle merci (vds. CGUE, 9 luglio 1975, causa 21/75, *Schroeder*).

Come si è visto, oggi i dazi doganali rappresentano una risorsa propria dell'Unione europea e confluiscono nel bilancio unitario, ad esclusione della percentuale del 25% che viene trattenuta dallo Stato di entrata delle merci a copertura delle spese di riscossione.

La nozione di dazio doganale non comprende, invece, quei diritti doganali che sono corrisposti a fronte di servizi specifici resi dalla pubblica amministrazione, come i diritti di magazzinaggio, di statistica e di visita sanitaria.

Circa il rapporto fra diritti di confine e aiuti di stato, si è affermato che la tassa di sbarco e imbarco delle merci e la tassa di ancoraggio hanno natura di tributi interni, la cui riscossione non integra un aiuto di Stato contrario al diritto dell'Unione europea, e sono compatibili con il divieto di dazi doganali, con il divieto di restrizioni quantitative all'importazione e con il divieto di imposizioni interne discriminatorie verso i prodotti importati, applicandosi senza distinguere l'origine, nazionale od estera, delle merci che ne sono oggetto (**Sez. U, n. 28621/2023, Ferro, Rv. 668998-01**).

Si discute, invece, se il dazio costituisca un'imposta indiretta sui consumi, in quanto destinato a trasferirsi sul consumatore finale del bene inciso, ovvero una misura di politica economica, finalizzata a deprimere od a incentivare l'*import/export*, attuata attraverso uno strumento preso in prestito dal diritto tributario. Tale possibile alternativa si riflette nella tradizionale distinzione tra *dazi fiscali* e *dazi economici*: i primi sono finalizzati a colpire un'effettiva manifestazione di capacità contributiva, i secondi a proteggere l'industria nazionale (nel caso dei dazi di importazione), ovvero ad impedire il depauperamento della ricchezza nazionale (nel caso dei dazi all' esportazione).

I dazi all'importazione e all'esportazione rientrano nella più ampia nozione di *diritti di confine*, a sua volta da includere nella nozione di diritti doganali. In particolare, l'art. 34, comma 1, T.U.L.D. definisce come "*diritti doganali*" tutti quei diritti che gli Uffici doganali sono tenuti a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali; il comma 2 precisa poi che fra i diritti doganali costituiscono «*diritti di confine*» i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato.

Sez. T, n. 33095/2019, Nonno, Rv. 656372-01, definisce i dazi doganali come imposte non periodiche riguardanti le singole importazioni, con conseguente inidoneità del vincolo derivante dal giudicato sul medesimo avviso di rettifica a compromettere l'applicazione del diritto unionale.

Sez. T, n. 11029/2021, Manzon, Rv. 661224-02, ha a sua volta precisato che anche l'obbligazione del pagamento dell'IVA all'importazione deve ricomprendersi tra gli oneri doganali (ancorché non sia classificabile come "diritto di confine"), sicché deve essere accertata e riscossa nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, ossia il fatto dell'importazione. Diversamente, Sez. T, n. 23526/2022, Nonno, Rv. 665345-01, ha invece affermato - ma con riferimento al tema della delimitazione dei soggetti passivi del rapporto d'imposta - che l'IVA all'importazione non fa parte dell'obbligazione doganale definita dall'art. 5 del Regolamento UE del 9 ottobre 2013, n. 952 (istitutivo del codice doganale dell'Unione) e, pertanto, del suo mancato pagamento risponde unicamente l'importatore e non anche il suo rappresentante indiretto, in assenza di specifiche ed inequivoche disposizioni nazionali che ne prevedano la responsabilità solidale.

Dal punto di vista classificatorio, si deve ancora distinguere i dazi *antidumping*, collegati all'immissione in libera pratica nello spazio doganale di un prodotto ad un prezzo inferiore al suo valore normale, che causi un pregiudizio attuale o potenziale, rispetto ai dazi *compensativi*, i quali sono rivolti ad incrementare il prezzo finale della merce importata che, nel suo paese di origine o di importazione, abbia beneficiato di misure di sovvenzione ed il cui ingresso nell'unione possa causare perciò un pregiudizio. I primi trovano il loro fondamento nell'art. 207 TFUE e nel Reg. UE n. 2016/1036, dell'8 giugno 2016, relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di dumping da parte di paesi non membri dell'Unione europea; i secondi, invece, sono disciplinati dal Reg. UE n. 2016/1037, dell'8 giugno 2016, in tema di difesa contro le importazioni oggetto di sovvenzioni provenienti da paesi non membri dell'Unione europea.

2.1. La natura privilegiata dei crediti relativi ai dazi doganali.

Come è noto, l'art. 2783-*ter* c.c., introdotto dal d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con legge 26 aprile 2012, n. 44, estende lo stesso carattere privilegiato già riconosciuto per l'imposta sul valore aggiunto (IVA), ai crediti dello Stato attinenti alle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione n. 2007/436/CE/Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, di pertinenza del bilancio generale dell'Unione europea.

Per comprendere l'importanza di tale disposizione occorre ricordare che i dazi doganali rientrano nell'ambito delle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, cioè fra quelle risorse che fin dagli anni Settanta hanno sostituito il sistema di finanziamento attraverso contributi finanziari degli Stati membri mediante l'attribuzione di risorse proprie della Comunità europea. La decisione n. 1970/243 del Consiglio, del 21 aprile 1970, in particolare ha incluso per la prima volta i dazi doganali nel sistema delle risorse proprie ed ha trovato attuazione, nel nostro paese,

con il d.lgs. 16 aprile 1971, n. 321, il cui art. 1 prevede che l'accertamento e la riscossione delle "risorse proprie" restano affidati al Ministero delle finanze, per quanto riguarda i dazi della tariffa doganale comune e gli altri diritti previsti o da fissare dalle istituzioni delle Comunità europee sugli scambi con i paese terzi.

La decisione del Consiglio del 7 giugno 2007 ribadisce tali principi, prevedendo (art. 2) che costituiscono "risorse proprie iscritte nel bilancio generale dell'Unione europea le entrate provenienti: a) da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni delle Comunità sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del trattato, ormai scaduto, che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero", attribuendo agli Stati membri il diritto di trattenere il 25% di tali importi a titolo di spese di riscossione e prevedendo che tali risorse "sono riscosse dagli Stati membri ai sensi delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative nazionali, eventualmente adattate alle esigenze della normativa comunitaria" (art. 8).

In relazione a tale privilegio, Sez. 1, n. 36755/2021, Ferro, Rv. 663940-01, ha recentemente affermato che il citato art. 2783-*ter* c.c. non ha natura interpretativa e portata retroattiva, dovendo riconoscersi in particolare la natura sostanziale e non processuale delle norme in materia di privilegi, in quanto relative ad una qualità dei crediti. Pertanto, secondo tale decisione, mancando una disposizione contraria e non applicandosi il principio *tempus regit actum* di natura processuale, deve trovare applicazione il generale principio della irretroattività delle leggi, con la conseguenza ulteriore che il privilegio in questione assiste soltanto i crediti per dazi sorti a far data dalla entrata in vigore (2 marzo 2012) della legge che lo ha introdotto.

3. Presupposto impositivo: la dichiarazione doganale.

L'obbligazione doganale consiste nell'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio applicabile ad una determinata merce, in forza della normativa doganale in vigore.

I soggetti dell'obbligazione doganale sono, da un lato, il debitore, cioè colui che è tenuto all'assolvimento dell'obbligazione doganale, ed il creditore, ovvero l'autorità dello Stato membro competente a richiederne il pagamento.

L'obbligazione doganale ha contenuto patrimoniale ed è indisponibile da parte dell'ente creditore, stante la natura di risorsa propria dell'unione di tale prelievo.

La normativa unionale distingue fra obbligazione doganale all'importazione ed obbligazione doganale all'esportazione. Per entrambi occorre poi ulteriormente distinguere fra l'ipotesi in cui l'obbligazione sorge come effetto del vincolo delle merci ad un dato regime attraverso la dichiarazione (fatto genetico *fisiologico*), dall'ipotesi in cui l'obbligazione sorge per inosservanza delle disposizioni in materia doganale (fatto genetico *patologico*).

Nell'ipotesi principale, quella fisiologica, l'obbligazione sorge pertanto quale effetto di una manifestazione di volontà di vincolare la merce ad un determinato regime doganale e dell'accettazione di tale dichiarazione da parte dell'autorità doganale.

Correlativamente il fatto generatore dell'obbligazione tributaria doganale si ravvisa nella presentazione della dichiarazione scritta ai fini dell'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione; nel vincolo di tale merce al regime di ammissione temporanea con esonero parziale dei dazi (art. 77, lett. *b*, CDU; in precedenza art. 201, lett. *b*, CDC); nell'uscita di merci dal territorio doganale della Comunità (artt. 81-83 CDU; già artt. 209-211 CDC).

Genera l'obbligazione doganale la mera circostanza che una certa merce abbia attraversato il confine. Relativamente alle merci estere, il presupposto impositivo è costituito dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale (Sez. T, n. 02570/2019, Succio, Rv. 652780-01); quanto ai prodotti nazionali, la loro destinazione al consumo fuori da tale territorio (ai sensi dell'art. 36 T.U. dogane si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva, mentre si intendono destinate al consumo fuori dello stesso territorio le merci nazionali e nazionalizzate dichiarate per l'esportazione definitiva). Sez. T, n. 32978/2021, Manzon, Rv. 662801-01, ha sottolineato come l'ingresso della merce (in quel caso nel territorio nazionale) sia presupposto fondamentale per il sorgere dell'obbligazione tributaria, affermando che la sottrazione della disponibilità della merce importata, che non si sia risolta nella dispersione del prodotto e/o nella sua inutilizzabilità per chiunque, non fa venir meno l'obbligo di pagamento dell'IVA all'importazione, stante la sua configurazione quale diritto doganale, ai sensi dell'art. 70 del d.P.R. n. 633 del 1972, come sostituito dall'art. 25 d.P.R. n. 897 del 1980 e considerato che relativa obbligazione tributaria sorge al momento dell'ingresso della merce nel territorio nazionale e non si estingue con la sottrazione della merce ad opera di terzi, neppure se il debitore è incolpevole.

Per l'art. 87 CDU - a differenza del previgente art. 215 CDC (che prevedeva gerarchie di luoghi di insorgenza in forza dei fatti generatori del dazio) - l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui è presentata la *dichiarazione in dogana* o la *dichiarazione di riesportazione*; per le merci vincolate a un regime doganale "inappurato" ovvero se una custodia temporanea non è terminata in modo corretto, l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui le merci sono state vincolate al regime in questione o sono state introdotte nel territorio doganale dell'Unione sotto tale regime ovvero erano in custodia temporanea.

Posto che l'obbligazione doganale sorge in conseguenza del mero fatto oggettivo della dichiarazione in Dogana (Sez. T, n. 04389/2019, Leuzzi, Rv. 652718-01), la cui irregolarità dà luogo alla sanzione prevista dall'art. 303 T.U. dogane (Sez. T, n. 07790/2019, Succio, Rv. 653329-01), ai fini dell'applicazione del tributo le merci debbono essere presentate all'Ufficio doganale munite dell'apposita *dichiarazione*, fatta personalmente dal proprietario delle merci (*importatore* o *esportatore* a seconda dei casi) oppure a mezzo di proprio rappresentante doganale:

- *diretto*, se il professionista (*spedizioniere doganale*) agisce a nome e per conto del proprietario, previa iscrizione su apposito albo professionale;

- *indiretto*, se agisce a nome proprio ma per conto altrui.

Nelle procedure semplificate di domiciliazione (su cui v. Sez. T, n. 01856/2020, Leuzzi, Rv. 656745-01), il Centro di Assistenza Doganale (d'ora in poi: CAD) ha facoltà di operare sia quale rappresentante diretto che come rappresentante indiretto dell'esportatore, non potendosi limitare il loro regime di rappresentanza di detti centri, costituiti obbligatoriamente da soci che ne sono, a loro volta, spedizionieri doganali, iscritti da almeno tre anni all'albo professionale, al pari della rappresentanza degli spedizionieri doganali ai termini dell'art. 40 del d.P.R. n. 43 del 1973 (Sez. T, n. 00418/2020, D'Aquino, Rv. 656547-01; conf. Sez. T, n. 01856/2020, cit.).

Per Sez. T, n. 29168/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655909-01, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio doganale, incombe sul dichiarante che affermi di agire in rappresentanza diretta fornire la prova del proprio potere di rappresentanza, nella cui mancanza deve ritenersi che abbia agito quale rappresentante indiretto.

Nella dichiarazione vanno indicate le caratteristiche dei prodotti e - quel che più rileva - va palesata la *destinazione doganale* conferita alle merci, per tale intendendosi: il vincolo della merce ad un regime doganale; l'introduzione della merce in una zona franca o in un deposito franco; la distruzione della merce; l'abbandono all'erario.

Dunque, la destinazione doganale, individuando le macrocategorie operative che comprendono anche i correlati regimi doganali, riveste un ruolo decisivo ai fini della concreta realizzazione del presupposto impositivo poiché, in determinate destinazioni, i diritti non sono dovuti. Ad esempio, il regime di «*ammissione temporanea*» permette l'utilizzazione, nel territorio comunitario, dei beni in esonero dai dazi all'importazione, in quanto destinati alla riesportazione entro un determinato termine: secondo Sez. T, n. 01567/2015, Bielli, Rv. 635160-01, la cessione, tra soggetti passivi d'IVA, di *container* vincolati al regime di ammissione temporanea ed esistenti nel territorio dello Stato è territorialmente rilevante in Italia, precisandosi che sotto il profilo doganale il *container* è considerato in regime di extraterritorialità, in forza della disciplina speciale prevista in termini di ammissione temporanea, mentre sotto il profilo IVA, il *container*, presente nel territorio dello Stato, si considera bene il cui trasferimento è rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta.

La dichiarazione, accettata dall'Ufficio doganale ed iscritta nel registro corrispondente alla destinazione richiesta, acquista il valore di «*bolletta doganale*» (v. art. 8 del d.lgs. n. 374 del 1990) la quale, una volta quietanzata, è restituita all'interessato per il ritiro delle merci dagli spazi doganali (cd. *sdoganamento*). In argomento, Sez. 1, n. 14266/2007, Del Core, Rv. 597431-01, ha precisato che la bolletta doganale attestante, nel caso specifico di esportazione di merci ammesse alle «*restituzioni*», il diritto dell'esportatore al cd. prefinanziamento, è un titolo di credito (artt. 1992 ss. c.c.) rappresentativo di una somma di denaro certa, liquida ed esigibile nei confronti dell'Amministrazione ancora prima di avere effettuato l'esportazione e, quindi, a prescindere da essa; ne consegue che, in ipotesi di girata di bollette doganali a terzi (banca), il giratario dopo averle incassate, in quanto estraneo al rapporto

causale, non è responsabile verso l'Amministrazione per il rimborso del prefinanziamento e della relativa maggiorazione, in luogo del (o insieme col) girante inadempiente all'obbligo di esportare le merci e perciò decaduto dal diritto alle restituzioni (v. già Sez. T, n. 19156/2003, Magno, Rv. 568908-01).

La procedura di domiciliazione ex art. 76, par. 1, lett. *c)*, CDC consente all'importatore, titolare di autorizzazione unica, di domiciliare le merci presso i propri locali, iscrivendole nelle proprie scritture contabili, senza presentarle in dogana e di rendere una dichiarazione semplificata, direttamente o per il tramite di altro soggetto, il quale non deve necessariamente operare per conto del primo ma in nome proprio, stante l'assenza di specifiche disposizioni che vincolino la sua attività al regime della rappresentanza indiretta (così Sez. T, n. 28066/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655813-01).

3.1. (Segue) I regimi doganali.

I regimi doganali sono i seguenti:

a) *immissione in libera pratica*;

b) *regimi speciali* (art. 210 CDU), a loro volta consistenti in transito, deposito, uso particolare e perfezionamento (in particolare, sul cd. perfezionamento attivo v. Sez. T, n. 05330/2020, Mucci, Rv. 657357-01);

c) *esportazione.*

L'*immissione in libera pratica* è il regime doganale attraverso cui si attribuisce la posizione doganale di merce unionale ad una merce non unionale, così da consentire alla stessa l'applicazione della disciplina riguardante la libera circolazione delle merci, ovvero il divieto di dazi e tasse ad effetto equivalente fra Stati membri dell'Unione. Ai sensi dell'art. 28, comma 2 TFUE, infatti, tale divieto si applica sia ai prodotti originari degli Stati membri che a quelli provenienti da paesi terzi che si trovino in libera pratica, sì che questi ultimi sono da quel momento assimilati ai prodotti di origine UE (vds. CGUE, 15 dicembre 1976, causa 41/66, *Donckerwolke*). L'immissione in libera pratica comporta la riscossione dei dazi all'impostazione e la riscossione di eventuali altri oneri e presuppone, di regola, la presentazione della dichiarazione doganale. Con la Circolare 8/D dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli si è chiarito che dal 1° maggio 2016 non è più necessaria la presentazione della documentazione di accompagnamento (ad es. relativa alla identificazione della merce e del suo valore, o necessaria per l'applicazione di un regime tariffario preferenziale), dovendosi ritenere sufficiente che tali documenti restino in possesso del dichiarante ed a disposizione dell'autorità doganale ai fini di eventuali verifiche. Una disciplina specifica, in forza dell'art. 203 CDU vale per le merci che vengano esportate al fine di essere poi reintrodotte nel territorio UE (in particolare si prevede che le merci non unionali che, dopo essere state inizialmente esportate come merci unionali dal territorio doganale dell'Unione, vi sono reintrodotte entro tre anni e sono dichiarate per l'immissione in libera pratica sono esentate dai dazi all'importazione, su richiesta della persona interessata: vds. anche Circolare 30 novembre 2020, n. 46 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli). Al riguardo, **Sez.**

T, n. 29296/2023, La Rocca, Rv. 669253-01, ha precisato che il potere di contabilizzazione dei dazi spetta alle autorità dello Stato membro in cui è sorta l'obbligazione doganale, in base alla regola secondo cui, con l'immissione in libera pratica, attraverso l'accettazione della dichiarazione in dogana da parte dell'autorità di uno Stato membro, la merce importata da paesi terzi acquista la posizione doganale di merce comunitaria, in libera circolazione in tutto il mercato interno.

Il *transito* è il regime che consiste in un vincolo imposto alle merci all'attraversamento del territorio doganale senza il pagamento degli oneri connessi all'entrata e all'uscita delle stesse. Si tratta di un regime utilizzato nel commercio internazionale allorché le merci debbano semplicemente attraversare il territorio doganale dell'Unione europea nell'ambito di un'operazione di trasporto verso un determinato paese terzo. Il transito si distingue in esterno, quando riguarda merci non unionali esentate dai dazi, ed interno, quando le merci unionali circolano da un punto all'altro del territorio doganale dell'UE, attraversando un paese o un territorio che non fa parte dell'unione doganale, senza mutare la propria posizione giuridica doganale di merci unionali. Il regime di transito può frequentemente realizzarsi mediante strumenti convenzionali (si ricordano, in sintesi, Convenzione TIR - *Transports Internationaux Routiers* del 14 novembre 1975, attuata in Italia dalla legge n. 706 del 1982; Convenzione ATA - *Admission Temporaire*, relativa alle merci destinate a esposizioni, fiere e congressi, recepita nel nostro paese con d.P.R. 18 marzo 1963, n. 2070 e successiva Convenzione di Istambul del 26 giugno 1990, attuata con legge n. 479 del 1995; Manifesto renano, basato sull'art. 9 della Convenzione di Mannheim del 17 ottobre 1868, destinato alla circolazione delle merci sul bacino fluviale del Reno e dei suoi affluenti; Formulario 302, per il traporto merci relativo alle truppe NATO, sulla scorta della Convenzione tra gli stati contraenti il Trattato del Nord Atlantico, attuato con legge n. 1335 del 1955; mediante pacchi postali ex art. 226 comma 3, lett. f) CDU, "a norma degli atti dell'Unione postale universale, quando le merci sono trasportate da parte o per conto di titolari di diritti e obblighi conformemente a tali atti". Si è affermato da parte di **Sez. T, n. 24003/2023, Luciotti, Rv. 668828-01**, che in tema di transito di merci immesse in ambito comunitario interno, l'attraversamento del territorio di un Paese terzo non comporta il mutamento della posizione doganale della merce, purché ciò sia consentito da un accordo internazionale e siano state espletate tutte le formalità previste per l'importazione, compreso il pagamento dei diritti doganali. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che aveva qualificato come merce in regime comunitario interno le pietre preziose trasportate dal ricorrente, pur avendo egli attraversato in treno il territorio elvetico, Paese extra UE facente parte dell'EFTA, stante il pagamento dei diritti doganali e l'esistenza della Convenzione relativa al regime comune di transito del 20 maggio 1987 tra la CEE e gli Stati EFTA).

Il *deposito*, ossia il vincolo imposto alle merci non unionali e relativo al loro immagazzinamento nel territorio dell'Unione in regime di esenzione dai dazi. Si tratta di un regime che ha natura sospensiva ed economica, consentendo al titolare di differire il pagamento dei diritti relativi alle merci favorendo la loro circolazione, in attesa della loro definitiva destinazione (immissione in libera pratica, regime speciale,

fuoriuscita dal territorio doganale dell'Unione). Il titolare del regime speciale deve garantire che le merci vincolate non siano sottratte alla vigilanza doganale ed i luoghi in cui il regime del deposito si attua devono essere previamente autorizzati dall'autorità doganale. Può trattarsi di magazzini, pubblici o privati, magazzini generali oppure di zone franche istituite da ciascuno Stato membro.

L'*uso particolare* è un ulteriore regime speciale, che si distingue, a propria volta, in ammissione temporanea e uso finale.

Il regime speciale dell'ammissione temporanea permette l'introduzione nel territorio doganale dell'Unione di merci non unionali, beneficiando di una sospensione temporanea dell'obbligo di pagamento daziario. Può riguardare, ad esempio, merci non unionali destinate alla riesportazione e l'art. 77 CDU prevede, altresì, il caso dell'esenzione parziale. Il titolare del regime deve essere stabilito al di fuori del territorio doganale dell'unione e le merci vincolate non devono subire modifiche sul territorio UE. La durata massima è d ventiquattro mesi, prima che la merce debba essere nuovamente riesportata od ammessa ad altro regime doganale.

Nell'ambito dell'uso particolare è poi consentita l'immissione in libera pratica di merci in esenzione dai dazi o con carico ridotto a casa del loro uso finale. Le autorità doganali stabiliscono nell'autorizzazione le condizioni di utilizzo delle merci compatibili con questo regime e le merci stesse sono sottoposte a vigilanza doganale (vds. art. 254 CDU). La vigilanza doganale cessa quando: a) le merci sono state utilizzate per i fini autorizzati ai fini dell'esenzione o dell'applicazione ridotta del dazio; b) quando le merci sono uscite dal territorio dell'unione doganale, oppure sono distrutte o abbandonate allo Stato; c) quando le merci sono state utilizzate per fini diversi da quelli consentiti e sono stati pagati i dazi all'importazione applicabili, essendo venuta meno la ragione dell'esenzione o della riduzione.

Il regime del *perfezionamento*, a sua volta distinto in perfezionamento attivo e passivo, comprende il precedente regime della trasformazione sotto controllo doganale. Sono ammesse ad usufruire del regime le merci destinate ad essere oggetto di operazioni atte a garantire la loro conformità a requisiti tecnici per l'immissione in libera pratica e le merci che debbano essere oggetto di manipolazioni usuali, come quelle intese a garantire la conservazione delle merci, migliorarne la presentazione o la qualità commerciale, od a prepararle per la distribuzione o la rivendita. Le merci vincolate a questo regime devono essere identificate nei prodotti trasformati. Il regime di perfezionamento passivo riguarda, più in particolare, merci unionali e consiste nella loro temporanea esportazione dal territorio dell'unione per essere sottoposte ad operazioni di perfezionamento per poter poi essere reimmesse in libera pratica con esenzione totale o parziale dei dazi all'importazione dei prodotti trasformati. Mentre il regime di perfezionamento attivo riguarda l'esportazione anticipata di prodotti trasformati ottenuti da merci equivalenti in regime di perfezionamento attivo prima dell'importazione delle merci che esse sostituiscono, ovvero l'importazione di merci non unionali in regime di perfezionamento attivo prima dell'esportazione dei prodotti trasformati. In materia è intervenuta **Sez. T, n. 33558/2023, Putaturo, Rv. 669863-02**, secondo cui il regime di perfezionamento attivo, comportando la sospensione dei dazi doganali, costituisce misura eccezionale

destinata ad agevolare lo svolgimento di talune attività economiche, con la conseguenza che coloro che ne beneficiano sono tenuti allo stretto rispetto degli obblighi che derivano da tale regime; ne consegue che la violazione di un obbligo, connesso al perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione, fa sorgere, per tutte le merci da appurare, un'obbligazione doganale, ai sensi dell'art. 204, par. 1, lett. a), del codice doganale comunitario.

3.2. Sanzioni connesse alla dichiarazione doganale.

In tema di sanzioni connesse alla dichiarazione doganale, Sez. T, n. 25347/2020, Triscari, Rv. 6595130-01, ha precisato che nel caso di più violazioni realizzate, ex art. 303, comma 1, T.U. dogane (v. *infra* par. 4), dall'operatore doganale nella singola dichiarazione o in più dichiarazioni riconducibili ad una unica (cd. dichiarazione cumulativa), si è in presenza di un concorso formale omogeneo, dal momento che ogni violazione è il risultato di un'unica condotta materiale, ossia la presentazione della dichiarazione doganale, di talché in applicazione del regime del cumulo giuridico si applica un'unica sanzione per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio; diversamente, nei casi di violazione del limite del 5% tra quanto dichiarato e quanto accertato, ex art. 303, comma 3, T.U. dogane, si applica una sanzione in via progressiva a seconda della gravità riscontrata, dovendosi riferire tale limite alla singola dichiarazione o, nel caso di dichiarazione cumulativa per plurime partite di merci, in conformità al diritto unionale, all'insieme delle singole partite di merci contenute nell'ambito dell'unica dichiarazione, mentre, sotto il profilo sanzionatorio, si avranno tante violazioni per quante sono le partite che hanno concorso a determinare l'eccedenza così configurandosi un concorso formale omogeneo con conseguente applicabilità del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Sempre in materia di sanzioni doganali, Sez. T, n. 19633/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 658874-01, ha escluso l'applicabilità del regime della continuazione di cui all'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997 - che postula la commissione di violazioni «*in periodi d'imposta diversi*» - trattandosi di nozione estranea al diritto doganale, senza che ad essa possa ritenersi equivalente il compimento delle singole operazioni di importazione ed esportazione.

Ai fini dell'irrogazione delle sanzioni nei confronti del rappresentante doganale indiretto, secondo Sez. T, n. 16625/2020, Saija, Rv. 658594-01, non rileva l'esimente della buona fede dell'importatore come codificata dall'art. 220 CDC (su cui vds. par. 7.1), ma si applicano gli artt. 302 T.U. Dogane, 5, 6 e 10 d.lgs. n. 472 del 1997, sicché la negligenza del comportamento sanzionabile deve essere "indiscutibile" e l'erroneità della dichiarazione non deve derivare da colpa, sia essa endogena o esogena. Degna di nota la precisazione secondo cui la disposizione dell'art. 303, comma 3, lett. e), del d.P.R. n. 43 del 1973 (TULD), come sostituito dall'art. 11 del d.l. n. 16 del 2012, conv. con modif. dalla l. n. 44 del 2012, nel determinare la sanzione per il diritto di confine non dichiarato in un importo minimo fisso di 30.000 euro senza la possibilità di adeguamento della sanzione stessa alle

circostanze specifiche del singolo caso, eccede il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e per evitare l'evasione di un dazio doganale non versato in misura superiore a 4.000 euro, ma inferiore a 5.000 euro, e, pertanto, va disapplicata in quanto contraria al diritto dell'Unione europea, nell'interpretazione data dalla Corte di giustizia (**Sez. T, n. 20058/2023, Gori, Rv. 668347-01**).

Si è poi precisato che l'annullamento in autotutela di avvisi di rettifica dell'accertamento di diritti doganali per ragioni esclusivamente procedimentali - a cui abbia fatto seguito, in relazione alla medesima pretesa, una nuova emissione degli atti emendati del vizio - non comporta il travolgimento delle sanzioni irrogate, con atti separati, in conseguenza degli originari avvisi, giacché il nuovo esercizio del potere impositivo ristabilisce il collegamento ontologico tra accertamento e relativa sanzione (**Sez. T, n. 21236/2023, Salemme, Rv. 668510-01**).

4. Soggetti passivi dell'obbligazione doganale: importatore, rappresentante diretto e indiretto.

L'obbligazione doganale sorge - come visto *retro* 2 - con la dichiarazione, quale effetto dell'indicazione di un determinato regime doganale, e si lega soggettivamente all'autore della dichiarazione stessa, indipendentemente dal rapporto che il dichiarante abbia con la merce (in motivazione Sez. T, n. 31466/2019, Nonno, Rv. 656026-01; in motivazione Sez. T, n. 05560/2019, D'Aquino, Rv. 652961-01).

Il soggetto passivo tenuto al pagamento dei dazi all'importazione o all'esportazione di regola non è il destinatario finale della merce, bensì il suo effettivo proprietario ovvero il soggetto in nome o per conto del quale sia stata effettuata l'operazione di importazione o esportazione (e non soltanto colui che abbia materialmente presentato la merce in dogana rendendo la relativa dichiarazione o posto in essere l'attività fraudolenta: così Sez. T, n. 02570/2019, Succio, cit.).

La responsabilità per l'obbligazione doganale, oltre a sorgere in capo all'importatore o all'esportatore, involge anche il suo rappresentante doganale indiretto (v. par. 2), il quale, indipendentemente dagli eventuali profili di responsabilità penale, risponde dell'esattezza delle informazioni fornite in quanto *dichiarante* (Sez. T, n. 05909/2019, Antezza, Rv. 653032-01), come pure dell'autenticità dei documenti presentati (con riferimento a falso certificato d'origine delle merci v. Sez. T, n. 26361/2019, Antezza, non massimata) e dell'osservanza di tutti gli obblighi inerenti al regime doganale considerato (v. art. 199 DAC), salva la prova della sua buona fede alle condizioni previste dall'art. 220, § 2, lett. *b)*, CDC (su cui vds. par. 7.1).

Quanto allo spedizioniere che sia anche rappresentante indiretto dell'importatore, egli risponde in solido con quest'ultimo dell'obbligazione doganale per il semplice fatto di avere presentato la dichiarazione, atteso che il combinato disposto degli artt. 201, comma 3, e 4, n. 18, CDC prevede specificamente la responsabilità sia di chi, per l'appunto, fa la dichiarazione in dogana in nome proprio, sia dell'importatore per conto del quale la dichiarazione è fatta (così Sez. T, n. 17496/2019, Nonno, Rv. 654694-01; decisione confermata integralmente dalla più

recente Sez. T, n. 11029/2021, Manzon, Rv. 661224-01); nondimeno, come precisa Sez. 6-1, n. 02454/2020, Rv. 657225-01, lo spedizioniere, ancorché legittimato al pagamento dei tributi doganali, è solo un mandatario dell'importatore, il quale è l'unico soggetto passivo del rapporto tributario e, quindi, non ha rivalsa o regresso nei confronti dello spedizioniere, né può agire surrogandosi all'Erario. In argomento anche **Sez. T, n. 21053/2023, Triscari, Rv. 668508-01**, secondo cui, in tema di tributi doganali, la previsione dell'art. 2, comma 6, l. n. 213 del 2000, deve essere interpretata nel quadro del diritto unionale applicabile "ratione temporis"; pertanto, lo spedizioniere diretto dell'importatore è responsabile, in solido con quest'ultimo, dei dazi non corrisposti in caso di regolare dichiarazione doganale, unicamente nell'ipotesi prevista dall'art. 201, comma 3, CDC e, cioè, quando abbia fornito i dati o i documenti necessari alla stesura della menzionata dichiarazione e sia consapevole, o avrebbe dovuto esserlo, dell'erroneità di quei dati o dell'invalidità di quei documenti.

La responsabilità del rappresentante indiretto dell'esportatore o dell'importatore - concernente solo i rapporti interni fra ausiliario e preponente senza determinare, in rapporto ai terzi (compreso l'Ufficio doganale), alcuna sostituzione (Sez. T, n. 13383/2019, Catallozzi, cit.) - non incontra i limiti del valore dichiarato, ma si estende all'intero valore accertato in sede di rettifica, incombendo su detto rappresentante indiretto gli obblighi di vigilanza e di informazione - da assolvere con la diligenza qualificata da ragguagliare, ex art. 1176, comma 2, c.c., alla natura dell'attività esercitata (Sez. T, n. 16625/2020, Saija, cit.) - implicanti l'attento controllo dei dati dichiarati, siccome strumentali al corretto espletamento dell'incarico conferito (Sez. T, n. 26358/2019, Antezza, Rv. 655539-01). In questa direzione anche **Sez. T, n. 25581/2023, Massafra, Rv. 669001-01**, secondo cui la diligenza qualificata ex art. 1176, comma 2, c.c., esigibile dal rappresentante indiretto quale autore della dichiarazione doganale e che va provata da quest'ultimo, non è circoscritta alla sola verifica della corretta rispondenza dei dati risultanti dalla documentazione consegnatagli dall'importatore per l'espletamento del mandato professionale, ma si estende all'autenticità di tale documentazione.

Quanto, invece, al rappresentante diretto, egli rimane normalmente estraneo alla fattispecie impositiva, posto che il dichiarante in questo caso è il *rappresentato*, a conferma che l'obbligazione doganale è legata al ruolo del dichiarante autore della dichiarazione (in motivazione Sez. T, n. 34644/2019, Leuzzi, Rv. 656466-01; Sez. T, n. 06129/2019, Nonno, non massimata; in motivazione, Sez. T, n. 05560/2019, D'Aquino, cit.; Sez. T, n. 09773/2010, Sotgiu, Rv. 612650-01). Come rammenta anche Sez. T, n. 07258/2020, Nonno, Rv. 657454-01, in caso di dichiarazione della merce regolarmente presentata dall'importatore presso la Dogana ai sensi dell'art. 201 CDC, lo spedizioniere che opera come rappresentante diretto dell'importatore non è obbligato, in solido con quest'ultimo, al pagamento dei dazi doganali dovuti in seguito alla rettifica dell'accertamento laddove si sia limitato a depositare la dichiarazione predisposta dall'importatore, allegando i documenti da quest'ultimo consegnatogli; si configura, tuttavia, la responsabilità solidale anche del rappresentante diretto, per violazione degli obblighi professionali su di lui gravanti,

qualora l'Amministrazione doganale dimostri che ha fornito egli stesso i dati dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'irregolarità, l'incompletezza e la non veridicità, ovvero ha allegato documenti dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'inidoneità o l'invalidità, dati e documenti necessari alla redazione della dichiarazione poi rettificata (conf. Sez. T, n. 34621/2019, Nonno, Rv. 656421-01 e Sez. T, n. 34563/2019, Nonno, Rv. 656606-01).

Più in generale, sono coobbligati solidali tutti coloro per conto dei quali la merce stessa è stata importata od esportata (sulla responsabilità solidale del CAD che emetta dichiarazioni doganali anche in rappresentanza indiretta, v. Sez. T, n. 05311/2019, Chiesi, Rv. 652720-01; nel senso che la responsabilità del CAD deriva direttamente dall'applicazione dell'art. 201 CDC v., in motivazione, Sez. T, n. 31466/2019, Nonno, cit.).

Sez. T, n. 11029/2021, Nonno, Rv. 661224-02, ha precisato che anche del pagamento dell'IVA all'importazione risponde non soltanto l'importatore, ma anche solidalmente il suo rappresentante indiretto, che abbia presentato la dichiarazione doganale, stante la previsione di cui all'art. 201, par. 3, CDC, dovendo tale obbligazione ricomprendersi tra gli oneri doganali, sicché deve essere accertata e riscossa nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, ossia il fatto dell'importazione. Diversamente orientata appare invece la più recente Sez. T, n. 23526/2022, Nonno, Rv. 665345-01.

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, il rappresentante fiscale di un operatore, responsabile in solido per gli obblighi derivanti dall'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 a fini d'IVA all'importazione - che è imposta identica, sotto il profilo ontologico/sostanziale, all'IVA interna/intracomunitaria (così Sez. T, n. 29195/2019, Catallozzi, non massimata) - può rivestire, ai sensi degli artt. 5, 64, 201 CDC e 38 T.U. dogane, la qualità di soggetto passivo dell'obbligazione doganale, rappresentando il medesimo operatore anche ai fini delle dichiarazioni di importazione, rilevando la sua oggettiva ingerenza nel perfezionamento dell'operazione stessa. Intatti, a norma dell'art. 201, comma 3, CDC, quando una dichiarazione è resa in base a dati che determinano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi dovuti per legge, le persone che hanno fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione e che erano o avrebbero dovuto essere a conoscenza della erroneità possono essere parimenti considerati debitori conformemente alle vigenti disposizioni doganali, e che, in linea con la regolamentazione comunitaria, l'art. 38 T.U. dogane vincola all'obbligazione tributaria tutti coloro comunque ingeritisi nell'operazione, sia pure in via meramente fattuale (vds. Sez. T, n. 12141/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 653857-01; Sez. T, n. 03285/2012, Cappabianca, Rv. 622009-01; Sez. T, n. 01574/2012, Cappabianca, Rv. 621689-01; Sez. T, n. 29585/2011, Caracciolo, Rv. 621052-01; Sez. T, n. 07261/2009, Scuffi, Rv. 607457-01).

Come evidenziato anche di recente dalla S.C, in presenza di sottofatturazione, conseguente all'introduzione di merci con dichiarazione doganale recante dati non veritieri, la quale, per effetto di indicazione di falsi quantitativi e falsi valori di transazione, abbia determinato la mancata riscossione, anche solo parziale, di dazi

dovuti per legge, resta ferma la responsabilità del dichiarante ai sensi dell'art. 201, commi 2 e 3, CDC, trattandosi di dichiarazione doganale erronea, mentre si applica l'art. 202 CDU nel caso in cui la descrizione della merce non abbia alcuna relazione con quella introdotta, ad esempio perché riguarda beni del tutto diversi o soggetti a un differente regime doganale, oppure in quanto, insieme alla merce dichiarata, ne viene introdotta altra, debitamente occultata (in motivazione Sez. T, n. 34644/2019, Leuzzi, cit.; conf. Sez. T, n. 05560/2019, D'Aquino, cit.; in motivazione Sez. T, n. 20589/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, non massimata).

Sulla validità della notifica degli atti di contestazione agli spedizionieri doganali ai sensi dell'art. 40 T.U. dogane v. Sez. T, n. 31238/2019, D'Auria, Rv. 656288-01 e Sez. T, n. 03078/2019, Manzon, Rv. 652377-01). Più in generale, sulla posizione dello spedizioniere, cfr. **Sez. T, n. 18627/2023, Luciotti, Rv. 668245-01**, secondo cui la responsabilità dello spedizioniere rappresentante indiretto, il quale, ai sensi dell'art. 201, par. 3, prima parte, del CDC (Reg. CEE del 12 ottobre 1992 n. 2913), risponde delle obbligazioni doganali in solido con l'importatore per il fatto di aver reso la dichiarazione in proprio, ancorché per conto di quest'ultimo, non è qualificabile come responsabilità oggettiva, poiché egli può esimersi, in tutto o in parte, da essa, fornendo la prova di aver agito nella scrupolosa osservanza dei doveri, segnatamente d'informazione, derivanti dalla diligenza qualificata cui, a norma dell'art. 1176, comma 2, c.c., soggiace nell'espletamento dell'attività professionale e, comunque, dimostrando che il proprio comportamento sia stato improntato al rispetto del principio di buona fede, alle condizioni previste dall'art. 220, par. 2, lett. b, CDC *("ratione temporis"* applicabile).

5. Base imponibile.

La base imponibile delle imposte doganali è individuata, a seconda dei casi, mediante applicazione del criterio della *quantità* ovvero della *qualità* o, ancora, del *valore* delle merci incise.

In base all'art. 29 CDU, l'unico valore rilevante ai fini dell'obbligazione doganale è il valore in dogana delle merci che, di norma, coincide col valore della transazione, ossia col prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato (Sez. T, n. 31464/2019, Nonno, Rv. 656025-01; Sez. T, n. 23246/2018, Perrino, Rv. 65037-01). Una tale disciplina ha una precisa *ratio*: la normativa unionale in tema di valutazione doganale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro, che esclude l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi (*ex plurimis* CGUE 12 dicembre 2013, causa C-116/12, *Christodoulou e a.*; CGUE 20 dicembre 2017, causa C-529/13, *Hannamatsu Photonic Deutschland GmbH c. Hauptzollamt Muchen*; CGUE 28 febbraio 2008, causa C-263/06, *Carboni e derivati srl*) e tanto risponde altresì alla necessità di certezza della prassi commerciale. Secondo Sez. T, n. 10685/2020, Catallozzi, Rv. 657863-01, nella determinazione del valore delle merci in dogana ai sensi del CDC e degli artt. 159 e 169 DAC deve tenersi conto, oltreché del valore reale della merce importata, anche dei diritti di licenza,

purché non inclusi nel prezzo, riferiti alla suddetta merce e dovuti quale condizione per la vendita di quest'ultima, rilevando per la sussistenza di tale ultimo presupposto, indipendentemente da un'espressa previsione tra le parti, il fatto che il licenziante sia in grado di esercitare i poteri di controllo e orientamento, di fatto o di diritto, anche su singoli segmenti del processo produttivo, come quello dell'approvazione preventiva dei fornitori scelti dal licenziatario. Più di recente, secondo **Sez. T, n. 31013/2023, Federici, Rv. 669720-01**, 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 di transazione, a norma dell'art. 32 del Regolamento del Consiglio CEE n. 2913 del 1992, come attuato dagli artt. 157, 159 e 160 del Regolamento della Commissione 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.

Per Sez. T, n. 22760/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655053-01, in base al principio del cd. *first sale rule*, che rappresenta un particolare metodo di determinazione del valore doganale delle merci - applicabile ogniqualvolta una data merce sia assoggettabile a vendite a catena prima della sua importazione definitiva e che prevede l'utilizzo, a fini daziari, del prezzo relativo alla vendita anteriore all'ultima vendita sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale unionale - l'importatore può scegliere uno dei prezzi relativi per la determinazione del valore della transazione, ma una volta che si è riferito ad uno di essi nella dichiarazione in dogana, non può più modificare tale dichiarazione dopo lo svincolo delle merci per la libera pratica, potendo peraltro sempre essere offerto successivamente, anche su richiesta dell'Autorità doganale, ogni elemento obiettivo e ulteriore riscontro.

Qualora l'Autorità doganale nutra «*fondati dubbi*» sulla corrispondenza tra il valore dichiarato e l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'art. 29 CDU, per potersi discostare dal metodo prioritario del valore della transazione, deve sollecitare il contraddittorio endoprocedimentale previsto dall'art. 181-*bis*, par. 1, DAC (su cui vds. par. 7.2), trattandosi di obbligo che ha carattere generale in forza del paragrafo uno del medesimo articolo applicabile sia nel caso in cui l'Amministrazione disponga di più informazioni, fornite dall'interessato a seguito di richiesta di cui al primo periodo della norma, sia nel caso in cui l'Amministrazione abbia scelto di non chiedere informazioni complementari (così Sez. T, n. 25724/2020, Armone, Rv. 659648-01). Solo laddove l'Ufficio abbia richiesto al contribuente informazioni complementari e non abbia ricevuto risposta, può legittimamente procedere alla rettifica del valore, senza ulteriori sollecitazioni (Sez. T, n. 23246/2018, Perrino, Rv. 650737-02); qualora i dubbi persistano anche dopo l'acquisizione di informazioni complementari e l'interlocuzione con lo stesso sui motivi sui quali gli stessi dubbi si fondano, l'Ufficio può procedere alla rettifica (Sez. T, n. 30761/2019, Triscari, Rv. 655936-01).

In mancanza dei necessari chiarimenti, l'Amministrazione ha l'onere di dimostrare di aver applicato, nella rideterminazione del valore in dogana, i criteri di cui agli artt. 29, 30 e 31 CDU, ma rispettando il nesso di sussidiarietà tra essi esistente,

secondo la rigida sequenza ivi prevista in successione (Sez. T, n. 31464/2019, Nonno, cit.); in alternativa, l'Ufficio deve indicare le ragioni per le quali non abbia potuto rispettare tale ordine (Sez. T, n. 02214/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652514-01; Sez. T, n. 01787/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 652321-02). Per Sez. T, n. 24672/2019, Triscari, Rv. 655159-01, i criteri di determinazione del valore delle merci di cui all'art. 30 CDU e, in particolare, la sequenza da esso stabilita nel par. 2, trovano applicazione anche quando la merce transita in dogana non per effetto di una vendita all'esportatore straniero all'importatore, ma a seguito di un mero trasferimento nel territorio dell'Unione presso il rappresentante fiscale dell'esportatore, dal momento che, secondo l'art. 147 DAC, il fatto che le merci siano state dichiarate per l'immissione in libera pratica costituisce indicazione sufficiente per ritenere che le stesse siano state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione.

Per **Sez. T, n. 25520/2023, Salemme, Rv. 668818-01**, ai fini della determinazione in dogana del valore delle merci importate ai sensi dell'art. 30 del codice doganale comunitario, nell'osservanza della procedura di cui all'art. 181-*bis* del Reg. CEE n. 2454 del 1993, legittimamente possono essere utilizzati i risultati restituiti dai sistemi statistici in uso alle autorità di controllo, tra cui, in specie, il sistema "Cognos", a condizione che su detti risultati la parte abbia avuto la possibilità, nel corso del procedimento amministrativo, di contraddire e che le giustificazioni dalla medesima fornite in ordine allo scostamento da essi si rivelino inidonee a dimostrare le ragioni della non riconducibilità della concreta transazione ai valori statistici di riferimento.

Quanto al valore elevato, richiesto dalla giurisprudenza unionale, esso è da valutare oltre che in assoluto, anche con riferimento allo stato d'uso, alla necessità del restauro indicata nelle bollette doganali ed al tipo di utilizzazione limitata (v. in motivazione Sez. T, n. 30358/2018, Triscari, Rv. 651562-01: fattispecie relativa a veicoli definiti di interesse storico a condizione che abbiano almeno trent'anni, appartengano ad un modello o tipo non più in produzione, si trovino nello stato originale, senza cambiamento sostanziale di telaio, organi di direzione o sistema frenante, motore ed altre caratteristiche fondamentali).

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, i termini adoperati dall'art. 303, comma 1, T.U. dogane - «*quantità*», «*qualità*», «*valore*» - costituiscono un'esemplificazione dell'elemento oggettivo destinato all'importazione specificamente considerato ai fini del pagamento del dazio (da ultimo Sez. T, n. 10227/2020, Armone, Rv. 657725-01) e sottintendono la relazione di necessaria corrispondenza sostanziale che deve sussistere tra l'oggetto della dichiarazione doganale e l'oggetto dell'accertamento.

In tal senso, il concetto di «*qualità*» di una merce è inteso come coacervo degli elementi distintivi di essa e ricomprende ogni proprietà o condizione che serva a determinare la natura ed a distinguerla da altre simili, rientrandovi anche il dato di «*origine*» e/o la «*provenienza*», in quanto elementi sintomatici della specificità del prodotto (Sez. T, n. 10227/2020, cit.) che assume una connotazione del tutto pregnante sia in relazione alle caratteristiche del bene a fini civilistici, sia in relazione

alla correttezza delle dichiarazioni doganali in funzione della circolazione delle merci e dell'efficienza dei controlli, tanto più in considerazione delle eventuali preferenze tariffarie accordate dall'UE ad alcuni prodotti originari di Paesi in via di sviluppo (Sez. T, n. 29202/2019, Triscari, non massimata). Ne consegue che la fattispecie sanzionatoria dell'art. 303 - che ha natura unitaria, corrispondendo all'ipotesi-base del comma 1, la sanzione progressiva di cui all'aggravante del comma 3 (Sez. T, n. 02169/2019, Triscari, Rv. 652271-01; Sez. T, n. 25509/2020, Succio, Rv. 659514-01) - punisce ogni ipotesi di difformità o falsità della dichiarazione doganale in ordine ai suoi elementi essenziali, afferenti, cioè, oltreché a valore, quantità, qualità delle merci, anche, all'origine delle merci stesse, atteso che il comma 3 non pone distinzioni di fattispecie e che il comma 1 menziona le difformità di qualità, interpretabili estensivamente (e non analogicamente) come comprensiva anche della diversità di origine (*ex plurimis* Sez. T, n. 29202/2019, Triscari, cit.; Sez. T, n. 03594/2019, Chiesi, Rv. 652944-01; Sez. T, n. 02595/2019, Chiesi, Rv. 652715-01; Sez. T, n. 02169/2019, cit.; Sez. T, n. 32956/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652143-01; Sez. T, n. 10118/2017, Fuochi Tinarelli, in motivazione; Sez. T, n. 01541/2017, Carbone, non massimata; Sez. T, n. 03467/2014, Conti, Rv. 630066-01; Sez. T, n. 14030/2012, Chindemi, Rv. 623654-01; Sez. T, n. 13489/2012, Terrusi, Rv. 623648-01).

5.1. Classificazione tariffaria e nomenclatura combinata.

Secondo la legislazione tariffaria e commerciale comunitaria e nazionale, all'introduzione nel territorio doganale dell'Unione (immissione in libera pratica o importazione, nonché esportazione e scambi intracomunitari) le merci sono assoggettate a tassazione sulla base di una pluralità di voci tariffarie e delle caratteristiche merceologiche previste dalla tariffa integrata comunitaria (TARIC) nazionale - comprensiva sia di dazi specifici che dazi *ad valorem* - che trae origine dalla combinazione di due strumenti tariffari doganali:

- il *sistema armonizzato di designazione e codificazione delle merc*i, che consente di attribuire a ciascuna merce la medesima indicazione per tutti i Paesi membri permettendo, quindi, l'applicazione della stessa tariffa doganale;
- la *nomenclatura combinata* (cd. codice NC), terminologia utilizzata dal sistema armonizzato nella catalogazione dei prodotti.

Secondo Sez. T, n. 20004/2019, Fichera, Rv. 654764-01, i regolamenti europei che indicano i presupposti per la classificazione della merce in una voce o sottovoce hanno natura *costitutiva* sicché, se non espressamente previsto, non possono avere effetto retroattivo. In tema di classificazioni tariffarie relative ai dazi all'importazione, per Sez. T, n. 21802/2019, Perrino, Rv. 655044-01, il reg. CE n. 120 del 2005, che ha assegnato con efficacia vincolante, ma non retroattiva, un preciso codice NC ad uno specifico articolo di merce, ha carattere innovativo rispetto al reg. CE n. 955 del 1988, non avendo offerto un'interpretazione autentica del codice preesistente, oggetto di soppressione, perché fonte di incertezze sulla classificazione doganale.

La giurisprudenza di legittimità reputa applicabile la sanzione prevista dall'art. 303 T.U. dogane per l'irregolare dichiarazione doganale anche in caso di erronea

indicazione della voce tariffaria, salvo che il dichiarante abbia dichiarato con esattezza il tipo di merce in transito (Sez. T, n. 07790/2019, cit.).

Come precisato da Sez. T, n. 29537/2018, Perrino, Rv. 651284-01, ai fini della classificazione tariffaria delle merci importate nella nomenclatura combinata - secondo la giurisprudenza unionale (CGUE 26 maggio 2016, causa C-198/15, §§ 24 e 26) - rileva non già l'uso possibile, bensì l'uso previsto dello specifico prodotto, valutato sulla base delle caratteristiche e delle proprietà oggettive alla data della sua importazione.

In virtù delle regole generali per la classificazione delle merci nella nomenclatura combinata premesse alla tariffa doganale dell'Unione europea, di cui al reg. CEE n. 2658 del 1987, nonché dell'art. 5 d.P.R. n. 723 del 1965, l'importazione separata di diversi componenti di un prodotto successivamente assemblato comporta l'applicazione dell'imposta doganale dovuta per il prodotto finito, ove l'importazione dei singoli componenti sia avvenuta in un contesto commerciale unitario, non assumendo rilevanza l'originaria volontà dell'importatore (Sez. T, n. 28663/2018, Nonno, Rv. 651542-01). Per Sez. T, n. 18362/2019, Saija, Rv. 654697-01, il prodotto finale risultante da una lavorazione compiuta in diversi Stati si considera originario di quello nel quale ha subito una *trasformazione* completa della materia prima ex artt. 36 e 37 DAC, non essendo a tal fine sufficiente che la lavorazione abbia determinato una classificazione del prodotto di una voce di nomenclatura combinata diversa da quella di partenza. Nel caso di importazione di prodotti *misti* non inclusi in alcuna specifica voce della nomenclatura combinata, la classificazione tariffaria va operata «*secondo la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale*», ovvero secondo la componente *essenziale*, da individuarsi in funzione del raggiungimento dello scopo finale cui il prodotto misto è destinato (così Sez. T, n. 29181/2019, D'Aquino, Rv. 655735-01: fattispecie relativa a cabine doccia con lastre in vetro e struttura in alluminio in cui la S.C. ha ravvisato la componente essenziale nell'alluminio).

Sez. T, n. 26878/2023, Federici, Rv. 669060-01, ha invece ritenuto che i convertitori statici non destinati alle sole apparecchiature per telecomunicazioni o a macchine automatiche per l'elaborazione dell'informazione e loro unità, ma per utilizzi plurimi, come le apparecchiature per la registrazione o riproduzione audio/video e le apparecchiature di radionavigazione, devono essere classificati nella voce tariffaria 85044090 e non nella 85044030.

In precedenza, Sez. T, n. 6948/2022, Catallozzi, Rv. 664094-01, ha precisato che in base alla "nomenclatura combinata", ricavabile dal regolamento della Commissione (CEE) n. 1549 del 2006, entrato in vigore il 1° gennaio 2007, gli apparecchi che, al tempo stesso, consentono la ricezione di segnali televisivi e presentano un modem che permette l'accesso a internet, sono riconducibili alla sottovoce doganale n. 8528711300 e, pertanto, esenti da dazio, essendo a tal fine irrilevante la circostanza che tale dispositivo debba essere, all'atto dell'importazione, attivo o facilmente attivabile senza l'intervento di personale specializzato.

Da ultimo, si è ritenuto che in tema di dazi doganali, in base alla "nomenclatura combinata" ricavabile dall'allegato I del regolamento (CEE) del Consiglio n. 2658 del 1987, come modificato dal regolamento di esecuzione della Commissione (UE) n.

1001 del 2013, i tubi metallici a sezione circolare, ancorché finiti e cromati al momento dell'importazione, sono riconducibili alla sottovoce doganale n. 73063080, afferente ai lavori di ghisa, ferro o acciaio e tubi, e non a quella n. 94039010, afferente alle parti metalliche di mobili, e, pertanto, soggetti al dazio al 90%, allorquando le loro caratteristiche e proprietà oggettive non sono indicative di una specifica destinazione ad un dato prodotto finale (**Sez. T, n. 9663/2023, Pirari, Rv. 667712-01**).

Quanto all'eventuale fase contenziosa, l'operatore interessato, in sede di ricorso amministrativo, unitamente al diniego della rettifica attuata *in peius* dall'Amministrazione, può richiedere il riconoscimento di una diversa e più favorevole classificazione doganale, non ostandovi l'avvenuto avvio officioso della procedura di revisione dell'accertamento di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, la quale pone sullo stesso piano, con riguardo al termine decadenziale, l'esecuzione d'ufficio o su iniziativa di parte (Sez. T, n. 12476/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653731-01).

5.2. Origine delle merci: l'origine preferenziale.

La definizione del concetto di origine delle merci è molto importante nell'ambito degli scambi fra l'Unione europea ed i Paesi extracomunitari poiché il trattamento tributario delle merci dipende dall'origine doganale delle stesse, donde la rilevanza della certificazione dell'origine e le connesse procedure di controllo.

Il CDU fissa i principi di attribuzione dell'origine, non preferenziale e preferenziale.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'applicazione del regime di *esenzione* o di *riduzione* daziaria presuppone la regolarità formale e sostanziale della documentazione comprovante l'effettiva origine e/o provenienza della merce, intendendosi per «*origine*» il luogo dove la merce è stata realizzata e per «*provenienza*» il luogo dal quale essa giunge o dove è stata oggetto di lavorazione o trasformazione (Sez. T, n. 31466/2019, Nonno, Rv. 656026-01; Sez. T, n. 13496/2012, Olivieri, Rv. 623707-01; Sez. T, n. 04997/2009, Scuffi, Rv. 607078-01).

Quanto al regime di perfezionamento *passivo* - che consente alle imprese europee di esportare temporaneamente merci comunitarie fuori dal territorio doganale unionale per sottoporle a trasformazione e di reimportare i prodotti compensatori in esonero totale/parziale dei dazi all'importazione - avendo contenuto agevolativo per l'operatore economico che ne beneficia, onde evitare frodi od abusi, le voci doganali delle merci dichiarate devono rientrano negli elenchi dei prodotti compensativi autorizzati (Sez. T, n. 25057/2019, Novik, Rv. 655405-01) sicché, in caso di contestazione, incombe sul debitore dell'obbligazione doganale l'onere di dimostrare che la dichiarazione erronea di esportazione temporanea è priva di conseguenze sul corretto funzionamento del menzionato regime, fornendo la prova che i prodotti compensatori sono il risultato della lavorazione delle merci in esportazione temporanea ed occorrendo a tal fine - come precisato da ultimo da Sez. T, n. 08485/2020, Novik, Rv. 657622-01 - che le autorità doganali possano comunque constatare l'inesattezza del contenuto dei pertinenti documenti doganali

e procedere alla corretta classificazione delle merci attraverso la prova della loro natura reale.

Per «*origine preferenziale*» della merce si intende il diritto ad un trattamento tariffario preferenziale che si sostanzia in un dazio ridotto ovvero in un'esenzione dal dazio in virtù di specifici accordi di libero scambio sottoscritti fra il Paese di esportazione e il Paese di destinazione della merce. Unico titolo che consente di fruire del regime doganale preferenziale, in ragione della provenienza delle merci, è il certificato di origine (Sez. T, n. 07976/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 653335-01), la cui invalidazione da parte dell'autorità emittente del Paese di esportazione, dà luogo al recupero *a posteriori* dei dazi preferenziali non versati (Sez. T, n. 02148/2019, Nonno, Rv. 652211-01). Il certificato di origine si distingue dal certificato di autenticità delle merci, che è volto, invece, ad ottenere un trattamento tariffario favorevole, fondato sulla natura o sulla destinazione particolare di determinati beni (Sez. T, n. 7976/2019, cit.). Al riguardo, **Sez. T, n. 21685/2023, D'Aquino, Rv. 668516-01**, ha stabilito che nel caso in cui l'autorità doganale del paese di importazione, in esito alla cooperazione amministrativa con le autorità competenti del paese beneficiario di un trattamento tariffario preferenziale, nutra fondati dubbi sulla autenticità del carattere originario dei prodotti o sulla validità della attestazione di origine, il silenzio serbato dall'autorità doganale del paese beneficiario non può inibire il disconoscimento del regime tariffario preferenziale.

Ai fini dei dazi preferenziali, l'importatore può esibire la documentazione utile, in deroga alla regola generale, anche dopo la dichiarazione di importazione da cui sorge l'obbligazione doganale (Sez. T, n. 07976/2019, cit.): secondo Sez. T, n. 11627/2019, Perrino, Rv. 653672-01, è possibile l'emissione *ex post* di un certificato di origine sostitutivo, ove quello originario, pur genuino sia stato rifiutato dalle autorità doganali dello Stato di importazione per l'apposizione di un timbro diverso da quello comunicato dallo Stato di esportazione.

In tema di contingente tariffario, Sez. T, n. 10882/2019, Succio, Rv. 653660-01, in continuità con la giurisprudenza consolidata (Sez. T, n. 02067/2017, Tricomi, non massimata, e Sez. T, n. 00707/2017, Marulli, Rv. 642425-01 e Rv. 642425-02), ammette - non ostandovi il diritto unionale - il meccanismo mediante il quale un importatore tradizionale, che non disponga di un titolo nell'ambito del contingente GATT, ovvero non disponga di un proprio titolo per beneficiare di un dazio agevolato, piuttosto che acquistare la merce direttamente da uno Stato estero ed importarla fuori contingente corrispondendo il dazio specifico, si rivolga ad un altro operatore comunitario che, acquistata la merce da un fornitore extracomunitario, la ceda allo Stato estero, ad altro importatore, il quale, senza trasferire il proprio titolo, immetta la merce nel mercato dell'UE e poi la rivenda all'importatore tradizionale. Ne consegue che compete al giudice nazionale l'onere di verifica che detto meccanismo non si traduca, in concreto, in abuso del diritto, dovendo accertare se:

1) dal punto di vista oggettivo, non si realizzi un'influenza indebita di un operatore sul mercato ed, in particolare, un'elusione del divieto di superamento delle quantità di riferimento o dell'obiettivo del legislatore comunitario secondo cui le domande di titoli devono essere connesse ad un'attività commerciale effettiva, e non

meramente apparente, consentendo, da un lato, ai soggetti coinvolti di percepire una remunerazione adeguata e di mantenere la posizione assegnatagli nell'ambito della gestione del contingente e, dall'altro, di effettuare l'importazione a dazio agevolato mediante titoli legalmente ottenuti dal loro intestatario;

2) dal punto di vista soggettivo, non si conferisca un vantaggio indebito al secondo acquirente e non si rendano le operazioni prive di qualsiasi giustificazione economica e commerciale per l'importatore, nonché per gli altri operatori coinvolti.

5.3. *Royalties* e valore doganale.

Una questione molto discussa negli ultimi anni, nel rapporto tra imprese e dogana, attesa la complessità della normativa unionale di riferimento, è rappresentata dall'inclusione o meno delle *royalties* nel valore doganale della merce all'atto dell'importazione.

In favore della possibilità di sottoporre a dazio anche le *royalties*, si è espressa per la prima volta Sez. T, n. 08473/2018, Perrino, Rv. 647691-01, affermando il principio secondo cui, in caso di rettifica dei dazi doganali a seguito dell'inclusione della base imponibile dei diritti di licenza corrisposti, l'Ufficio doganale non può pretendere un nuovo versamento dell'IVA già assolta in fattura o mediante *reverse charge* (conf. Sez. T, n. 24996/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650711-01): nell'occasione la Corte ha statuito che, ai fini della determinazione del valore determinazione del valore dei prodotti fabbricati in base a modelli o mediante marchi oggetto di contratto di licenza, il corrispettivo dei relativi diritti deve essere aggiunto al valore della transazione, a norma dell'art. 32 CDC, come attuato dagli artt. 157, 159 e 160 DAC, qualora il titolare dei diritti immateriali sia dotato di poteri di controllo sulla scelta del produttore e sulla sua attività e sia il destinatario dei corrispettivi dei predetti diritti (conf. Sez. T, n. 22761/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655073-01, che ha aggiunto l'irrilevanza, a tal fine, della soppressione del documento TAXUD-800-2002-EN e la sua sostituzione col nuovo TAXUD/B4/2016 il quale - fornendo linee orientative più sintetiche correlate al nuovo CDU senza discostarsi da quelle generali del precedente - non costituisce atto normativo ma svolge una funzione esplicativa, anche interpretativa, della disciplina doganale, esulando quindi dalla portata dell'art. 11 disp. prel. c.c.).

Le modalità di calcolo delle *royalties*, secondo Sez. T, n. 14990/2019, Nocella, Rv. 654011-01, sono irrilevanti ai fini del computo del valore doganale delle merci importate, poiché, ai sensi del DAC, i corrispettivi o i diritti di licenza rilevano soltanto alla ricorrenza di tre condizioni:

1) non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare;

2) si riferiscano alle merci da valutare;

3) l'acquirente sia tenuto a versarli come «*condizione di vendita*» delle merci da valutare, nel senso che la corresponsione del prezzo deve rivestire un'importanza tale per il venditore che, in difetto, egli non sarebbe disposto a vendere (così CGUE 9 marzo 2017, *GE Healthcare*, causa C-173/15, richiamata, da ultimo, da Sez. T, n. 22480/2020, Catallozzi, Rv. 659616-01, secondo cui i corrispettivi di licenza,

conseguentemente, costituiscono la base imponibile e vanno considerati come "relativi alle merci da valutare" anche se non determinati al momento della conclusione del contratto di licenza o dell'insorgenza dell'obbligazione). In particolare, per Sez. T, n. 30776/2019, Dinapoli, Rv. 655940-01, il requisito della «condizione di vendita» va individuato con riferimento alla possibilità, concessa al venditore, di alienare la merce soltanto in caso di pagamento dei diritti di licenza, dovendo la dichiarazione doganale comprendere il valore reale della stessa. Secondo Sez. T, n. 14548/2018, Catallozzi, non massimata, il requisito della «condizione di vendita» deve essere analizzato non soltanto in considerazione dell'accordo di licenza, ma anche sulla base delle prescrizioni dell'(eventuale) accordo di fabbricazione (cd. *manufacter agreement*), talvolta richiamato o allegato ai contratti di licenza e sottoscritto anche dal licenziante: occorre, pertanto, un'accurata e approfondita analisi degli accordi, valutando, caso per caso, se il pagamento delle *royalties* integri una condizione di vendita e se, conseguentemente, è necessario attivare presso l'Agenzia delle entrate la cd. procedura di *ruling* doganale (istanza da compilarsi sul portale telematico delle decisioni doganali, alla quale va allegato il modello di domande ed una breve relazione circa il flusso della merce, nonché la modalità di calcolo utilizzata per individuare la percentuale di *royalties* da includere nel valore doganale dei beni).

Sez. T, n. 33199/2019, Triscari, Rv. 656390-01, ha ribadito che nella determinazione del valore delle merci in dogana ai sensi del CDC e degli artt. 159 e 160 DAC deve tenersi conto, oltre che del valore economico reale della merce importata, anche dei diritti di licenza se alla stessa incorporata, i quali, se riferiti ad un marchio di fabbrica, rilevano quando, sulla base dei rapporti contrattuali tra acquirente e venditore (o persona a esso legata), l'assolvimento del corrispettivo o del diritto di licenza condizioni, per l'importanza rivestita, la stessa volontà di quest'ultimo di procedere alla vendita, mentre, in caso di corresponsione spettante a soggetto diverso dal venditore, deve verificarsi la sussistenza di un legame, diretto o indiretto, tra venditore e licenziante, tale da comportare, sulla base del contenuto specifico delle clausole dell'accordo di licenza, l'esercizio di un controllo, anche indiretto, di quest'ultimo sul primo, secondo gli indicatori tratti dall'esemplificazione presente nel Commento n. 11 del Comitato del codice doganale, contenuto nel TAXUD/800/2002.

Da ricordare anche Sez. T, n. 21069/2020, Triscari, Rv. 659065-01, la quale ha statuito che con il nuovo CDU l'esistenza di un collegamento tra il terzo che richiede il pagamento delle *royalties* ed il venditore non è più, come invece previsto dall'art. 157, par. 1, DAC, indispensabile, ma costituisce solo una delle condizioni, in sé sufficiente ma non necessaria, per dimostrare l'obbligatorietà del pagamento delle *royalties* quale condizione della vendita, sicché la nuova disciplina consente di includere le *royalties* nel valore delle merci anche in assenza di un collegamento tra il venditore ed il licenziante, escludendo che tale circostanza abbia valore essenziale.

Più in generale, **Sez. T, n. 18114/2023, Salemme, Rv. 668361-01**, ha affermato che la rettifica prevista dall'articolo 32, par. 1, lett. c, del codice doganale comunitario si applica quando ricorrono tre condizioni cumulative: a) i corrispettivi

o i diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; b) essi si riferiscono alle merci da valutare; c) l'acquirente è tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci, da intendere nel senso che l'assolvimento del corrispettivo o del diritto di licenza riveste un'importanza tale per il venditore che, in difetto, quest'ultimo non sarebbe disposto a vendere.

5.4. Dazi *antidumping* e dazi agevolati.

Si definiscono dazi *antidumping* quelli miranti a scoraggiare la pratica del *dumping*, cioè l'esportazione di beni ad un prezzo inferiore rispetto a quello praticato nel Paese d'origine.

Ai dazi *antidumping* non può essere riconosciuta natura sanzionatoria, trattandosi di misure che hanno lo scopo di evitare turbative nella concorrenza derivanti dall'immissione nel mercato europeo di merci ad un prezzo ritenuto eccessivamente basso rispetto a quello praticato nelle normali transazioni all'interno di tale mercato (così Sez. T, n. 29649/2019, D'Aquino, Rv. 655746-01, che, conseguentemente, esclude l'applicabilità del principio di retroattività della disposizione successiva più favorevole, previsto dall'art. 3, commi 2 e 3, d.lgs. n. 472 del 1997).

In fattispecie di importazione di parti essenziali di biciclette, Sez. T, n. 18922/2018, Tinarelli, Rv. 649718-01, e Sez. T, n. 14582/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 649014-01, hanno chiarito che il regime di esenzione dal dazio *antidumping* ex art. 14 reg. CEE n. 88 del 1997 presuppone la preventiva autorizzazione dell'Ufficio doganale di cui all'art. 292 DAC, non surrogabile dal mero riscontro materiale dei presupposti per il suo rilascio, essendo prevista una specifica procedura, diversa a seconda del quantitativo oggetto dell'importazione; peraltro, se è superato il limite oggetto di autorizzazione, l'importazione deve considerarsi non autorizzata anche per la restante parte. **Sez. T, n. 24883/2023, Hmeljak, Rv. 668774-01**, ha invece precisato che in tema di esenzione dai dazi antidumping e compensativo, per usufruire del beneficio previsto dagli artt. 2, comma 1, dei Regolamenti (CE) nn. 192 e 193 del 2007 è sufficiente l'avvenuta fatturazione e la conseguente spedizione della merce da parte del produttore all'importatore comunitario, mentre non è necessario che la stessa venga anche al medesimo materialmente consegnata.

È stato poi ripetutamente ribadito che, l'abrogazione delle misure *antidumping* ad opera del reg. UE n. 798 del 2016, in quanto frutto di una mera valutazione di opportunità degli organi unionali, non ha effetto retroattivo, come si desume dai *considerando* n. 13 e 14 e dall'art. 2 del reg. cit., il quale prevede espressamente che detta abrogazione ha effetto a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento, e non consente il rimborso dei dazi riscossi prima di tale data, con la conseguenza che non può trovare applicazione il principio del *favor rei* (così Sez. T, n. 25096/2020, Catallozzi, Rv. 659938-01) e non inficia gli atti, le contestazioni e le sanzioni elevate in vigenza del precedente Reg. CE n. 81 del 2009 (Sez. T, n. 28668/2019, Chiesi, Rv. 655733-01). In tema anche **Sez. T, n. 28532/2023, La**

Rocca, Rv. 669247-01, secondo cui le operazioni di importazione dalla Repubblica popolare cinese di carrelli con dispositivo di pesatura (cd. *transpallet* manuali), realizzate nella vigenza del reg. UE n. 684 del 2008, non sono soggette all'applicazione di dazi *antidumping*, poiché tale misura compensativa è stata introdotta, per la merce predetta, solo dal successivo reg. UE n. 1346 del 2016, senza effetti retroattivi.

Le operazioni di importazione sono assoggettate *ex post* all'ordinario dazio *antidumping* in caso di revoca dell'agevolazione concessa a fronte di impegni dell'importatore rimasti successivamente inadempiuti, con conseguente applicazione retroattiva del dazio in regime ordinario sulle relative transazioni ovvero con conseguente legittimità del recupero *a posteriori* del tributo, in quanto il venir meno di un'agevolazione costituisce rischio normale commerciale per l'operatore che risulti inosservante di una o più condizioni elencate nei paragrafi 1 e 2 dell'art. 2 reg. CE n. 268 del 2006 (Sez. T, n. 30768/2019, Dinapoli, Rv. 655938-01; Sez. T, n. 25081/2019, Perrino, Rv. 655720-01; Sez. T, n. 14020/2019, Saija, Rv. 654110-01).

Sempre in tema di agevolazioni sui diritti di confine, Sez. T, n. 14146/2021, Galati, Rv. 661521-01, ha precisato che in tema di accise sul gasolio agricolo, per beneficiare delle relative agevolazioni non costituisce "requisito sostanziale", in mancanza di esplicita previsione, l'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle Imprese, dovendosi reputare sufficiente alla fruizione delle agevolazioni in parola la mera iscrizione nel Registro medesimo oltre alla registrazione all'Anagrafe delle aziende agricole. Sez. T, n. 3072/2021, Castorina, Rv. 660468-01, in scia con quanto affermato da Sez. T, n. 5812/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657378-01, ha però ritenuto che le carenze, gli errori o le falsità contenute nella dichiarazione trimestrale di consumo accertate dall'Amministrazione doganale dopo la formazione del silenzio-assenso e la fruizione del credito in materia di agevolazioni per carburanti determinano la perdita dei benefici, con l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, limitatamente agli importi irregolarmente dichiarati o documentati e non rispetto all'intera agevolazione, salvo che l'attestazione mendace o erronea investa un elemento costitutivo dell'istanza. Il principio affermato da Cass. n. 5812/2020 è stato da ultimo ribadito anche da Sez. T, n. 17192/2022, Manzon, Rv. 664730-01.

Al riguardo cfr. anche **Sez. T, n. 34882/2023, Federici, Rv. 669845-01**, per la quale l'esclusione del regime agevolativo per i veicoli di categoria euro 2 o inferiore non viola l'art. 7, parr. 2 e 3, della Direttiva n. 2003/96/CE, il quale, nell'attribuire agli Stati membri la facoltà di applicare un'aliquota di accisa ridotta, non li vincola ad estendere il beneficio indiscriminatamente a tutti i veicoli, compresi quelli che, senza un supporto quale il filtro antiparticolato, dovrebbero essere interdetti dalla circolazione in forza dei principi fissati in materia antinquinamento dalla stessa normativa europea. Al contempo, **Sez. T, n. 36175/2023, La Rocca, Rv. 669879-01**, ha precisato che in tema di agevolazione d'accise sul gasolio per autotrazione, la dichiarazione ex art. 3 d.P.R. n. 277 del 2000 ha natura negoziale e non di mera dichiarazione di scienza, in quanto diretta a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio, in ragione dei requisiti e condizioni previsti *ex lege* ed è riconducibile alla disciplina delle dichiarazioni sostitutive di cui al d.P.R. n. 445 del 2000; ne consegue

che, ove incompleta o non veritiera, essa impedisce il riconoscimento dell'agevolazione, non potendosi prescindere dall'adempimento degli oneri finalizzati alla dimostrazione della pretesa del contribuente e volti al conseguimento del beneficio. In questo ambito, **Sez. T, n. 26869/2023, Federici, Rv. 669078-01**, ha invece statuito che il riconoscimento del beneficio previsto dall'art. 1 del d.P.R. n. 277 del 2000 presuppone la presentazione periodica della dichiarazione, prescritta dal successivo art. 3, la cui omissione rende illegittima la compensazione, ugualmente operata dal contribuente, di debiti, anche di altra pubblica amministrazione o non aventi natura fiscale, con un presunto credito d'imposta non dichiarato, comportando l'utilizzo di un beneficio mai maturato.

Sez. T, n. 25026/2023, D'Aquino, Rv. 668836-01, ha invece affermato che in tema di accise sui carburanti, le compagnie aeree dell'Unione Europea, munite di licenza aerea, sono legittimate a presentare la domanda di rimborso del tributo corrisposto dal fornitore, ove dimostrino l'utilizzo del carburante sugli aeromobili, attraverso i quali svolgono l'attività caratteristica di vettore aereo a titolo oneroso, poiché l'esenzione dall'accisa è riconosciuta solo all'utilizzatore finale e non a tutti gli operatori della catena distributiva, al fine di evitare plurime domande di rimborso della stessa imposta, sebbene versata una sola volta. (Nella specie, la S.C. ha confermato la decisione impugnata, che aveva ritenuto non legittimata al rimborso la società contribuente, poiché non svolgeva attività di navigazione aerea, avendo unicamente fornito il carburante ad una compagnia che, a sua volta, aveva noleggiato aerei presso altro vettore, unico dotato di licenza aerea).

Per **Sez. T, n. 24598/2023, Triscari, Rv. 668832-01**, invece, in tema di accise sul gasolio per autotrazione, l'art. 24-*ter* del d.lgs. n. 504 del 1995, nell'applicare un'aliquota ridotta al gasolio commerciale utilizzato per i soli servizi di trasporto regolare di passeggeri e non per quelli di trasporto occasionale, è compatibile con il diritto dell'Unione, poiché la riduzione del numero dei beneficiari di tale agevolazione può incitare a limitare il consumo di carburante nell'ambito dell'attività di trasporto che non ne beneficia, contribuendo così agli obiettivi di politica ambientale incoraggiati dalla Direttiva 2003/96/CE.

6. Obbligazione da fatto illecito: introduzione di merce irregolare e sottrazione al controllo doganale.

Il fatto generatore dell'obbligazione doganale è costituito, di norma, dalla dichiarazione doganale accettata (v., in motivazione, Sez. T, n. 34644/2019, Leuzzi, cit.) ma nelle ipotesi "patologiche" il vincolo obbligatorio deriva dall'inosservanza della normativa doganale. Si tratta delle fattispecie di introduzione irregolare di merci senza dichiarazione doganale - cui è equiparata la dichiarazione *aliud pro alio* e quella fittizia, quest'ultima meramente strumentale come tale equiparabile alla "non dichiarazione" (Sez. T, n. 22747/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655072-01; Sez. T, n. 28335/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655894-01) -, di sottrazione al controllo doganale e di inosservanza degli obblighi previsti per i regimi doganali speciali.

Tali fatti inducono una presunzione legale di immissione al consumo delle merci medesime, a prescindere dall'esistenza di una valida dichiarazione doganale, poiché l'introduzione della merce non ha rispettato le fasi contemplate dagli artt. 38, n. 1, e 40 CDC (in motivazione Sez. T, n. 31466/2019, Nonno, cit.; Sez. T, n. 05159/2013, Perrino, Rv. 625541-01), ossia la conduzione o il trasporto all'Ufficio doganale e la presentazione in Dogana (CGUE 25 gennaio 2017, causa C-679/15, *UltraBrag AG*, punto 20; Sez. T, n. 05560/2019, cit.; Sez. T, n. 15777/2017, Conti, non massimata; Sez. T, n. 10033/2017, Crucitti, non massimata).

Quanto alla responsabilità per introduzione irregolare di merce, oltre all'importatore ed il suo rappresentante indiretto (v. *retro* §§ 2 e 3), ne risponde ai sensi dell'art. 202, comma 3, CDC qualsiasi soggetto che abbia partecipato alle formalità doganali «*sapendo, o dovendo ragionevolmente sapere, che l'introduzione della merce era irregolare*» (Sez. T, n. 04389/2019, Leuzzi, Rv. 652718-01), dovendosi considerare debitore dell'obbligazione doganale - come precisa da ultimo Sez. T, n. 22747/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, cit. - colui che:

a) pur senza concorrere direttamente all'introduzione, vi abbia partecipato, prendendo in qualsiasi modo parte ad essa od essendo coinvolto in atti collegati alla medesima (come nel caso dell'intermediario ai fini della conclusione di contratti di compravendita relativi alle merci introdotte irregolarmente);

b) aveva o doveva, secondo ragione, avere conoscenza dell'esistenza di una o più irregolarità, in considerazione dei propri obblighi contrattuali e del periodo di svolgimento delle proprie prestazioni.

Ricorre, poi, la fattispecie di «*sottrazione al controllo doganale*» (art. 203 CDC), quando i beni che scontano l'imposta sono sottratti al controllo della Dogana e vengono introdotti irregolarmente nel territorio unionale. A tal fine rileva qualsiasi ritiro, non autorizzato dall'Autorità doganale competente, di una merce sottoposta alla vigilanza doganale dal luogo di custodia autorizzato, a prescindere dall'intenzionalità dello stesso (Sez. T, n. 29535/2018, Perrino, Rv. 651229-02). L'obbligazione che ne deriva sorge a carico di quattro categorie di debitori:

1) la persona che ha sottratto la merce al controllo doganale;

2) le persone che hanno partecipato a tale sottrazione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che si trattava di una sottrazione di merce al controllo doganale (Sez. T, n. 28335/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655894-02, con conseguente responsabilità in solido tra loro dei tributi evasi, ravvisata da Sez. T, n. 30901/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655941-02, in capo al titolare della ditta di trasporto e proprietario degli automezzi con cui sono stati effettuati i trasporti della merce vincolata; da Sez. T, n. 02860/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652781-01, in capo al pubblico ufficiale addetto alla Dogana che, mediante false attestazioni, aveva agevolato l'ingresso nel territorio dello Stato di merce di contrabbando);

3) le persone che hanno acquisito o detenuto la merce e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquistata o ricevuta che si trattava di merce sottratta al controllo doganale (Sez. T, n. 28335/2019, Putaturo

Donati Viscido di Nocera, cit., secondo cui l'eventuale buona fede non esime l'importatore dalla sua responsabilità per l'adempimento dell'obbligazione doganale);

4) la persona che deve adempiere agli obblighi che comportano la permanenza della merce in custodia temporanea o l'utilizzazione del regime doganale al quale la merce è stata vincolata.

Si è recentemente specificato che l'art. 305 d.P.R. n. 43 del 1973 (TULD), non sanziona la mancata, tempestiva presentazione del cd. "mod. T1" che abbia cagionato un mero ritardo nell'appuramento doganale della merce, ma il diverso caso in cui quest'ultima non sia stata affatto presentata alla dogana di destinazione per fatto colposo dello speditore, ricorrendo, invece, in ipotesi di mancata presentazione dolosa, la fattispecie del reato di cd. "contrabbando" ex art. 282 TULD (**Sez. T, n. 24789/2023, Leuzzi, Rv. 668843-01**).

7. Procedimento tributario doganale: l'accertamento.

Da un punto di vista del diritto doganale l'accertamento (artt. 188 ss. CDU) è quell'attività amministrativa complessa volta alla determinazione del debito doganale dovuto dal dichiarante (e ricollegato ex art. 8, comma 3, del d.l.gs n. 374 del 1990 ai parametri relativi alla quantità delle merci dichiarate, alla loro natura, alla loro origine doganale e al loro valore: v. *retro* § 4); inoltre esso consiste nell'attività di verifica del rispetto delle disposizioni di carattere extratributario connesse alla dichiarazione per gli aspetti demandati all'Agenzia delle Dogane.

Sulla base degli elementi dichiarati, l'Ufficio provvede alla riscossione dei dazi ed al controllo della dichiarazione onde accertarne la veridicità: in tal caso le merci possono essere sottoposte anche a verifica; laddove emergano difformità ma il soggetto passivo non le contesti, l'Ufficio procede alla liquidazione delle imposte dovute, confermando o rettificando l'importo delle stesse.

In tema di competenza a riscuotere l'importo dell'obbligazione doganale, qualora le merci non siano presentate all'Ufficio di destinazione, Sez. T, n. 29535/2018, Perrino, Rv. 651229-01, ha ribadito la competenza, ai sensi degli artt. 203, n. 1, e 215, n. 1, CDC, allo Stato membro nel cui territorio è stata commessa la prima infrazione o irregolarità qualificabile come sottrazione al controllo doganale, mentre in caso d'impossibilità di accertare in tal modo il luogo dell'infrazione o dell'irregolarità opera, come ritenuto dalla giurisprudenza unionale (CGUE 3 aprile 2008, causa C-230/06), una presunzione di competenza dello Stato membro da cui dipende l'ufficio di partenza, ai sensi degli artt. 378 e 379 CDC, con la conseguente irrilevanza del luogo in cui è stata accertata l'irregolarità; la medesima pronuncia ha altresì precisato che l'esercizio dei poteri di accertamento e riscossione dei diritti dovuti da parte delle Autorità doganali di uno Stato membro non competente comporta la nullità radicale dell'ingiunzione eventualmente emessa (conf. Sez. T, n. 19652/2009, Altieri, Rv. 609988-01).

Nell'anno in rassegna, **Sez. T, n. 35515/2023, Nonno, Rv. 669869-01**, ha stabilito che in tema di accise, la competenza territoriale, ai fini dell'accertamento

dell'eventuale evasione, si radica nel luogo in cui hanno sede gli uffici doganali in cui il prodotto viene immesso in consumo.

Nel sistema di accertamento delle violazioni doganali delineato dal T.U. dogane, dal d.lgs. n. 374 del 1990 e dal CDU, in ossequio al principio di buon andamento della pubblica amministrazione e di pre-costituzione del giudice naturale, la competenza territoriale deve essere determinata avendo riguardo alla Dogana presso la quale è sorta l'obbligazione tributaria, ossia ove si sono svolte le operazioni di importazione (Sez. T, n. 04065/2019, D'Aquino, Rv. 652592-01; Sez. T, n. 10291/2019, Nonno, Rv. 653651-01), sia che si tratti di avviso emesso nei confronti del rappresentante indiretto dell'importatore che del rappresentato (Sez. T, n. 05907/2019, Antezza, Rv. 652964-01), senza che rilevi la Dogana del luogo ove ha sede l'impresa importatrice fatta oggetto di verifiche *a posteriori* (Sez. T, n. 14786/2011, Di Iasi, Rv. 618531-01 e Sez. T, n. 05167/2013, Valitutti, non massimata). Competente per l'irrogazione di sanzioni per irregolarità delle merci in transito comunitario esterno è, quindi, l'Ufficio doganale di partenza, cui è affidata la vigilanza sull'intera operazione di transito e non l'Ufficio di destinazione (così Sez. T, n. 24682/2019, Catallozzi, Rv. 655161-01).

La possibilità di accentrare la competenza per la rettifica dell'accertamento presso un unico Ufficio è comunque ammessa in giurisprudenza, in base ad un'interpretazione estensiva dell'art. 6 T.U. dogane - prima della modifica dell'art. 11, comma 9, del d.lgs. n. 374 del 1990, operata dalla l. n. 44 del 2012, in vigore dal 29 aprile 2012, la quale non ha efficacia retroattiva, non essendo norma interpretativa (così Sez. T, n. 25269/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655532-01) - solo in presenza di un apposito e motivato provvedimento del capo dell'unità territoriale sovraordinata, trattandosi di deroga al criterio generale (Sez. T, n. 10291/2019, cit.; Sez. T, n. 07975/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 653334-01; da ultimo Sez. T, n. 25087/2019, Catallozzi, Rv. 655408-01, secondo cui, in considerazione della scindibilità del contenuto dell'avviso e in applicazione del principio generale di conservazione degli atti giuridici, l'incompetenza territoriale dell'Ufficio doganale che ha emesso l'atto impositivo comporta però una nullità *parziale* - e non totale - dell'atto stesso, limitatamente all'accertamento riguardante le singole operazioni di importazione per le quali sarebbe stata territorialmente competente un'altra Autorità).

In tema di revisioni doganali, l'ultimo periodo del cit. comma 9 dell'art. 11 d.lgs. n. 374 del 1990 (aggiunto dall'art. 9, comma 3-*decies*, del d.l. n. 16 del 2012, conv., con modif., in l. n. 44 del 2012) - privo, come detto, di efficacia *irretroattiva* avendo carattere procedimentale - secondo Sez. T, n. 25269/2019, Fuochi Tinarelli, cit., radica la competenza in capo all'Ufficio doganale che effettua le verifiche, generali o parziali, con accesso presso l'operatore «*anche se accertate presso un altro ufficio doganale*» ed individua, con riguardo al procedimento di revisione, i criteri e le regole per stabilire, nel momento in cui l'atto viene ad originarsi, il soggetto competente ad emetterlo, con la conseguenza che, a decorrere dal 29 aprile 2012 [data di entrata in vigore della l. n. 44 del 2012], è in linea generale ininfluente, ai fini della competenza

per territorio, il luogo dell'importazione, mentre rileva l'Ufficio che ha effettuato le suddette verifiche.

Secondo **Sez. T, n. 2902/2023, Nonno, Rv. 666824-01**,in applicazione dell'art. 11, comma 9, del d.lgs. n. 374 del 1990 l'ufficio doganale può estendere i risultati della visita parziale, effettuata a partire da campioni prelevati da merci comprese in una dichiarazione in dogana, ad altre merci, indicate in precedenti dichiarazioni del medesimo dichiarante doganale, che non sono state e non possono più essere oggetto di tale visita perché già svincolate, senza necessità di un nuovo campionamento, purché queste ultime siano identiche a quelle oggetto del controllo, circostanza che spetta al giudice di merito verificare.

In precedenza, Sez. T, n. 28667/2018, Chiesi, Rv. 651101-01, ha affermato 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 T.U. dogane, nell'ambito della quale la fase della contestazione può svolgersi con la richiesta di intervento dei periti, che dà luogo alla subprocedura delineata dal successivo art. 65 ovvero senza richiedere la controvisita o l'esame dei periti: in ogni caso, dalla sottoscrizione del verbale decorre il termine previsto dall'art. 66 per la presentazione dell'istanza di risoluzione della controversia al direttore regionale dell'Agenzia delle dogane, il quale adotta un provvedimento motivato nel termine di quattro mesi, da ritenersi ordinatorio, non essendo prevista alcuna decadenza.

Quanto agli accertamenti compiuti dagli organi esecutivi dell'OLAF ai sensi dell'art. 9 reg. CE n. 1073 del 1999 - ora sostituito dall'art. 11 reg. CEE n. 883 del 2013 - Sez. T, n. 07993/2019, Manzon, Rv. 653057-01, ne ha condizionato la valenza istruttoria al rispetto dei principi interni in tema di processo verbale di constatazione, in ragione del rinvio operato dalla normativa eurounitaria a quella nazionale circa le regole di valutazione giudiziale degli atti ispettivi e la loro efficacia probatoria, sicché il valore probatorio dei predetti accertamenti è diversificato a seconda della natura dei fatti da essi attestati, potendosi distinguere tre diversi livelli di attendibilità, a seconda che i verbali siano:

1) assistiti da fede privilegiata;

2) facciano fede fino a prova contraria; oppure

3) costituiscano elementi di prova valutabili in concorso con altri elementi.

Sez. T, n. 02139/2020, Novik, Rv. 656818-01, ha ribadito la piena rilevanza probatoria della relazione finale redatta dall'OLAF all'esito delle indagini antifrode, considerandola ai sensi dell'art. 9, comma 2, reg. CEE n. 1073 del 1999 "equipollente" alle relazioni amministrative redatte dagli ispettori dello Stato membro; del pari, quanto alle informative interlocutorie trasmesse dall'OLAF all'Autorità doganale; tale *decisum* è stato ribadito anche dalla più recente Sez. T, n. 12385/2021, Antezza, Rv. 661202-01. Anche Sez. T, n. 28359/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655728-01, ne ha confermato la piena utilizzabilità, ai sensi degli artt. 11 e 12 del reg. n. 883 del 2013, quali fonti di prova, al pari della relazione finale, in quanto, sussistendone i presupposti, hanno anch'essa natura ispettiva e sono soggette

al medesimo regime accertativo, con conseguente legittimità degli atti impositivi sugli stessi basati, senza necessità di attendere relazione conclusiva.

Le decisioni rese da Sez. T, n. 03607/2020, Triscari, Rv. 657389-01, Sez. T, n. 25347/2020, Triscari, Rv. 659501-01 e Sez. T, n. 00892/2020, D'Aquino, Rv. 656737-01, hanno ribadito la non necessità del ricorso alla procedura amministrativa di cooperazione con lo Stato di esportazione secondo i termini del DAC (in tal senso v. già Sez. T, n. 11631/2019, Perrino, Rv. 653673-01), nonostante i certificati di origine non siano stati dichiarati invalidi, laddove le Autorità doganali dello Stato di importazione non nutrano dubbi sull'origine reale delle merci, ancorché fondati su una relazione dell'OLAF, i quali possono essere posti, anche da soli, a fondamento degli avvisi di accertamento; spetterà semmai al contribuente che li contesti, fornire la prova contraria (tuttavia, secondo, Sez. T, n. 11631/2019, cit., l'informativa OLAF deve essere suffragata da altre prove supplementari fornite dall'Autorità doganale).

Sulla piena utilizzabilità come prova, nel processo tributario, delle informazioni ottenute (e dei documenti consultati) nelle procedure di mutua assistenza tra autorità doganali, v. Sez. T, n. 0553/2020, Mucci, Rv. 654595-03.

Recentemente, Sez. T, n. 23686/2022, Manzon, Rv. 665346-01, ha stabilito che l'avviso di accertamento in materia doganale, che si fondi su verbali ispettivi OLAF, i quali, pur riservati, possono essere utilizzati dall'Amministrazione nei procedimenti per inosservanza della regolamentazione doganale, è legittimamente motivato ove risponda alle prescrizioni dell'art. 11, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 374 del 1990, ossia riporti nei tratti essenziali, ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, il contenuto di quegli atti presupposti richiamati "*per relationem*", anche se non allegati, non rientrando la produzione del rapporto finale OLAF tra i requisiti di validità della motivazione. Tale principio vale a maggior ragione per i documenti, cui faccia rinvio il rapporto OLAF allegato all'avviso di accertamento.

7.1. Contestazione a posteriori e buona fede.

Ove venga accertata la falsità dei certificati di origine della merce, le Autorità doganali devono procedere alla contabilizzazione *a posteriori* dei dazi allegando e dimostrando l'irregolarità o la falsità delle certificazioni presentate. Il certificato di origine della merce, pur se ritenuto inizialmente veritiero dall'Autorità doganale di uno Stato membro, non preclude dunque l'esercizio di controlli *a posteriori* finalizzati a confermarne la veridicità, in quanto, alla luce del sesto considerando del CDC - come interpretato da CGUE 15 settembre 2011, causa C-138/10 - suddetta Autorità, al momento dell'accettazione iniziale delle dichiarazioni in Dogana, non si pronuncia sulle informazioni fornite dal dichiarante, di cui quest'ultimo si assume la responsabilità, spettando all'importatore di dare prova anche della sua buona fede (Sez. T, n. 22647/2019, Triscari, Rv. 655069-01).

A fronte della contabilizzazione *a posteriori*, spetta poi al contribuente di dimostrare l'esistenza cumulativa di tutti i presupposti esimenti indicati dall'art. 220 CDU, ossia che i dazi non sono stati riscossi per un «*errore attivo*» delle Autorità competenti (Sez. T, n. 05560/2019, D'Aquino, cit.). In particolare, l'importatore deve

dimostrare l'origine certa della merce importata e l'esattezza delle indicazioni risultanti dai certificati, mentre grava sull'Autorità doganale che intenda recuperare il dazio fornire elementi idonei ad invalidare detta prova, in quanto non veritiera, ovvero dimostrare che il rilascio di certificati errati è imputabile all'inesatta rappresentazione dei fatti da parte dell'esportatore: se quest'ultima prova non può essere fornita per negligenza o per impedimento opposto dalla stessa ditta esportatrice, ricade sull'importare l'onere di provare l'esattezza delle informazioni fornite dall'esportatore al momento della richiesta di rilascio del certificato ovvero l'errore colpevole commesso dalle Autorità che hanno emesso il certificato per mancato controllo della falsità della dichiarazione della ditta esportatrice (così Sez. T, n. 17945/2019, Cavallari, Rv. 654705-01).

Per Sez. T, n. 12474/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653678-01, il possesso del titolo per l'importazione - nella specie: del certificato AGRIM - non preclude all'Ufficio doganale di contestare *a posteriori* l'irregolarità o l'illiceità dell'importazione in base ad elementi accertati in sede di verifica o di revisione non emersi al momento del rilascio del suddetto certificato.

Ai fini dell'esimente della buona fede - elaborata dalla giurisprudenza di legittimità soprattutto con riferimento ai falsi certificati di origine della merce (*ex multis* Sez. T, n. 13483/2012, Terrusi, Rv. 623710-01; Sez. T, n. 4022/2012, Sambito, Rv. 622058-01) - il debitore è tenuto a dimostrare che, per tutta la durata delle operazioni commerciali, ha agito con la necessaria diligenza qualificata richiesta, in ragione dell'attività professionale svolta ex art. 1176, comma 2, c.c., per verificare la ricorrenza delle condizioni per il trattamento preferenziale, mediante un esigibile controllo sull'esattezza delle informazioni rese dall'importatore/esportatore (Sez. T, n. 04059/2019, Catallozzi, Rv. 652783-01; Sez. T, n. 12719/2018, Nonno, Rv. 648776-01), non essendo a tal fine sufficiente invocare l'inconsapevolezza dell'irregolare introduzione della merce (Sez. T, n. 13383/2019, Catallozzi, Rv. 653868-01). Del pari, secondo **Sez. T, n. 18187/2023, Chiesi, Rv. 668362-01**, lo stato soggettivo di buona fede dell'importatore, richiesto dall'art 220, comma 2, lett. b) del codice doganale comunitario ai fini dell'esenzione dalla contabilizzazione a posteriori, non ha valenza esimente "*in re ipsa*", ma solo in quanto sia riconducibile a una delle situazioni fattuali individuate dalla normativa comunitaria, tra le quali va annoverato anche l'errore incolpevole, ossia non rilevabile dal debitore di buona fede, nonostante la sua esperienza e diligenza: tale errore, tuttavia, per assumere rilievo esimente, deve essere in ogni caso imputabile a un comportamento attivo delle autorità doganali, non rientrandovi quello indotto da dichiarazioni inesatte dello stesso operatore o di altri soggetti in quanto l'Unione Europea non è tenuta a sopportare le conseguenze di comportamenti scorretti dei fornitori rientranti nel rischio dell'attività commerciale, contro cui gli operatori economici possono premunirsi solo nell'ambito dei loro rapporti negoziali.

Come puntualizzato da Sez. T, n. 04639/2020, Leuzzi, Rv. 657346-03, lo stato soggettivo di buona fede dell'importatore, richiesto dall'art. 22, par. 2, lett. *b)*, CDC ai fini dell'esenzione dalla contabilizzazione *a posteriori*, quand'anche sussistente in astratto non ha valenza *in re ipsa*, in quanto: a) *ex* art. 904 DAC non può procedersi

a sgravi o rimborsi all'importazione a seguito della presentazione, anche in buona fede, di certificati falsi, falsificati o irregolari; b) la presentazione in un Ufficio doganale di una dichiarazione firmata dal dichiarante o dal suo rappresentante è impegnativa, ex art. 199 DAC, con riguardo all'esattezza delle indicazioni ivi riportate, all'autenticità dei documenti acclusi e all'osservanza di tutti gli obblighi inerenti al regime considerato; c) vige il principio secondo cui la Comunità non è tenuta a sopportare le conseguenze pregiudizievoli dei comportamenti scorretti degli importatori.

L'«*errore attivo*» delle Autorità doganali, rilevante ai fini esimenti, non è quindi integrato dalla mera ricezione delle dichiarazioni inesatte né - come ribadisce Sez. T, n. 17501/2019, D'Aquino, Rv. 654510-01 - dal mero silenzio delle Autorità doganali sulle dichiarazioni rese dall'importatore circa l'origine preferenziale della merce, non essendo l'Amministrazione tenuta a verificarne la veridicità e non potendo il rischio dell'inesattezza di dette dichiarazione ricadere sull'UE. Per Sez. T, n. 0861/2019, Leuzzi, Rv. 650881-01, il legittimo affidamento è protetto solo quando è l'Amministrazione ad avere determinato i presupposti sui quali si basa la fiducia dell'operatore che abbia designato chiaramente la merce fornendone i dati identificativi e, nell'eseguire il controllo *a posteriori* sulle importazioni effettuate dal medesimo operatore, non abbia sollevato obiezioni in ordine alla classificazione tariffaria dichiarata, sebbene fosse nelle condizioni di rilevare l'oggettiva difformità delle caratteristiche merceologiche dei prodotti in base ad un mero raffronto cartolare.

La definitività dell'accertamento è fissata dalla data dell'eseguita annotazione sulla bolletta da parte dell'Amministrazione ex art. 9 del d.lgs. n. 374 del 1990, con conseguente perfezionamento della relativa procedura e decorrenza dei termini decadenziali per la notificazione dell'avviso di rettifica di cui all'art. 11 cit. decreto, sicché l'eventuale annotazione anche dell'intervenuta esecuzione di controlli doganali sulla merce, con campionatura e spedizione per le analisi, non impedisce né sospende il perfezionamento della procedura di accertamento, in quanto relativa ad attività preordinata ad eventuali revisioni e rettifiche *a posteriori* (Sez. T, n. 12913/2019, Antezza, Rv. 653991-01).

7.2. Contraddittorio doganale e prova di resistenza.

Particolare importanza riveste, in materia di accertamenti doganali, il principio del contraddittorio preventivo in sede amministrativa che, pur non esplicitamente previsto dal CDC - essendo stato introdotto dal successivo CDU - è stato via via ricavato dalla giurisprudenza di legittimità dalle espresse previsioni dell'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, nel rilievo che esso costituisce parte integrante del principio fondamentale dell'Unione del rispetto dei diritti di difesa, che trova applicazione tutte le volte che l'Amministrazione possa assumere nei confronti di un soggetto un atto lesivo (da ultimo, cfr. Sez. T, n. 02612/2020, Antezza, Rv. 656958-01).

Tuttavia, secondo la decisione appena riportata, la denuncia di vizi dell'attività dell'Ufficio doganale capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire

rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa del contribuente, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale (cd. "prova di resistenza").

Peraltro, nell'assunto che siano possibili restrizioni rispondenti ad obiettivi di interesse generale unionale, quale quello di procedere al recupero tempestivo delle entrate proprie, Sez. T, n. 12095/2019, Triscari, Rv. 653853-01 e Sez. T, n. 07770/2019, Manzon, Rv. 653327-01, hanno concordemente escluso la violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale nel caso in cui l'Autorità doganale operi la rettifica di un accertamento omettendo la preventiva audizione dell'interessato, laddove la normativa interna - in particolare l'art. 11, comma 7, del d.lgs. n. 374 del 1990 (nel testo previgente alla novella del 2012) - consenta al contribuente di proporre ricorso in via amministrativa contro l'atto impositivo e, pur senza prevedere la sospensione automatica dello stesso, rinvii all'art. 244 CDC, il quale, al comma 2, indica le condizioni e, al successivo comma 3, pone i limiti per la concessione della menzionata sospensione (v. CGUE 20 dicembre 2017, causa C-276/16).

Il progressivo recepimento nella giurisprudenza di legittimità dell'influsso della giurisprudenza unionale (in particolare v. CGUE 18 dicembre 2008, causa C-349/2008, *Sopropé c. Fazenda Publica*), a partire da Sez. T, n. 14105/2010, Sotgiu, Rv. 613667-01, ha portato ad affermare l'illegittimità dell'ingiunzione di pagamento dei diritti doganali non riscossi per indebito riconoscimento del trattamento preferenziale daziario per merci importate da Paesi extracomunitari, ove sia stata emessa senza l'osservanza del diritto di contraddittorio, e quindi di difesa, dell'importatore nella fase precedente l'emissione dell'ingiunzione stessa.

Tuttavia, la denuncia di vizi di attività dell'Amministrazione capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole sul contraddittorio abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale (Sez. T, n. 06621/2013, Perrino, Rv. 626116-01), ovvero solo se il contribuente dimostri che il rispetto dello stesso avrebbe condotto ad un risultato diverso, quindi un pregiudizio concreto al proprio diritto di difesa attraverso la cd. «prova di resistenza» (da ultimo Sez. T, n. 26361/2019, Antezza, non massimata; Sez. 6-T, n. 00218/2019, Mocci, Rv. 652535-01; Sez. 6-T, n. 12832/2018, Conti, Rv. 648523-01; CGUE 18 dicembre 2008, causa C-349/07, cit.; CGUE 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistict e Datema Hellmann Worldwide Logistic*; CGUE 10 dicembre 2017, C-276/16, *Preqù*, con riferimento all'ordinamento doganale italiano, su cui v. altresì Sez. T, n. 23669/2018, Perrino, non massimata).

In argomento - come noto - la giurisprudenza nomofilattica (Sez. U, n. 24823/2015, Cappabianca, Rv. 637604-01) ha escluso l'esistenza di un principio generale al contraddittorio procedimentale nel campo dei tributi non armonizzati, riconoscendolo esclusivamente alle condizioni e nei limiti previsti dalle singole leggi d'imposta: in particolare, la «prova di resistenza» secondo il massimo Consesso deve

contemperare gli interessi del contribuente con quelli dell'Amministrazione finanziaria, ed essere intesa nel senso che l'operatore non può limitarsi ad eccepire la divergenza dell'atto impugnato dal modello procedimentale (ossia l'assenza di contraddittorio), essendo tenuto a dimostrare al giudice che il contraddittorio avrebbe avuto una qualche utilità, e soddisfatto un qualche interesse, secondo un giudizio prognostico *ex ante*.

Da ultimo, **Sez. T, n. 26068/2023, Federici, Rv. 669041-01**, ha stabilito che il rispetto del contraddittorio, anche alla luce dei principi enucleabili dalla l. 212 del 2000 e dalla giurisprudenza unionale, non vuol significare che alle parti del procedimento amministrativo (Amministrazione e contribuente) debba richiedersi nella fase endoprocedimentale capacità di critica e valutazione delle complessive allegazioni documentali, pari a quelle demandate all'organo giudiziario in sede processuale, ma che la serietà e pertinenza delle allegazioni del contribuente, qualora vagliate dall'Amministrazione finanziaria all'esito della verifica e prima della notificazione dell'atto impositivo, avrebbero potuto incidere sul "se" e sul contenuto dell'atto.

Nel regime *post* novella del 2012, Sez. T, n. 23858/2020, D'Aquino, Rv. 659345-01, esclude che nel procedimento di revisione doganale di cui all'art. 11, comma 4-*bis*, d.lgs. n. 374 del 1990 (introdotto dall'art. 92 del d.l. n. 1 del 2012, conv. in l. n. 27 del 2012) l'avviso di rettifica possa essere emanato prima del previsto termine di trenta giorni dalla notifica (o dal rilascio all'operatore interessato) della copia del verbale delle operazioni compiute: la S.C. ritiene in questo caso inapplicabile la deroga contemplata dall'art. 12, comma 7, statuto contribuente per i casi di particolare e motivata urgenza, la quale concerne solo le verifiche fiscali *in loco*; con la conseguenza che, al mancato rispetto di detto termine minimo a difesa, consegue senz'altro l'invalidità dell'atto.

Peraltro, in caso di contestazione circa la classificazione doganale, si esclude che la procedura prevista dall'art. 65 T.U. dogane, richieda, ai fini della regolarità del contraddittorio, la previa audizione personale delle parti, ritenuta non necessaria in ragione del carattere altamente tecnico delle questioni controverse (così Sez. T, n. 15195/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 654133-01: fattispecie in cui la S.C., in assenza di indicazioni degli elementi utili che dall'audizioni sarebbero potuti derivare, ha rigettato il ricorso del contribuente che, comunque, aveva partecipato attivamente alla procedura, depositando memorie e ricevendo quelle della controparte).

In tema di accertamenti condotti dall'OLAF (su cui v. *retro* § 7), per Sez. T, n. 28359/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 655728-02, il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 9, par. 4, del reg. n. 883 del 2013 è assicurato solo per le informazioni trasmesse agli Stati membri nel corso di indagini *interne* allorché vi sia il riferimento normativo ad una persona interessata, ovvero per l'atto di chiusura delle indagini recante tale riferimento soggettivo; in caso di indagini *esterne*, invece, sono previsti solamente obblighi di riservatezza nonché la trasmissione delle informazioni in tempo utile a consentire l'adozione delle misure adeguate al diritto nazionale, imponendosi soltanto in tale ulteriore fase, se ed in quanto dia luogo ad

un provvedimento verso uno specifico interlocutore, l'osservanza della procedura di contraddittorio anticipato.

Si è precisato, peraltro, che in materia doganale, l'atto conclusivo dell'attività istruttoria di cui all'art. 181-*bis*, par. 2, del Reg. CEE n. 2454 del 1993, avendo unicamente la funzione di mettere a conoscenza il contribuente circa gli esiti della suddetta attività ed al quale consegue l'eventuale successiva adozione dell'atto impositivo, non ha natura di atto idoneo a produrre effetti giuridici nella sfera personale del medesimo contribuente e, pertanto, non è autonomamente impugnabile (**Sez. T, n. 19453/2023, Triscari, Rv. 668254-01**).

7.3. Riscossione.

Passando alla fase della riscossione dei dazi e diritti doganali, la competenza territoriale ad emettere la cartella esattoriale da parte del concessionario ovvero dell'agente della riscossione non è determinata in base alla sede dell'Ufficio doganale che ha formato il ruolo, bensì in virtù della correlazione tra l'ambito territoriale di operatività del concessionario ed il domicilio fiscale del contribuente, con il quale, in conformità a quanto disposto dagli artt. 12 e 24 del d.P.R. n. 602 del 1973, si instaura un rapporto diretto, nonché in ragione di esigenze di speditezza ed efficienza dell'attività amministrativa (in termini Sez. T, n. 20458/2019, Fanticini, Rv. 654767-01; conf. Sez. T, n. 20669/2014, Olivieri, Rv. 632921-01).

Secondo Sez. T, n. 25994/2019, Succio, Rv. 655447-01, l'ingiunzione prevista dall'art. 82 T.U. dogane ha conservato una precipua funzione accertativa, costituendo un atto complesso rivolto a portare la pretesa fiscale a conoscenza del debitore ed a formare il titolo, autonomamente impugnabile, per la successiva ed eventuale esecuzione forzata, integrante, nell'ambito del giudizio di opposizione, gli estremi della domanda, sulla quale il giudice è tenuto a pronunciarsi, di veder riconosciuto il diritto di recupero così azionato; pertanto la successiva attività di riscossione presuppone necessariamente la detta ingiunzione, con conseguente illegittimità dell'atto di riscossione emesso in sua assenza in quanto non fondato su un preventivo atto avente natura impositiva.

Qualora il contribuente abbia impugnato l'avviso di rettifica e sia intervenuta decisione di primo grado a lui integralmente sfavorevole, l'Amministrazione può porre in riscossione la totalità degli importi dovuti, ovvero, se abbia già avviato il recupero nella fase amministrativa prima della decisione, può validamente proseguire l'esazione per l'intero importo, non trovando applicazione nella materia doganale, anche anteriormente alla modifica operata dall'art. 10 della l. n. 161 del 2014, la procedura di riscossione frazionata di cui all'art. 68, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. T, n. 33581/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 656394-02).

Analogamente, qualora non sia ancora intervenuta la decisione di primo grado sull'impugnazione dell'avviso di rettifica, non è preclusa all'Amministrazione finanziaria l'iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto, posto che, da un lato, l'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, nel prevedere una diversa modulazione dell'ammontare del tributo dovuto in relazione alla progressione dei gradi di giudizio, trova

applicazione nella fase *post decisum*, e non in quella *ante decisum*, mentre, dall'altro, manca in materia doganale una norma analoga all'art. 15, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 che, per la riscossione delle imposte dirette sui redditi, limita, a seguito dell'impugnativa, l'importo iscrivibile a ruolo a quello relativo alla fase amministrativa del procedimento, ossia dalla notifica dell'atto impositivo sino alla pronuncia in primo grado, tanto più che una limitazione dell'iscrizione a ruolo dell'importo accertato anteriormente alla decisione giurisdizionale, si potrebbe in contrasto con l'art. 244 CDU (in motivazione Sez. T, n. 31466/2019, Nonno, cit.; Sez. T, n. 08513/2019, Grasso, Rv. 653059-01; Sez. T, n. 20669/2014, Rv. 632919-01 e Rv. 632920-01, che ha pure aggiunto come la tutela del contribuente rispetto alla possibile irreparabilità del pregiudizio subito dall'aggressione eventualmente illegittima del proprio patrimonio è soddisfatta *ante causam* attraverso le istanze di sgravio dei dazi ex artt. 236 e 239 CDC, funzionali all'esercizio di poteri di autotutela delle autorità doganali, ovvero attraverso l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'avviso di rettifica ex art. 224, par. 2, CDC nonché, in corso di causa, attraverso l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992; sulle conseguenze dell'autotutela cd. sostitutiva, con reviviscenza dell'originario atto impositivo riguardante la classificazione doganale della merce importata, v. Sez. T, n. 25055/2019, Chiesi, Rv. 655404-01).

Qualora, invece, la CTR abbia accolto, in tutto o in parte, il ricorso del contribuente, escludendo o riducendo l'ammontare delle somme dovute, le eventuali maggiori somme già iscritte a ruolo non sono esigibili (Sez. T, n. 33581/2019, Fuochi Tinarelli, cit.), sicché l'Amministrazione doganale è tenuta ad adottare gli eventuali atti di sgravio ed a limitare l'avvio o la prosecuzione dell'attività di riscossione al minor importo accertato in giudizio (Sez. T, n. 07346/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657548-01).

Per Sez. T, n. 12766/2020, Mucci, Rv. 657986-01, qualora la mancata riscossione sia dovuta a un comportamento attivo del funzionario, idoneo a trarre in inganno l'operatore, trovano applicazione, quanto alla P.A., i principi di autoresponsabilità e di lealtà - quest'ultimo ricavabile, in materia tributaria, dall'art. 10 st.contr. - e, quanto al contribuente, quello di affidamento - desumibile, in materia doganale, secondo la costante giurisprudenza unionale, dagli artt. 5, n. 2, reg. CEE n. 1697 del 1979 e 220, par. 2, lett. *b)*, CDC - con la conseguenza che l'Amministrazione non può agire per il recupero dei diritti non riscossi nei confronti del debitore in buona fede ed osservante della regolamentazione vigente per la sua dichiarazione in dogana, ma deve rivolgersi nei confronti dei diretti responsabili della sottrazione di denaro pubblico.

7.4. Rimborso.

Il rimborso dei dazi all'importazione illegittimamente versati deve essere richiesto, ai sensi dell'art. 236, comma 2, CDU, entro tre anni dalla data di notifica del dazio al debitore, salva l'ipotesi - espressamente prevista dal secondo paragrafo del medesimo comma - nella quale l'interessato provi di essere stato impossibilitato

a presentare la domanda per caso fortuito o per forza maggiore. Il diritto al rimborso, nondimeno, ai sensi dell'art. 238 CDC, è precluso dall'avvenuto utilizzo delle merci, il quale consiste non già nella collocazione delle stesse in recipienti differenti rispetto a quelli utilizzati al momento dell'importazione, bensì nel loro effettivo impiego, desumibile da una loro riduzione quantitativa incompatibile con l'accertamento della difettosità o della non conformità alle clausole del contratto (Sez. T, n. 30786/2019, Fanticini, Rv. 656341-01).

Si è in proposito ritenuto che l'illegittimità di un regolamento comunitario o unionale non costituisce un caso di forza maggiore valevole a prorogare il termine triennale ex art. 236 CDC (cd. Codice Doganale Comunitario) entro il quale è possibile chiedere il rimborso dei dazi versati in applicazione di tale regolamento; pertanto, l'annullamento del regolamento istitutivo dei dazi antidumping non determina lo spostamento del termine decadenziale ex art. 236 CDC, la cui decorrenza resta ancorata alla data del versamento (**Sez. T, n. 29728/2023, Federici, Rv. 669256-01**).

Tuttavia, si è anche affermato che in tema di rimborso di tributi (nella specie, dazi all'importazione) riscossi in base a previsioni del diritto dell'Unione europea successivamente dichiarate invalide da un giudice dell'Unione, in conformità alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, il contribuente ha il diritto - riconosciutogli direttamente dall'ordinamento unionale sulla base del principio della ripetibilità dell'indebito - a vedersi integralmente ristorato del pregiudizio sopportato per l'indisponibilità del denaro utilizzato per il versamento; pertanto, gli interessi decorrono dal giorno dell'effettuato pagamento, che sin dall'inizio non era dovuto, non trovando applicazione le previsioni dell'art. 241 del Codice doganale comunitario (CDC), né, successivamente, dell'art. 116 del Codice doganale dell'Unione (CDUE), poiché destinate a regolare fattispecie diverse (**Sez. T, n. 24425/2023, Salemme, Rv. 668772-01**).

Secondo Sez. T, n. 22012/2020, Nonno, Rv. 659076-01, la sentenza non definitiva con la quale si preveda il rimborso, in favore del contribuente, di dazi doganali ritenuti non dovuti non può ritenersi immediatamente esecutiva ai sensi dell'art. 69, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto disposizione incompatibile con il CDC e con il CDU, con conseguente inammissibilità del ricorso per ottemperanza eventualmente proposto ai sensi degli artt. 69, comma 5, e 70 d.lgs. n. 546 del 1992.

Come precisa da ultimo Sez. T, n. 07346/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657548-01, qualora la CTR abbia accolto, in tutto o in parte, il ricorso del contribuente, escludendo o riducendo l'ammontare delle somme dovute, le eventuali maggiori somme già iscritte a ruolo non sono esigibili ma nel caso di già avvenuta esazione deve escludersi il diritto del contribuente al rimborso delle maggiori somme e allo svincolo delle garanzie prestate, che sorge solo quando la sentenza sia passata in giudicato e, quindi, l'obbligazione doganale si sia *in parte qua* estinta.

Si è anche affermato che l'autorizzazione alla rispedizione all'estero della merce difettosa definitivamente importata, con conseguente sgravio dei diritti doganali o rimborso di quelli già pagati, va concessa ove l'importatore dimostri la

difformità della stessa rispetto alle pattuizioni e non anche qualora tale difformità emerga a seguito del controllo doganale (**Sez. T, n. 26393/2023, Hmeljak, Rv. 668897-01**).

7.5. Prescrizione e decadenza.

Come osservato da Sez. T, n. 24278/2020, Di Marzio P., Rv. 659510-01, i diversi tributi doganali possono avere termini di prescrizione differenti, se previsti dalla legge, altrimenti soggiacciono al termine ordinario decennale, con conseguente applicazione delle cause di interruzione previste dall'ordinamento.

Ove il mancato pagamento dei diritti doganali derivi da un fatto-reato, sia il termine di prescrizione dell'azione di accertamento e riscossione dei dazi all'importazione *ex* art. 84 T.U. dogane e 29 l. n. 428 del 1990, sia quello di decadenza per la revisione dell'accertamento *ex* art. 11 d.lgs. n. 374 del 1990, decorrono dalla data in cui il decreto o la sentenza pronunciati nel procedimento penali sono divenuti irrevocabili, essendo sufficiente che, nel triennio decorrente dall'insorgenza dell'obbligazione doganale, l'Amministrazione emetta un atto nel quale venga formulata la *notitia criminis* anche senza l'individuazione dell'autore materiale del reato (così Sez. T, n. 24716/2020, Dinapoli, Rv. 659495-01) ovvero lo stesso sia ricevuto dall'A.G. o da ufficiali di p.g., come i funzionari doganali (Sez. T, n. 16359/2020, Antezza, Rv. 658408-01; conf. Sez. T, n. 00615/2018, Caiazzo, Rv. 646805-01; Sez. T, n. 26361/2019, Antezza, non massimata): deve trattarsi di atto non solo individuante un fatto illecito, penalmente rilevante, ma anche idoneo ad incidere sul presupposto d'imposta (*ex plurimis*, Sez. T, n. 24716/2020, cit.; Sez. T, n. 26045/2016, Perrino, Rv. 641951-01; Sez. 6-T, n. 24674/2015, Conti, Rv. 637507-01; in materia di IVA all'importazione, Sez. T, n. 20468/2013, Cirillo, Rv. 628114-01). A tal fine, la relazione redatta dall'OLAF è ritenuto documento integrante detta *notitia criminis*, la cui formulazione e trasmissione è idonea a determinare il raddoppio dei termini di accertamento degli illeciti doganali (Sez. T, n. 16359/2020, Antezza, cit.; Sez. T, n. 25979/2019, Triscari, Rv. 655445-01; Sez. T, n. 00615/2018, Caiazzo, cit.). È necessario, inoltre, che la *notitia criminis* sia stata comunicata nel corso di detti termini dalla contabilizzazione o dall'esigibilità dell'obbligazione doganale (Sez. T, n. 22748/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655052-01) e non dopo la sua scadenza, in linea col diritto unionale, il quale non disciplina cause di interruzione e sospensione del termine di prescrizione (Sez. T, n. 04639/2020, Leuzzi, Rv. 657346-01). In argomento, Sez. T, n. 21659/2021, Nonno, Rv. 661951-01, ha precisato che l'IVA all'importazione, pur essendo estranea all'obbligazione doganale, rientra tra i tributi che vanno corrisposti in occasione delle operazioni doganali e, pertanto, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 70 d.P.R. n. 633 del 1972, è soggetta alle disposizioni procedurali dettate per diritti di confine; con la conseguenza che, ai sensi degli artt. 84 T.U. dogane e 221, par. 4, CDC, qualora il mancato pagamento dell'imposta sia causato dalla commissione di un reato, l'azione per la riscossione si prescrive con il decorso di tre anni dalla data di irrevocabilità della sentenza o del decreto pronunciati in esito al procedimento penale, purché entro il medesimo

termine dall'insorgere dell'obbligazione tributaria sia formulata una "*notitia criminis*" tale da individuare un illecito penale (nella specie concernente l'abusivo commercio di oro), idoneo ad incidere sul presupposto impositivo.

La proroga dei termini prescrizionali e decadenziali opera indipendentemente dalle persone cui il fatto venga imputato in sede penale e dall'esito (di condanna o assolutorio) del relativo giudizio: vale, quindi, anche in caso di accertata estraneità dell'obbligato in sede penale, prevalendo la disciplina dell'art. 221, nn. 3 e 4, CDU sulle norme nazionali in tema di decadenza (Sez. T, n. 24513/2018, Balsamo, Rv. 650950-01).

Resta ferma la facoltà per l'Agenzia delle dogane di notificare una richiesta di pagamento anche prima che sia concluso il procedimento penale (Sez. T, n. 30901/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655941-01).

Nell'ipotesi di condebitori solidali, come prevista dall'art. 201 CDC tra il dichiarante in nome proprio e il soggetto per conto del quale è resa la dichiarazione, gli atti interruttivi della prescrizione per la riscossione dei diritti doganali o della decadenza per la revisione dell'accertamento *a posteriori* contro uno dei debitori in solido - "prorogati" come detto fino ai tre anni successivi alla data di irrevocabilità della sentenza penale - hanno effetto anche nei confronti degli altri condebitori, riespandendosi i principi generali di cui agli art. 1310, comma 1, c.c. (Sez. T, n. 22748/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, cit.).

Nel senso della decorrenza del termine triennale di prescrizione per la riscossione dei tributi doganali *ex* art. 84, comma 2, lett. *d)*, T.U. dogane dalla data di esigibilità dei diritti, ossia da quella di accertamento, si è pronunciata Sez. T, n. 01954/2020, Mucci, Rv. 656778-02, mentre quanto al *dies a quo* del termine triennale di decadenza per l'accertamento di un fatto penalmente rilevante, Sez. T, n. 17944/2019, Cavallari, Rv. 654696-01, ne ha specificato la decorrenza ai sensi dell'art. 2935 c.c. dalla data di irrevocabilità della decisione penale esclude che l'art. 84 T.U. dogane preveda un'ipotesi di sospensione del termine di prescrizione *ex* art. 2941 c.c. (vds. anche Sez. T, n. 21659/2021, Nonno, cit.).

Nell'ipotesi di recupero *a posteriori* di maggiori dazi il cui mancato pagamento, totale o parziale, sia avvenuto a causa di un atto perseguibile penalmente, secondo Sez. T, n. 30901/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 655941-03, gli interessi dovuti per il ritardo nell'esazione degli stessi integrano un'obbligazione autonoma rispetto al debito principale e suscettibile di autonome vicende, sicché il credito relativo a tali accessori rimane sottoposto al termine di prescrizione quinquennale fissato dall'art. 2948, n. 4, c.c., decorrente dalla data in cui il credito principale è divenuto esigibile, ossia dalla data di irrevocabilità della sentenza penale.

Sul rapporto fra prescrizione ed accertamento penale, Sez. T, n. 21444/2022, D'Aquino, Rv. 665311-01, ha precisato che l'invio di una notizia di reato comporta la sospensione dei termini di prescrizione per l'accertamento dei maggiori dazi il cui mancato pagamento, totale o parziale, abbia avuto causa da un reato; dal provvedimento conclusivo del procedimento penale, che da tale notizia di reato è scaturito, decorre un nuovo termine di prescrizione, indipendentemente dall'utilizzo

da parte dell'Agenzia delle Dogane, in sede di accertamento "a posteriori", di elementi istruttori acquisiti durante il procedimento penale.

CAPITOLO V

LE ACCISE

(di Annachiara Massafra)

SOMMARIO: 1. 1. Premessa. - 2. Ambito applicativo. - 3. Esigibilità dell'imposta. - 4. Esenzioni. - 5. Agevolazioni. - 6. Il rimborso delle accise. - 7. La prescrizione - 8. Sanzioni. - 9. Accertamento e questioni procedurali.

1. Premessa.

Al fine di rendere più agevole la lettura della giurisprudenza di legittimità in tema di accise è opportuno richiamarne, preliminarmente, natura e disciplina legislativa.

L'assetto normativo di tali imposte indirette, armonizzate, che colpiscono la fabbricazione ed il godimento di determinati prodotti, risale ai Testi unici approvati con d.m. finanze in data 8 luglio 1924 recanti disposizioni normative per l'imposta di fabbricazione sulla birra e sugli spiriti e per l'imposta sul consumo dell'energia elettrica) e, con specifico riferimento agli oli minerali, al r.d.l. 28 febbraio 1939, n. 334, conv. in l. 2 giugno 1939, n. 739. A tali Testi unici, successivamente modificati, è seguito, più di recente, il d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv., con modif., in l. 29 ottobre 1993, n. 423, con il quale è stato conferito al Ministro delle finanze il potere regolamentare le imposte in esame.

Attualmente la disciplina in tema di accise è contenuta principalmente nel d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative in tema di imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali ed amministrative), il quale è suddiviso in quattro parti: la prima (artt. 1-20) contiene le disposizioni generali in materia di accise; la seconda (artt. 20-26) contempla i prodotti energetici; la terza (artt. 27-39) disciplina l'alcol, le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati (artt. 39-*bis*-30-duodecies); l'ultima (artt. 40-51) regolamenta le sanzioni.

Trattandosi, come sopra evidenziato, di tributo armonizzato, a livello comunitario le accise sono disciplinate dalla direttiva n. 92/12/CEE, poi sostituita dalla direttiva n. 2008/118/CE, le cui modalità attuative sono dettate dal reg. CE n. 683 del 2009.

Le circolari ministeriali in materia tributaria, infine, così come ribadito da Sez. T, n. 01868/2019, Grasso, Rv. 654515-01, non costituiscono fonte di diritti e obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione

finanziaria, non è esonerato dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, essendo esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, st.contr.

2. Ambito applicativo.

Il capo II del d.lgs. n. 504 del 1995, intitolato «oli minerali», all'art. 21 individua tutti i prodotti sottoposti ad accisa rientranti tra gli oli, incluse le miscele, nonché le modalità attraverso le quali i predetti prodotti, in forza di accordi bilaterali, possono essere esonerati dalla sottoposizione all'imposizione, purché non siano tassati in forza del comma 1 del succitato articolo. Il successivo art. 26 reca «disposizioni particolari per il gas metano» ed individua le singole fattispecie sottoposte ad accisa.

In tema di imposte di fabbricazione sugli oli minerali, Sez. T, n. 04950/2012, Olivieri, Rv. 621743-01, ha delineato l'ambito applicativo dell'art. 21 cit., chiarendo che i prodotti in questione sono sottoposti ad accisa in ragione della loro effettiva destinazione ed utilizzazione, come combustibile o carburante, e non della loro composizione chimica. Argomentando dal tenore letterale della disposizione, che si riferisce ai prodotti «destinati ad essere usati, messi in vendita o usati come combustibile o carburante», la pronuncia ha precisato che occorre avere riguardo all'intero ciclo economico del prodotto, dalla fabbricazione al consumo, e quindi alla destinazione d'uso impressa *ab origine* dalla fabbrica, all'eventuale indicazione di impiego pubblicizzata nella fase di distribuzione o comunque risultante dalle specifiche modalità di vendita, nonché alla concreta destinazione da parte del consumatore finale.

Sez. T, n. 24326/2018, Nonno, Rv. 650524-01, ha ulteriormente definito l'ambito applicativo delle accise sugli oli minerali, peraltro allineandosi all'interpretazione dell'art. 21 cit. già fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità (*ex multis* Sez. T, n. 10780/2013, Conti, non massimata). Tale sentenza ha in particolare enunciato il principio per il quale il carburante per aeromodellismo rientra nella previsione di chiusura dell'art. 21, comma 5 (ed a far data dal 1° giugno 2007, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, che sottopone a tassazione, in conformità all'interpretazione datane dalla Corte di giustizia (CGUE 18 dicembre 2008, in causa C-517/07) delle direttive n. 92/81/CEE e n. 2003/96/CEE, tutti i prodotti commercializzati o utilizzati come carburanti per motori (indipendentemente dalla loro natura o portata) o come additivi ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti, anche se non rientranti nella categoria degli oli minerali o dei prodotti energetici.

Sempre in questo contesto si colloca Sez. T, n. 05860/2012, Cirillo, Rv. 622339-01, che ha assoggettato alla tassazione prevista per il gasolio anche il carburante costituito da una miscela di gasolio e di biodiesel, denominato biofox, ma per la sola parte formata da questa componente, precisando che ciò che rileva ai fini della tassazione non è la qualità del gasolio come elemento di una composizione chimica ma solo la destinazione del prodotto finale.

In tal caso, peraltro, trova applicazione l'aliquota agevolata prevista per il gasolio per autotrazione di cui all'art. 5 del d.l. 28 dicembre 2001, n. 452, «come prorogato» dall'art. 1 del d.l. 8 luglio 2002, n. 138, mentre è esente da accisa la parte di miscela formata da biodiesel, attesa la finalità di protezione dell'ambiente voluta dal legislatore sia interno che europeo.

La destinazione del prodotto finale costituisce quindi l'elemento che consente di stabilire se gli oli minerali debbano essere sottoposti a tassazione.

In merito rileva Sez. T, n. 29572/2011, Valitutti, Rv. 621058-01, per aver affermato che l'art. 8, comma 5, della l. 23 dicembre 1998, n. 448 (istitutiva della cd. *carbon tax*) e l'art. 1 del d.p.c.m. 15 gennaio 1999, nel prevedere l'applicazione per uso a fini di riscaldamento degli oli medesimi di un'aliquota maggiorata rispetto a quella applicabile per l'impiego industriale, individuano l'elemento distintivo nell'uso finale cui il prodotto è destinato; sicché, dovrà essere applicata l'aliquota minore, nel caso in cui il combustibile entri nel ciclo produttivo come materia prima, e quella maggiorata, invece, se esso, ancorché sottoposto a processo di trasformazione che venga ad attribuirgli la valenza del «bene calore», sia utilizzato come riscaldamento da parte dei consumatori. Proprio in virtù di tale principio, la S.C. ha ritenuto applicabile l'aliquota maggiorata all'olio combustibile a basso tenore di zolfo impiegato da una società di gestione di impianti termici per l'erogazione di calore a temperatura costante a favore di soggetti pubblici e privati.

Sempre in argomento viene in considerazione **Sez. T, n. 25589/2023, Caradonna, Rv. 669034-01** la quale ha affermato che l'art. 8 della l. n. 448 del 1998, in consonanza con l'art. 14, par. 1, lett. a, della direttiva 2003/96/CE, ha rideterminato le aliquote relative alle accise sugli oli minerali per ragioni di politica ambientale - e, cioè, allo scopo della riduzione delle emissioni di anidride carbonica da impiego di combustibili fossili - disponendo la tassazione dei prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità ovvero modulando la tassazione stessa in considerazione del potenziale inquinante specifico di ogni singolo prodotto, al fine di incentivare l'utilizzo di quelli meno inquinanti**.**

Non può in questa sede non evidenziarsi come **Sez. T, n. 25595/2023, Federici, Rv. 669035-01**, abbia affermato che proprio l'art.

8, comma 5, l. n. 448 del 1998 ed i suoi d.p.c.m. applicativi, nonché tutta la disciplina interna vigente prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 26 del 2007, con cui è stata tardivamente recepita in Italia la Direttiva 2003/96/CE sul regime di esenzione da tali accise, si pongono in contrasto con quest'ultima e vanno disapplicati.

Anche il tributo sulle emissioni di anidride solforosa (SO2) e di ossidi di azoto (NOx), istituito con l. 27 dicembre 1997, n. 449, ha natura giuridica di accisa: ciò è stato chiarito da Sez. T, n. 26859/2009, Sotgiu, Rv. 610859-01, che ne ha evidenziato l'applicazione in relazione ad emissioni particolari di dette sostanze derivanti dal consumo di combustibili nei grandi impianti, per le quali il diritto di accisa viene calcolato per numero di tonnellate prodotte, e sia accessoria rispetto all'accisa prevista per il consumo dal d.lgs. n. 504 del 1995.

L'accisa di cui innanzi, inoltre, si applica a decorrere dalla data prevista dalla legge istitutiva (1° gennaio 1998), nonostante quest'ultima preveda l'emanazione di un regolamento attuativo, atteso che detto regolamento (d.P.R. 26 ottobre 2001, n. 416), emesso a distanza di tre anni, non ha efficacia retroattiva ma esplica i suoi effetti soltanto a decorrere dalla sua entrata in vigore, restando il periodo pregresso regolato compiutamente dalle prescrizioni della l. n. 449 cit. Deve inoltre sottoporsi ad accisa anche il carburante residuo esistente nel serbatoio di una nave, che sia oggetto di importazione da un Paese extra UE e costituisca perciò bene merce, atteso che non trovano applicazione le esenzioni specificamente previste dalla normativa applicabile ratione temporis in quanto riguardanti invece la navigazione commerciale. Sez. T, n. 27105/2019, Nonno, Rv. 655764-01.

Sono invece sottratte alla pretesa impositiva le cessioni intermedie, avendo mera rilevanza privatistica, ossia le operazioni commerciali intervenute tra la cessione da parte del fornitore ad un operatore e l'acquisto ultimo da parte del consumatore finale, che non abbiano realizzato la condizione di esigibilità, sono sottratte alla pretesa impositiva. Tanto è stato affermato **da Sez. T, n. 7183/2023, Fuochi Tinarelli, Rv. 667354-01**.

3. Esigibilità dell'imposta.

L'obbligazione tributaria, secondo quanto previsto dall'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1995, sorge al momento della fabbricazione o della importazione e l'imposta diviene esigibile all'atto di immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato.

L'esigibilità dell'imposta si verifica, sempre in forza di quanto previsto dall'art. 2 cit., anche all'atto dello svincolo, sia pure irregolare, dal

regime di sospensione, che si verifica tanto ove sia riscontrata una deficienza, quanto qualora sia accertata un'eccedenza di prodotto rispetto alle tolleranze ammesse, determinate con norme regolamentari dal Ministero dell'economia e finanze (Sez. T, n. 25126/2016, Perrino, Rv. 641940-01).

Sez. T, n. 24912/2013, Perrino, Rv. 628686-01, ha chiarito, in una fattispecie relativa a prodotti sottoposti al regime doganale comunitario del transito esterno, che l'esigibilità dell'imposta è sottoposta al regime sospensivo di cui all'art. 1, comma 2, lett. g), del d.lgs. n. 504 del 1995, fino all'immissione in consumo dei prodotti sui quali la stessa grava, assumendo rilievo, ai fini dell'imposizione, l'attitudine economica, dei fabbricanti e produttori, a presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi, ovvero al verificarsi di una causa estintiva dell'obbligazione. Ciò comporta che, ove la merce soggetta ad accisa sia stata rubata da terzi prima della sua immissione in consumo, l'imposta non è dovuta, dovendosi assimilare il furto - in armonia con quanto previsto dall'art. 14 della direttiva n. 92/12/CEE - alle cause estintive dell'obbligazione impositiva previste dall'art. 4 del cit. Testo unico (nel testo modif. dall'art. 59, comma 1, lett. a, della l. 21 novembre 2000, n. 342), quale ipotesi di caso fortuito, sempreché che il fatto non sia imputabile al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave.

In argomento rileva Sez. T, n. 15862/2020, Saija, Rv. 659335- 01. La decisione ha, infatti, ulteriormente chiarito che i fatti generatori, per i prodotti che vi sono soggetti, sono la loro produzione o fabbricazione, *ex* art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995, mentre la loro immissione in consumo determina, ai sensi del successivo comma 2, l'esigibilità dell'imposta. Con particolare riferimento ai depositi fiscali, è stato quindi affermato che l'esigibilità resta sospesa per effetto dell'art. 1, commi 2, lett. e) e g), e 5 con la conseguenza che, ove un prodotto finito sia conservato in un deposito fiscale, la regressione ad una nuova fase lavorativa può escludere il carico fiscale solo se la rilavorazione è appositamente autorizzata ai sensi dall'art. 1, comma 3, del d.m. n. 383 del 1997. In applicazione del principio, la S.C. ha quindi confermato la sentenza che aveva ritenuto assoggettato ad accisa un quantitativo di kerosene detenuto in raffineria, in regime di deposito fiscale, ed inviato alla rilavorazione senza previa autorizzazione.

Sotto diverso ma connesso profilo, Sez. T, n. 23522/2020, Perrino, Rv. 659642-01, con riguardo allo svincolo irregolare dal regime sospensivo, ha specificato che la competenza territoriale dell'Agenzia delle dogane deve essere individuata non già in relazione al luogo in cui opera la Procura che ha esercitato l'azione penale, bensì a quello in cui l'obbligazione tributaria è divenuta esigibile *ex* art. 2 del d.lgs. n. 504 del

1995. Detta disposizione, ha inoltre chiarito la Corte, evidenzia che la struttura dell'accisa prevede la combinazione, cronologicamente sfalsata, di due momenti: quello d'insorgenza del fatto generatore dell'obbligazione tributaria, regolato dal comma 1 dell'art. 2), e quello dell'esigibilità, la quale è posticipata all'atto d'immissione in consumo del prodotto (art. 2, comma 2). Sicché, prosegue la decisione, "l'immissione in consumo, che comporta l'esigibilità dell'accisa, si deve ritenere avvenuta all'atto dell'estrazione irregolare dal deposito" … "che ne ha comportato lo svincolo".

Nella specie, la S.C. ha ritenuto che l'Agenzia territorialmente competente andasse individuata in relazione al luogo in cui si era verificata l'immissione in consumo del gasolio, siccome determinante l'esigibilità dell'accisa, la quale era avvenuta all'atto dell'estrazione irregolare dal deposito che ne aveva comportato lo svincolo.

Per Sez. T, n. 15712/2020, Succio, Rv. 658432-01, in tema di accise sull'energia elettrica, il presupposto impositivo è costituito, quanto alla nascita, dalla produzione dei beni colpiti e, quanto all'esigibilità, dalla loro immissione in consumo che, esprimendo l'attitudine economica dei fabbricanti a vendere i prodotti a terzi, si traduce in indice di capacità contributiva rendendo l'imposizione compatibile con l'art. 53 Cost.

In tema di accisa sui prodotti alcolici, **Sez. T, n. 14240/2023, D'Aquino, Rv. 667875-01,** ha poi specificato che il fatto generatore dell'imposizione è l'immissione in consumo, la cui prova costitutiva può essere fornita mediante il riscontro della data di emissione del documento di accompagnamento, ferma restando la facoltà del contribuente di dare prova di un diverso momento del fatto generatore di accisa, non costituendo l'emissione di tale documento presunzione assoluta di immissione in consumo.

Sempre in argomento, e in relazione alla individuazione del soggetto passivo, ossia di colui che ha realizzato uno dei fatti generatori dell'imposta, Sez. T, n. 10684/2020, Perrino, Rv. 657862-01, ha affermato che questi è tenuto al pagamento dei diritti di accisa all'atto della fatturazione al consumatore finale, o quando si accerti che non si sono verificate le condizioni di consumo per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di un'esenzione, o comunque all'atto dell'immissione in consumo. Al contempo sono state escluse le cessioni intermedie, che non abbiano realizzato la condizione di esigibilità, aventi rilevanza privatistica, nell'ambito di un fenomeno economico al quale è estranea l'amministrazione finanziaria. È stato inoltre specificato che è più ampio il novero dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, rispetto a quello dei soggetti passivi dell'imposta, che rispondono del debito d'imposta, pur non avendone realizzato i fatti generatori, qualora nei loro confronti se ne sia verificata la condizione di esigibilità.

L'immissione in consumo rileva, altresì, ai fini della competenza territoriale atteso che ai fini dell'accertamento dell'eventuale evasione, si radica nel luogo in cui hanno sede gli uffici doganali in cui il prodotto viene immesso in consumo (**Sez. T, n. 35515/2023, Nonno, Rv. 669869-01).**

In tema di esigibilità delle accise viene inoltre in considerazione il rapporto con la normativa comunitaria.

In tema Sez. T, n. 15135/2020, Corradini, Rv. 658398-01, ha avuto il pregio di chiarire che l'art. 21, comma 9, del d.lgs. n. 504 del 1995 (come modif. dall'art. 1 del d.lgs. n. 26 del 2007), nel sottoporre a tassazione, per finalità di politica ambientale, i prodotti energetici utilizzati per la produzione di energia elettrica, compreso il carbone, ha dato corretta attuazione all'art. 14 della dir. 2003/96/CE, che ha attribuito tale facoltà agli Stati membri, essendo sufficiente l'indicazione, in effetti contenuta nella norma interna, della perseguita finalità ambientale, in perfetta concordanza (anche lessicale) con quanto stabilito dalla direttiva cit., senza la necessità di alcuna specificazione dei motivi della scelta effettuata dal legislatore nazionale, né tantomeno della prova del raggiungimento della finalità ovvero dei benefici ambientali ottenuti.

In proposito si rileva, infatti, che la finalità di politica ambientale della tassazione del carbone, che qui interessa, è esplicitata dalla legge interna in perfetta sintonia e concordanza anche di espressione lessicale con quella usata dalla Direttiva che, esplicita detta finalità non solo nel testo ma anche nella documentazione di accompagnamento.

La finalità della norma interna di cui si tratta, prosegue la Corte, è peraltro esplicitata più diffusamente in vari atti parlamentari di accompagnamento al DDL relativo alla carbon tax (Atto Camera 5267) in cui si afferma che l'intento del legislatore è stato quello di tassare i consumi del carbone "tal quali" senza alcuna mediazione, per una precisa finalità ambientale perseguita attraverso un'accisa armonizzata per la cui istituzione è stata data facoltà agli stati membri dell'Unione Europea e che la istituzione dell'imposta con motivazione ambientale è in linea con il principio "chi inquina paga" che rimane pienamente valido per compensare il danno ambientale imposto alla collettività.

Infine, per quanto concerne l'inesigibilità dell'accisa, Sez. T, n. 00420/2020, Perrino, Rv. 656549-01, in caso di sottrazione dei contrassegni fiscali prima della loro apposizione sui prodotti (nella specie alcolici) soggetti a tassazione, ha escluso che possa configurarsi l'immissione in consumo, con conseguente inesigibilità dell'imposta, atteso che "gli alcolici per i quali i contrassegni sono stati acquistati possono ancora essere commercializzati e, quindi, il diritto di accisa può ancora sorgere".

La sentenza, nel dettaglio, ricostruisce la normativa comunitaria e la ratio della stessa evidenziando che l'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo, *ex* art. 6 della direttiva del Consiglio n. 92/12/CEE, applicabile all'epoca dei fatti, e che gli Stati membri hanno la possibilità di munire di contrassegni fiscali i prodotti destinati a essere immessi in consumo nel loro territorio. Viene quindi preso in considerazione l'art. 10, n. 1, della direttiva n. 95/59 il quale prevede che, nel corso delle tappe precedenti a quella dell'armonizzazione delle modalità di riscossione dell'accisa, quest'ultima sia in linea di massima riscossa mediante contrassegni fiscali. Sicché il rilascio di contrassegni fiscali a un operatore economico da parte di uno Stato membro costituisce, per quest'ultimo, una modalità di riscossione anticipata dell'accisa nello Stato (CGUE 13 dicembre 2007, causa C-374/06, BATIG).

Se, tuttavia, i contrassegni non sono ancora apposti sui prodotti soggetti ad accisa, e sono sottratti senza di essi, prosegue quindi la Corte, non è configurabile immissione in consumo.

Sul punto, Sez. T, n. 15975/2021, Manzon, Rv. 661428-01, ha statuito che ai fini della inesigibilità dell'imposta non è sufficiente provare la sola sottrazione dei contrassegni fiscali prima della loro apposizione sui prodotti soggetti a tassazione, dovendosi provare altresì, alla luce della decisione della Corte di Giustizia UE, 15 giugno 2006, in causa C-494/2004, l'avvenuta distruzione degli stessi ovvero la loro definitiva inutilizzabilità e quindi l'impossibilità del loro utilizzo.

Da ultimo Sez. T, n. 38126/2022. Triscari, Rv. 666598-01, ha chiarito che la circostanza che la cessione di energia elettrica sia compiuta nei confronti di un soggetto cui non si applichi il regime di sospensione dell'imposta, assume rilevanza ai fini della assoggettabilità del venditore all'obbligo di pagamento dell' accisa, in quanto l'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995 prevede che l' accisa sia esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato e considera immissione in consumo lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, sicché, qualora tale svincolo sia avvenuto, deve ritenersi verificata la condizione di esigibilità, con conseguente obbligo di pagamento dell'imposta da parte del soggetto venditore.

Sotto connesso, ma diverso profilo, la medesima sentenza (Rv. 666598-02) ha osservato che gli obblighi di verifica della regolarità della svincolo nei confronti del soggetto in favore del quale è avvenuta la cessione gravano sul produttore, o sul soggetto ad esso assimilato che si avvale del regime di sospensione dell'imposta, incombendo sul primo l'onere di verificare anche se quest'ultimo sia o meno titolare, a sua volta, dell'autorizzazione per l'assunzione della qualifica di soggetto assimilato,

con la conseguenza che, ove manchi l'autorizzazione, lo svincolo è irregolare e l'obbligo di pagamento dell'accisa permane in capo al cedente.

Per quanto concerne gli aspetti procedurali, Sez. 21829/2023, Caradonna, Rv. 668771-01 ha poi chiarito che in tema di circolazione di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, in mancanza della nota di ricevuta telematica, prevista dall'art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1995 (TUA), lo speditore, su cui grava l'onere, deve provare altrimenti la chiusura della procedura, ma avvalendosi degli elementi di prova alternativi, specificatamente descritti dai commi 11 e 12 dello stesso art. 6 TUA, che prevedono in ogni caso l'intervento dell'Amministrazione finanziaria, al fine di certificare la "conclusione della circolazione", in mancanza del quale si determina lo svincolo irregolare dei prodotti dal regime sospensivo.

4. Esenzioni.

Le esenzioni sottraggono dall'applicazione delle accise, in presenza di determinati requisiti, talune fattispecie individuate dal legislatore tra le quali vi è l'alcol etilico. Quest'ultimo non è sottoposto ad accisa in nove ipotesi individuate dall'art. 27, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995.

È opportuno ripercorrere la posizione ripercorrere talune rilevanti decisioni in materia.

Sez. T, n. 22947/2018, Catallozzi, Rv. 650509-01, ha individuato i presupposti in presenza dei quali può essere riconosciuta l'esenzione per l'alcol etilico prevista dall'art. 27, comma 3, cit. (nella formulazione applicabile ratione temporis): in particolare, è stato affermato che detta esenzione presuppone non solo l'iniziativa del contribuente (almeno 60 giorni prima dell'inizio delle attività) ma anche la verifica da parte dell'Ufficio finanziario circa la conformità del processo di trasformazione del prodotto ai requisiti tecnici di cui all'art. 7 del d.m. n. 524 del 1996 nel rispetto sia delle ragioni del Fisco che di quelle di tutela della salute nonché della sicurezza delle lavorazioni, con la conseguenza che il provvedimento con cui l'Amministrazione accerta, all'esito di una ponderata istruttoria sulla ricorrenza di dette condizioni, il diritto all'esenzione ha natura costitutiva e, pertanto, è privo di efficacia retroattiva.

Sez. T, n. 08621/2012, Greco, Rv. 622730-01, ha ulteriormente precisato, relativamente alla fattispecie di cui all'art. 27, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1995, che l'esenzione delle sostanze alcoliche dalle accise, è accordata solo quando siano state denaturate (ossia mescolate con le sostanze indicate e nelle proporzioni stabilite dall'art. 1 del d.m. n. 524 del 1996). Ne consegue che qualora la denaturazione non sia stata eseguita

l'alcool resta soggetto al pagamento dell'accisa, a nulla rilevando che non sia o non possa essere in concreto destinato al consumo umano.

Relativamente alla diversa fattispecie di cui all'art. 27, comma 3, lett. b), d.lgs. cit., Sez. T, n. 00255/2012, Rv. 621170-01, ha chiarito che è esente da accisa solo l'alcol destinato alla produzione dei prodotti di profumeria, mentre quello, pur denaturato, utilizzato nelle fasi preparatorie ed accessorie della medesima (nella specie, per igienizzazione e sanitizzazione degli impianti), è esente solo se il suo utilizzo sia autorizzato, ai sensi del comma 3 dell'art. 2 del d.m. n. 524 del 1996 n. 524, dall'UTIF.

Sez. T, n. 04511/2012, D'Alonzo, Rv. 621723-01, quanto al regime di esenzione stabilito dall'art. 1 della l. 3 agosto 1949, n. 623, per l'immissione in consumo di alcool nel territorio della Regione della Valle d'Aosta, ne ha escluso l'applicazione al prodotto ottenuto da un'industria locale attraverso la mera diluizione dell'alcool etilico con una modesta percentuale di acqua e poi commercializzato. Ciò in quanto l'art. 15, § 6, del reg. reg. 29 gennaio 1973, laddove prevede l'esenzione in riferimento al contingente assegnato alle industrie locali per la trasformazione in liquori, da un lato, per il suo tenore letterale, non attiene alla mera immissione al consumo da parte di queste, e, dall'altro, non può riferirsi alla descritta attività di diluizione, dovendo essere coordinato con la disciplina comunitaria di diretta ed immediata applicazione, che, in forza del reg. CEE n. 1576 del 1989 (vigente ratione temporis), esclude l'idoneità del prodotto in questione al commercio per il consumo umano senza ulteriori aggiunte e manipolazioni.

Sempre in tema di esenzione, ma relativamente alle accise sul consumo di energia elettrica ed addizionale provinciale, Sez. T, 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.

Sez. T, n. 25042/2023, Iofrida Rv. **668776 – 01**, che in tema di addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, di cui all'art. 6,

comma 1, lett. c), del d.l. n. 511 del 1988, soppressa dall'art. 4, del d.l. n. 16 del 2012, ha statuito che il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della dichiarazione annuale permette al credito di imposta di emergere e di andare a costituire, nelle dichiarazioni di consumo per gli anni successivi, la componente di un nuovo saldo creditorio emergente (cd. credito revolving), con conseguente differimento della decorrenza del termine biennale di decadenza *ex* art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995 (T.U.A.), per il rimborso del credito, dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione annuale di consumo.

Quanto alla disciplina delle esenzioni contenuta nell'art. 52, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, Sez. T, n. 31618/2018, Iofrida, Rv. 652107-01 (ribadita da Sez. T, n. 20819/2020, Nonno, Rv. 658996-01 e da Sez. T, n. 14983/2020, Chiesi, Rv. 658198-01) ha individuato i presupposti di applicabilità della lett. f) della cit. disposizione che, nella versione ratione temporis vigente, esentava dall'accisa l'energia elettrica «utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 Kwh, per i mesi nei quali tale consumo si è verificato. Ai fini della fruizione dell'agevolazione gli autoproduttori dovranno trasmettere, al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, entro il giorno 20 di ogni mese, i dati relativi al consumo del mese precedente». Nella decisione cit., la S.C. ha affermato che l'omessa comunicazione mensile dei consumi all'Amministrazione finanziaria, entro il termine previsto, non comporta la decadenza dall'agevolazione, in quanto detta decadenza non è prevista da alcuna disposizione e la comunicazione costituisce un adempimento formale i cui dati sono comunque riportati nelle comunicazioni annuali, le quali soltanto assumono effettivo rilievo ai fini della liquidazione e dell'accertamento dell'accisa.

Sez. T, n. 18863/2020, Triscari, Rv. 658870-01, ha inoltre specificato che qualora la società consortile costituita per l'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili ceda, a titolo oneroso, parte di essa alle proprie consorziate, non può godere dell'esenzione prevista dall'art. 52, comma 3, lett. b) d.lgs. n. 504 del 1992, per la quale occorre che l'autoproduttore coincida con colui che consuma l'energia prodotta, essendo all'uopo irrilevante il richiamo all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79 del 2009, in quanto, regolando il mercato interno dell'energia elettrica ed i comportamenti dei principali operatori, è estraneo alla materia fiscale.

Sempre in argomento rileva **Sez. T n. 25143/2023, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 669073-01**. L'esenzione per l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, prevista dall'art. 52, comma 3, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1992, presupponendo che l'autoproduttore coincida con colui che consuma l'energia, spetta alle società cooperative non solo per l'energia autoprodotta direttamente consumata, ma anche per

quella ceduta ai soci, solo a decorrere dall'anno di imposta 2016, poiché, per i periodi precedenti, l'art. 1, comma 911, della l. n. 208 del 2015, che ha esteso il beneficio anche ai soci, non trova applicazione, non avendo natura interpretativa ed in assenza di una espressa previsione di applicabilità retroattiva.

Per Sez. T, n. 23226/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 659341-01, in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, l'art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 171 del 2005, limitandosi a prevedere che "l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali: a) quando è oggetto di contratti di locazione e di noleggio", va disapplicato perché in contrasto con l'art. 14, n. 1, lett. c), della direttiva n. 2003/96/CE, dovendosi accertare, con onere della prova in capo al soggetto che invoca l'esenzione, che la navigazione da parte dell'utilizzatore implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso.

Per **Sez. T, 25026/2023, D'Aquino, Rv. 66883-01**, *le* compagnie aeree dell'Unione Europea, munite di licenza aerea, sono legittimate a presentare la domanda di rimborso del tributo corrisposto dal fornitore, ove dimostrino l'utilizzo del carburante sugli aeromobili, attraverso i quali svolgono l'attività caratteristica di vettore aereo a titolo oneroso, poiché l'esenzione dall'accisa è riconosciuta solo all'utilizzatore finale e non a tutti gli operatori della catena distributiva, al fine di evitare plurime domande di rimborso della stessa imposta, sebbene versata una sola volta. (Nella specie, la S.C. ha confermato la decisione impugnata, che aveva ritenuto non legittimata al rimborso la società contribuente, poiché non svolgeva attività di navigazione aerea, avendo unicamente fornito il carburante ad una compagnia che, a sua volta, aveva noleggiato aerei presso altro vettore, unico dotato di licenza aerea).

Sez. T, n. 06949/2022, Perrino, Rv. 664095-01, ha ulteriormente chiarito che in materia di accise, il furto del prodotto (nella specie, prodotti alcolici) a opera di terzi presso il depositario della merce in sospensione di imposta, non costituisce causa di inesigibilità della prestazione tributaria, fondandosi il relativo pagamento sulla natura oggettiva della responsabilità del depositario, il quale può chiederne l'esonero solo nella diversa ipotesi - la cui prova deve essere fornita dall'obbligato - di dispersione o distruzione del prodotto.

Sez. T, n. 31987/2023, Caradonna, Rv. 669716-01, ha infine affermato che in tema di accise, l'esenzione per le provviste di bordo imbarcate o trasbordate su navi da diporto con scopi commerciali non presuppone l'effettiva partenza dell'unità dai porti dello Stato, poiché l'unica condizione richiesta dall'art. 254, comma 2, del d.P.R. n. 43 del 1973 per le imbarcazioni commerciali è l'esistenza di una situazione oggettivamente accertabile di nave in partenza, la cui inottemperanza fa

sorgere l'obbligazione doganale a carico di chi abbia provveduto al rifornimento.

5. Agevolazioni.

All'atto della riscossione delle imposte indirette è possibile usufruire di agevolazioni fiscali previste dal legislatore che investono la fonte o l'aliquota dell'imposta.

Sez. T, n. 24396/2020, Rv. 659493-03, ha affrontato la diversa questione relativa all'entità dell'abbuono dell'accisa nel caso in cui i prodotti alcolici siano contenuti in recipienti di legno. In tal caso, è stato chiarito che l'abbuono per cali tecnici e naturali in misura forfettaria, come previsto dal combinato disposto degli artt. 4, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995 e 1 e 4 del d.m. n. 55 del 2000 e relativa tabella "A" (nel testo vigente ratione temporis), non è subordinato alla circostanza che detti recipienti siano contenuti in magazzini suggellati dal competente Ufficio tecnico di finanza. Ne consegue che detto abbuono, concorrendo gli ulteriori presupposti di legge, deve essere riconosciuto nella misura del 4% in volumi anidri, con l'ulteriore maggiorazione dell'1% in volumi anidri qualora i recipienti abbiano una portata inferiore ai quattro ettolitri.

In tema di agevolazioni d'accise sul gasolio per autotrazione, per Sez. T, n. 05812/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657378-01, le carenze, gli errori o le falsità contenute nella dichiarazione trimestrale di consumo accertate dall'Amministrazione doganale dopo la formazione del silenzio-assenso e la fruizione del credito determinano la perdita dei benefici, con l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, limitatamente agli importi irregolarmente dichiarati o documentati e non rispetto all'intera agevolazione, salvo che l'attestazione mendace o erronea investa un elemento costitutivo dell'istanza.

Sez. T, n. 16009/2023, La Rocca, Rv. 668235-01, ha chiarito che in tema di accise sul gasolio per autotrazione, le agevolazioni previste per i veicoli di una determinata categoria "euro" si riferiscono alla categoria attribuita al veicolo in sede di omologazione, rappresentativa della complessiva condizione del mezzo sotto il profilo ambientale, non rilevando che, successivamente all'immatricolazione, siano stati installati sistemi di riduzione delle emissioni di particolato

Sez. T, n. 03576/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 656971-01, ha avuto il pregio di chiarire, con riferimento alle agevolazioni sulle accise applicate al carburante destinato a mezzi di pubblico trasporto, che il termine biennale - previsto a pena di decadenza - per la presentazione dell'istanza di restituzione del credito (cd. rimborso) decorre, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, dal momento in cui sorge il diritto all'agevolazione, da individuarsi non in quello in cui è stato effettuato il

pagamento o l'utilizzo ma in quello in cui è stata effettuata la fornitura al destinatario, perché è questo momento che segna il passaggio del prodotto petrolifero da una destinazione aspecifica ad una finalizzata, in concreto, al rifornimento dei mezzi pubblici.

Sez. T, n. 24598/2023 Triscari, ,Rv. 668832-01, sempre in tema di accise sul gasolio per autotrazione, ha affermato che l'art. 24-*ter* del d.lgs. n. 504 del 1995, nell'applicare un'aliquota ridotta al gasolio commerciale utilizzato per i soli servizi di trasporto regolare di passeggeri e non per quelli di trasporto occasionale, è compatibile con il diritto dell'Unione, poiché la riduzione del numero dei beneficiari di tale agevolazione può incitare a limitare il consumo di carburante nell'ambito dell'attività di trasporto che non ne beneficia, contribuendo così agli obiettivi di politica ambientale incoraggiati dalla Direttiva 2003/96/CE.

Sez. T, n. 35904/2021, Succio, Rv. 663039-01, ha inoltre chiarito che l'aliquota ridotta sul gas naturale per usi industriali di cui all'art. 26, comma 3, d.lgs. n. 504 del 1995 è applicabile all'impiego di tale combustibile nel "settore della distribuzione commerciale", formula prevista dal d.lgs. n. 26 del 2007 (attuativo della direttiva 2003/96/Ce), il quale fa riferimento ad una nozione in senso economico e non tecnico-giuridico, da intendersi contrapposta ai cd. usi civili, donde l'irrilevanza, a questi fini, della distinzione tra usi diretti ed usi indiretti del gas, contrastante con la lettera e con la ratio della norma.

Sotto altro profilo **Sez. T, n. 34482/2023, Federici, Rv. 669845-01,** ha affermato che i*n tema di accise sul gasolio per uso commerciale, l'esclusione del regime agevolativo* per i veicoli di categoria euro 2 o inferiore non viola l'art. 7, parr. 2 e 3, della Direttiva n. 2003/96/CE, il quale, nell'attribuire agli Stati membri la facoltà di applicare un'aliquota di accisa ridotta, non li vincola ad estendere il beneficio indiscriminatamente a tutti i veicoli, compresi quelli che, senza un supporto quale il filtro antiparticolato, dovrebbero essere interdetti dalla circolazione in forza dei principi fissati in materia antinquinamento dalla stessa normativa europea.

Per quanto concerne le condizioni alle quali può essere concesso l'accredito d'imposta previsto dall'art. 1 d.P.R. n. 361 del 1999 in favore dei soggetti autorizzati alla distribuzione e vendita di GPL ad uso domestico, Sez. T, n. 18751/2020, Saija, Rv. 658857-01 ha affermato che essi sono tenuti alla tenuta dei registri di carico e scarico, di talché legittimati a tali fini sono i fornitori che intervengono per ultimi nella catena distributiva, obbligati a tenere detti registri; ciò in quanto essi distribuiscono il GPL agli utenti finali, reali beneficiari dell'agevolazione fiscale; adempimento che diviene irrilevante nel caso in cui tali utenti hanno effettivamente goduto dello sconto fiscale, non potendo il d.P.R.

cit. comprimere la portata della l, n. 448 del 1998, attributiva del suindicato beneficio.

Con specifico riferimento all'agevolazione di cui all'art. 8, comma 10, lett. e), della l. n. 448 del 1998 ed il beneficio di cui all'art. 1, comma 10, del d.l. n. 16 del 2005, conv. con modif. dalla l. n. 58 del 2005, Sez. T, n. 18752/2020, Saija, Rv. 658858-01, ha chiarito che esse spettano all'autotrasportatore titolare (o contitolare) del deposito o di distributori privati *ex* art. 3, comma 2, del d.P.R. n. 277 del 2000, da intendersi come colui che abbia il potere di esercire l'impianto, potendosi ricomprendere in tale espressione sia il dominus sia il mero detentore qualificato in forza di idoneo titolo contrattuale purché il rifornimento venga destinato esclusivamente agli automezzi che esercitano l'attività nelle aree in cui l'impianto è collocato.

Sez. T, n. 22452/2020, D'Aquino, Rv. 659338-01, ha specificato che l'aliquota ridotta dell'accisa sul gas naturale per usi industriali, di cui all'art. 26 del d.lgs. n. 504 del 1995, si applica all'impiego di tale combustibile nel settore della distribuzione commerciale, la quale non è limitata alla mera attività di gestione diretta, ma include anche le attività volte alla predisposizione di misure organizzative e alla fornitura di servizi funzionali alla commercializzazione del prodotto finito.

Rileva, altresì, in argomento Sez. T, n. 19401/2021, Triscari, Rv. 661725-01, la quale ha specificato che l'agevolazione di cui all'art. 26 del d.lgs. n. 504 del 1995 prevista per «l'attività connessa» a quella industriale richiede che la prima sia strettamente strumentale e necessaria alla realizzazione dell'attività produttiva inserendosi, in tal modo, come completamento necessario del ciclo produttivo, trattandosi di una dimensione più ristretta della mera «accessorietà» che, diversamente, ha una più ampia e vasta modalità di realizzazione ricomprendendo, in generale, qualunque attività che, in qualunque modo, possa essere a supporto dell'attività principale ma che, d'altro lato, non implica la necessarietà della sua esplicazione ai fini del completamento del ciclo produttivo.

Da ultimo, Sez. T, n. 14146/2021, Galati, Rv. 661521-01, in relazione al carburante per imprese agro-meccaniche svolgenti lavori per imprese agricole, ha affermato che per beneficiare delle relative agevolazioni non costituisce «requisito sostanziale», in mancanza di esplicita previsione, l'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle Imprese, dovendosi reputare sufficiente alla fruizione delle agevolazioni in parola la mera iscrizione nel Registro medesimo oltre alla registrazione all'Anagrafe delle aziende agricole.

6. Il rimborso delle accise.

A fronte di importo indebitamente riscosso, assume particolare importanza stabilire a chi spetti la legittimazione attiva in tema presentazione dell'istanza di rimborso.

Per Sez. T, n. 07344/2020, Rv. 657457-01, Grasso, relativamente al beneficio disciplinato dal d.P.R. n. 277 del 2000, il rimborso o la compensazione aventi titolo nella riduzione degli oneri gravanti sul gasolio per autotrazione, previsti dal d.P.R. n. 277 del 2000, compete all'esercente attività di autotrasporto merci che abbia effettivamente il possesso del mezzo e abbia impiegato il gasolio, e non anche al proprietario che lo abbia dato in locazione senza conducente o comunque a chi versi nelle condizioni di perdita della disponibilità del mezzo.

Nel dettaglio la Corte ha analizzato il contenuto dell'art. 1, comma 2, del d.P.R. n. 277 del 2000 nonché dell'art. 3, comma 6, del medesimo d.P.R. rinvenendo nelle precitate disposizioni il fondamento del principio di cui innanzi, avvalorato, altresì dalla circolare n. 4/D del 23.2.2016 dell'Agenzia delle Entrate.

Sempre con riferimento alla legittimazione a presentare l'istanza di rimborso merita di essere considerata **Sez. T, n. 24149/2023, Salemme, Rv.669074-01,** che, in tema di accise sull'energia elettrica ed in caso di pagamento indebito, ha affermato che la legittimazione spetta al fornitore, quale esclusivo titolare passivo del rapporto d'imposta, e non al consumatore finale, sul quale viene traslato il solo peso del tributo, salvo che quest'ultimo dimostri l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di esercitare l'azione di ripetizione nei confronti del primo, potendo in tal caso, in via di eccezione, chiedere il rimborso direttamente all'erario, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela. (Nella specie, la S.C., decidendo nel merito, ha dichiarato la carenza della eccezionale legittimazione del consumatore finale che, anziché dimostrare l'eccessiva difficoltà di agire nei confronti del fornitore, si era limitato a dedurre la non debenza del pagamento per contrarietà alla direttiva n. 2008/118/CE della norma interna in tema di accise).

La citata decisione si pone sul solco della precedente Sez. T, n. 31609/2022, Nonno, Rv. 666099-01 che, in relazione alle imposte addizionali sul consumo di energia elettrica, di cui all'art. 6, comma 3, del d.l. n. 511 del 1988, conv. con modif. dalla l. n. 20 del 1989 (applicabile "ratione temporis"), ha osservato che esse sono dovute, al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale, dal fornitore, il quale, pertanto, in caso di pagamento indebito, è l'unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria, mentre il consumatore finale, al quale il fornitore abbia addebitato le suddette imposte, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela, può:

a) esercitare nei confronti di quest'ultimo l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito; b) eccezionalmente chiedere direttamente il rimborso all'amministrazione finanziaria nel caso in cui dimostri l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di tale azione - da riferire alla situazione in cui si trova il fornitore e non al fatto che il pagamento indebito dell'imposta derivi dalla contrarietà alla direttiva n. 2008/118/CE della norma interna in tema di accise; c) eventualmente esercitare azione nei confronti dello Stato per ottenere il risarcimento del danno subito per mancato adeguamento del diritto nazionale al diritto dell'Unione Europea.

Deve al riguardo evidenziarsi che in argomento è recentemente intervenuta la Corte di Giustizia nella causa C-316/22 (CGUE, 11 aprile 2024 Gabel Industria Tessile, C-316/22), che ha imposto la rideterminazione del perimetro di esplicazione della legittimazione straordinaria del consumatore finale in tema di rimborso di addizionali provinciali di cui all'art. 6, comma 2, d.l. n. 511/1988, applicate in contrasto con la Direttiva 2008/118/CE.

Sicché Sez. T, n. 21154/2024, D'Aquino, Rv. 671657-01, ha statuito, richiamando all'uopo la citata sentenza della Corte di Giustizia, ha osservato che in tema di addebito dell'addizionale provinciale (di cui all'art. 6, comma 2, del d.l. n. 511 del 1988, conv. con modif. dalla l. n. 20 del 1989, applicabile ratione temporis), il consumatore finale - se ha corrisposto al fornitore di energia, a titolo di rivalsa, imposte in contrasto con il diritto dell'Unione Europea e rispetto alle quali l'azione di rimborso risulta eccessivamente difficoltosa - è legittimato, in via straordinaria e per il principio di effettività della tutela giurisdizionale, ad agire nei confronti dell'Erario con la stessa azione di indebito oggettivo esperibile nei confronti del fornitore, entro il termine di prescrizione ordinaria, attesa la sua natura civilistica, non trovando applicazione il termine di decadenza di cui all'art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995, assegnato al soggetto passivo del rapporto di imposta per il rimborso.

Ancora in argomento rileva **Sez. T, n. 25036/2023, D'Aquino, Rv. 668836-01,** la quale ha statuito che in tema di accise sui carburanti, le compagnie aeree dell'Unione Europea, munite di licenza aerea, sono legittimate a presentare la domanda di rimborso del tributo corrisposto dal fornitore, ove dimostrino l'utilizzo del carburante sugli aeromobili, attraverso i quali svolgono l'attività caratteristica di vettore aereo a titolo oneroso, poiché l'esenzione dall'accisa è riconosciuta solo all'utilizzatore finale e non a tutti gli operatori della catena distributiva, al fine di evitare plurime domande di rimborso della stessa imposta, sebbene versata una sola volta. (Nella specie, la S.C. ha confermato la decisione impugnata, che aveva ritenuto non legittimata al rimborso la società contribuente, poiché non svolgeva attività di navigazione aerea, avendo unicamente fornito il

carburante ad una compagnia che, a sua volta, aveva noleggiato aerei presso altro vettore, unico dotato di licenza aerea).

Sotto il diverso profilo procedurale, Sez. T, n. 07279/2020, Nonno, Rv. 657547-01, in relazione alla domanda di rimborso per accise su oli lubrificanti, ha chiarito che l'obbligo di comunicare la predetta domanda anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'esercizio di competenza, previsto, a pena di inammissibilità, dall'art. 29, comma 4, della l. n. 428 del 1990 e rilevabile d'ufficio dal giudice in qualunque stato e grado del giudizio, non opera indiscriminatamente, ma soltanto quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa.

Peraltro, il riconoscimento del beneficio previsto dall'art. 1 del d.P.R. n. 277 del 2000 presuppone la presentazione periodica della dichiarazione, prescritta dal successivo art. 3, la cui omissione rende illegittima la compensazione, ugualmente operata dal contribuente, di debiti, anche di altra pubblica amministrazione o non aventi natura fiscale, con un presunto credito d'imposta non dichiarato, comportando l'utilizzo di un beneficio mai maturato **(Sez. T, n. 26869/2023, Federici, Rv. 669078-01).**

È al riguardo opportuno rilevare che la dichiarazione *ex* art. 3 d.P.R. n. 277 del 2000 ha natura negoziale e non di mera dichiarazione di scienza, in quanto diretta a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio, in ragione dei requisiti e condizioni previsti *ex lege* ed è riconducibile alla disciplina delle dichiarazioni sostitutive di cui al d.P.R. n. 445 del 2000; ne consegue che, ove incompleta o non veritiera, essa impedisce il riconoscimento dell'agevolazione, non potendosi prescindere dall'adempimento degli oneri finalizzati alla dimostrazione della pretesa del contribuente e volti al conseguimento del beneficio (**Sez. T, n. 36175/2023, La Rocca Rv. 669879-01).**

Con peculiare riferimento poi al diritto al rimborso del tributo, versato per la fornitura di prodotti energetici in favore delle Forze Armate nazionali, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 504 del 1995, presuppone che la dichiarazione, che attesta la quantità e qualità dei prodotti ricevuti e la destinazione per gli usi esenti, provenga dal Comando militare, unico soggetto cui è attribuita tale funzione certificativa **(Sez. T, n.24502/2023, Triscari, Rv. 668831-01).**

Infine, in relazione all'erronea compensazione operata dal contribuente per l'estinzione di un debito tributario, al di fuori dei casi previsti dalla legge**, Sez. T, n. 24217/2023, Caradonna, Rv. 668771-01,** ha affermato che essa non impedisce il decorso del termine biennale di decadenza, di cui all'art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995, per la presentazione della domanda di rimborso del credito per l'imposta di

consumo indebitamente pagata. (Nella specie, la S.C., decidendo nel merito, ha dichiarato decaduto il contribuente che, operando una compensazione al di fuori dei casi previsti, non aveva tempestivamente presentato la domanda di rimborso dell'accisa sugli oli lubrificanti pagata in eccesso).

In materia poi di pagamento dell'accisa, la scadenza dei termini previsti per i versamenti e per il conguaglio è fissata, dall'art. 56, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995, disposizione che regola altresì la compensazione stabilendo, per le accise relative al gas naturale (art. 26, comma 13, del citato d.lgs.), che le somme eventualmente versate oltre il dovuto sono detratte dai successivi versamenti in acconto, senza che possa essere utilmente invocato dal contribuente un generale diritto potestativo alla compensazione, la cui erronea applicazione, con modalità difforme rispetto al meccanismo prescritto, non integra una violazione meramente formale **(Sez. T, n. 10418/2023, Gori, Rv. 667436 - 01**).

Sez. T, n. 4891/2023 Nonno, Rv. 666819-01, ha affermato che il rimborso delle accise sul gas naturale cui è applicabile "ab origine" il regime di esenzione (nella specie, in ragione dell'efficacia diretta della direttiva n. 2003/96/CE, che esenta dalle accise i prodotti energetici destinati alla produzione di energia elettrica) è soggetto al termine biennale di decadenza previsto dall'art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995, decorrente dalla data dei singoli versamenti mensili, indebitamente effettuati.

In materia assume, inoltre, particolare rilievo il rapporto esistente tra la normativa interna e quella unionale.

Viene al riguardo in considerazione Sez. T, n. 20818/2020, Nonno, Rv. 659047-01, con specifico riferimento alle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del d.l. n. 511 del 1988. Per la decisione di cui innanzi la disciplina prevista dall'art. 29 della l. n. 428 del 1990 - che distingue tra il pagamento effettuato in applicazione di norme nazionali in contrasto con il diritto unionale (comma 2) e il pagamento effettuato in ragione di una errata o inesatta applicazione delle regole interne (comma 3) - ha carattere omnicomprensivo e prende, pertanto, in considerazione tutte le possibili azioni di rimborso, applicandosi sia alle azioni di ripetizione delle imposte di consumo basate sulla violazione del diritto comunitario, sia a quelle basate sul solo diritto nazionale.

Per quanto concerne le accise sui prodotti energetici, ed in particolare la decadenza dal diritto al rimborso, Sez. T, n. 05808/2020, Fuochi Tinarelli, Rv. 657377-01, ha specificato che nel corso del rapporto: a) il credito maturato per eccedenza dei versamenti non incorre in alcuna decadenza ove regolarmente riportato nelle successive dichiarazioni; b) è preclusa, fino alla chiusura del rapporto medesimo, la possibilità di

ottenere il rimborso del credito stesso, sicché non può essere accolta la richiesta anticipata di rimborso; c) è consentito, senza che sia rilevabile o eccepibile alcuna decadenza, il trasferimento contabile del credito ad altra posizione gestita dal medesimo contribuente.

Ancora in merito alle condizioni per il riconoscimento del diritto al rimborso, in tema di accisa armonizzata, Sez. T, n. 02810/2020, Saija, Rv. 656962-01, ha chiarito che la prova indiziaria della traslazione dell'imposta, quale fattore impeditivo del diritto al rimborso, ai sensi dell'art. 29 della l. n. 428 del 1990 può essere fornita dall'Agenzia delle Dogane anche mediante produzione del bilancio d'esercizio dell'imprenditore percosso (o contribuente di diritto), a condizione che dallo stesso si evinca che dei relativi esborsi l'imprenditore stesso ha tenuto conto nella determinazione del prezzo finale praticato all'utente inciso (o contribuente di fatto).

Sotto il profilo procedurale, deve chiedersi cosa accada in caso di presentazione di un'istanza di rimborso dell'Agenzia delle Entrate anziché all'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Al quesito ha dato risposta Sez. T, n. 02615/2020, Antezza, Rv. 656960-01, affermando che in tal caso deve ritenersi effettuata presso un ufficio incompetente, in ragione dell'assenza di rapporto di immedesimazione organica con il Ministero dell'economia e delle finanze, trattandosi di distinti soggetti di diritto, in ragione della separazione tra la titolarità dell'obbligazione tributaria, tuttora riservata allo Stato, e l'esercizio dei poteri statuali in materia d'imposizione fiscale, trasferito alle Agenzie dal d.lgs. n. 300 del 1999.

Sez. T, n. 20818/2020, Nonno, Rv. 659047-02, ha quindi specificato che l'azione di ripetizione delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del d.l. n. 511 del 1988 prevede che, quando la spesa ha concorso alla formazione del reddito, l'istanza di rimborso sia comunicata, a pena di inammissibilità, all'Agenzia delle entrate, proprio in ragione dei riflessi sui redditi dichiarati dell'esercizio di competenza.

Da ultimo Sez. T, n. 07535/2021, Triscari, Rv. 660849-01, in fattispecie relativa a prodotti petroliferi forniti alle Forze Armate nazionali, ha affermato che il termine biennale per la presentazione dell'istanza di restituzione del credito per le agevolazioni decorre, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, dal momento in cui si è realizzato il presupposto costitutivo del beneficio, per effetto del quale sorge una nuova obbligazione tributaria diversa ed autonoma dall'originaria pretesa impositiva, sicché non rileva la data di pagamento dell'accise di cui al TUA, art. 14, comma 2, nel testo anteriore alla modifica operata con il d.l. n. 193 del 2016, art. 4 *ter*, conv. dalla l. n. 225 del 2016, che regola la diversa ipotesi del rimborso del versamento indebito.

Con particolare riferimento all'ipotesi di assolvimento dell'imposta in Italia, con esportazione di merce verso un Paese fuori dell'UE, **Sez. T, n. 20699/2023, Salemme, Rv. 668502-01**, ha osservato che il diritto al rimborso *ex* art. 14, comma 6, TUA sussiste anche nel caso in cui il richiedente, violando l'art. 4 d.m. n. 689 del 1996 e la circolare 11 dicembre 2006 dell'Agenzia delle entrate, non abbia riportato nella dichiarazione di esportazione il codice corrispondente alle operazioni con abbuono di imposte, purché alleghi elementi di prova in grado di fornire sia informazioni equivalenti a quelle che l'osservanza delle formalità avrebbe assicurato, sia la sussistenza dei requisiti per l'esercizio della pretesa; all'uopo, non è sufficiente la produzione di documentazione di origine privata, quali le fatture o le contabili bancarie attestanti il pagamento, ma sono invece necessarie prove certe ed incontrovertibili, come le attestazioni di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione circa la presentazione in dogana delle merci, o la vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura, o anche le bolle di accompagnamento, i documenti internazionali di trasporto e gli altri documenti previsti dall'amministrazione finanziaria, sempre che risulti la vidimazione dell'ufficio doganale di uscita della merce o quella delle autorità pubbliche dello Stato estero importatore.

7. La prescrizione.

In tema di recupero dell'accisa e prescrizione del relativo diritto all'imposta, Sez. T, n. 25611/2020, Antezza, Rv. 659647-01, ha chiarito che realizzatosi l'effetto interruttivo di cui all'art. 15 TUA, ratione temporis applicabile, la decorrenza del termine di prescrizione è ricollegata, dal citato articolo ed in forza della ratio ad esso sottesa, alla circostanza, oggettiva, del passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio penale, a prescindere dal relativo esito, indipendentemente quindi dal soggetto al quale sia stato imputato il reato e dalla partecipazione al giudizio penale di tutti i debitori coobbligati.

Sempre in argomento e con riferimento al recupero delle accise sui prodotti alcolici, Sez. T, n. 24396/2020, Saija, Rv. 659493-01 ha avuto il pregio di affermare che il termine quinquennale di prescrizione che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, comma 2, e 15, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995 (nel testo vigente ratione temporis), decorre dalla "immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato", va riferito alla data di presentazione del prospetto riepilogativo quindicinale da parte del contribuente-fabbricante, responsabile dell'attuazione del tributo, assumendo rilievo il momento in cui l'Ufficio è posto nelle condizioni di verificare l'adempimento degli obblighi di cui all'art. 3, comma 4, del cit.

d.lgs., nonché dell'art. 7, comma 2, lett. a), del d.m. n. 153 del 2001 (anch'esso, nel testo vigente ratione temporis).

Per Sez. T, n. 22707/2020, Antezza, Rv. 659339-01, infine, costituisce comportamento omissivo tale da far decorrere il termine di prescrizione del diritto al pagamento dell'imposta dal momento della scoperta del fatto illecito, ai sensi dell'art. 15, comma 1, d.lgs. n. 504 del 1995 (nel testo previgente al d.lgs. n. 40 del 2010), la condotta volta a celare la debenza del tributo - attraverso alterazioni documentali o contabili (ad esempio omesse o infedeli dichiarazioni, omesse fatturazioni) o altro - di non immediata né di facile percezione da parte dell'Amministrazione, tanto da essere "scoperta" solo a seguito di indagini o di autodenuncia del contribuente.

In applicazione del principio, la S.C. ha respinto il ricorso agenziale, ritenendo che la CTR avesse correttamente escluso l'applicazione dell'art. 15 cit., in assenza di alcun occultamento del debito d'imposta, avendo il contribuente semplicemente effettuato un'illegittima, perché tardiva, compensazione del proprio debito con un corrispondente credito.

8. Sanzioni.

Il ritardo nel pagamento delle accise, sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, integra - per costante giurisprudenza - una violazione sostanziale e non formale poiché incide sul versamento del tributo ed arreca pregiudizio all'incasso erariale (Sez. T, n. 04960/2017, Tricomi L., Rv. 643217-02).

La riduzione della sanzione per il ritardato pagamento non superiore a 15 giorni, prevista dalla disposizione cit. (come novellata dall'art. 23, comma 31, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv., con modif., in l. 15 luglio 2011, n. 111), opera per ogni ipotesi, a prescindere dalla sussistenza di una garanzia reale o personale per l'intero credito, trattandosi di requisito ormai espunto, con applicabilità immediata di detta normativa di favore atteso il disposto dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 (Sez. T, n. 08751/2013, Perrino, Rv. 626328-01).

Assume particolare rilievo il rapporto tra l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, che prevede il pagamento di una somma a titolo di sanzione amministrativa, e l'art. 3, n. 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, che prevede il pagamento di un'indennità di mora e gli interessi per il ritardato pagamento.

Al riguardo si è ripetutamente chiarito che il d.lgs. n. 471 del 1997 detta una disciplina destinata a valere, in generale, per tutti i tributi, integrata dalle disposizioni normative speciali di imposta (con riferimento alle accise, il d.lgs. n. 504 del 1995), sicché, nel caso di omesso pagamento

dell'imposta di consumo sul gas, trovano applicazione sia l'art. 13 del d.lgs. n. 471 cit., che l'art. 3, n. 4, del d.lgs. cit. (nel testo vigente ratione temporis), trattandosi di norme pienamente compatibili che non realizzano un cumulo di sanzioni in ragione della loro diversità funzionale, afflittiva (con riferimento alla sanzione amministrativa) e reintegrativa del patrimonio leso (con riguardo all'indennità di mora ed agli interessi).

Da detto indirizzo (Sez. T, n. 04960/2017, Tricomi L., Rv. 643217-02; Sez. T, n. 16165/2016, Meloni, Rv. 640651-01; Sez. T, n. 09176/2015, Caracciolo, Rv. 635560-01; Sez. 6-T, n. 08553/2011, Cappabianca, Rv. 617698-01; Sez. T, n. 14303/2009, Meloncelli, Rv. 609005-01), si discosta Sez. T, n. 30034/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 561609-01, che invece ha escluso, in caso di tardivo pagamento dell'imposta sul consumo del gas, la cumulabilità dell'indennità di mora di cui all'art. 3, comma 4, cit. con la sanzione del 30% prevista dall'art. 13 cit. In questa decisione la S.C., rinvenendo il presupposto dell'obbligazione del versamento «nella condotta del trasgressore responsabile del tardivo versamento dell'imposta intesa come fatto omissivo in sé considerato», individua la natura sanzionatoria dell'indennità di cui all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, poiché, pur essendo, alla pari degli interessi moratori, accessoria rispetto al debito di imposta, riveste «una funzione di vera e propria sanzione amministrativa per l'ipotesi di tardivo versamento dell'imposta di consumo del gas», donde la sua prevalente funzione che non è «quella di risarcire l'Erario, ma di stimolare la diligenza del contribuente, colpendone l'inerzia, quando questi non provveda a pagare il tributo entro il termine stabilito nel pubblico interesse». Sicché, in forza del principio di specialità nonché di quelli di uguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità, non possono essere applicate entrambe le sanzioni ma deve essere applicata esclusivamente quella di cui all'art. 3 cit. Ciò comporta che la sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 può invece essere irrogata contestualmente a quella di cui all'art. 59, comma 1, lett. c) del d.lgs. n. 504 del 1995.

La questione ha assunto particolare rilievo in considerazione del suindicato contrasto, poi composto nell'ambito della stessa sezione tributaria, da Sez. T, n. 19338/2022, Triscari, Rv. 664934-01, nel senso della conferma dell'orientamento tradizionale secondo cui in tema di accisa dovuta per la circolazione di prodotti alcoolici in regime di sospensione d'imposta, nel caso di ritardato pagamento è dovuto tanto il pagamento della sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, quanto dell'indennità di mora e degli interessi per il ritardato pagamento, di cui all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, atteso che tale ultima somma, avendo una distinta e autonoma natura risarcitoria, è cumulabile con la citata sanzione tributaria generale.

Il problema della cumulabilità delle sanzioni è stato posto inoltre, in tema di accise sull'energia elettrica, da Sez. T, n. 22342/2020, Leuzzi, Rv. 659622-01, la quale ha affermato che la sanzione di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 504 del 1995 - riguardante condotte di evasione totale o parziale dell'imposta, mediante dichiarazione infedele - e quella di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 - che colpisce l'omesso versamento in tutto o in parte, entro le prescritte scadenze, dell'imposta dichiarata come dovuta - non sono cumulabili in quanto volte a sanzionare due distinti comportamenti di tipo omissivo ed in quanto, accertata l'evasione (o la tentata evasione) dell'imposta, non può essere contestato l'omesso pagamento dell'imposta, postulando questo che la dichiarazione del contribuente sia stata veritiera o affetta da meri, involontari, errori materiali o di calcolo e che dunque l'evasione non vi sia stata.

In caso di pagamento tardivo del tributo Sez. T, n. 14848/2020, Catallozzi, Rv. 658197-01, ha specificato, in relazione a fattispecie nella quale l'accisa era stata pagata con ritardo di 32 giorni, inferiore ai giorni 90 previsti dalla disciplina sopravvenuta, che il pagamento tardivo da parte del contribuente comporta l'applicazione del trattamento sanzionatorio più favorevole anche per i giudizi in corso, per effetto delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158 del 2015 all'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, in ragione del principio di favor rei previsto dall'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997.

Sotto il diverso profilo soggettivo, Sez. T, n. 21390/2020, Antezza, Rv. 659472-01, con riguardo alle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie commesse da persona fisica in rapporto di dipendenza, organico o altro rispetto alla persona giuridica, ha chiarito che l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, conv., con modif., in l. n. 326 del 2003, limitando la riferibilità di dette sanzioni al rapporto fiscale proprio di società o enti riconosciuti, con esclusione di qualunque responsabilità della persona fisica (salva quella penale eventualmente configurabile), non si applica ai soggetti privi di personalità giuridica, dovendosi ritenere ragionevole il diverso trattamento stante la diversità delle due situazioni considerate, donde la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale della norma per ritenuta violazione dell'art. 3 Cost.

Nel dettaglio la Corte ha evidenziato che l'art. 7 di cui innanzi trovi applicazione solo con riferimento alle persone giuridiche e non anche in ordine alle società o agli enti privi di personalità giuridica, in ragione di una scelta discrezionale del legislatore di derogare al principio della punibilità diretta della persona fisica autrice della violazione solo in caso di sussistenza della personalità giuridica in capo all'ente o alla società, cui il rapporto fiscale si riferisce, e, quindi, in ragione di situazioni differenti che,

in quanto tali, sono ragionevolmente suscettibili di un trattamento differenziato.

In applicazione del principio, è stata quindi confermata la decisione che aveva ritenuto inoperante l'art. 7 cit. non solo perché inapplicabile agli enti privi di personalità, ma anche in forza dell'accertata artificiosa costituzione della società da parte delle persone fisiche, effettive beneficiarie dell'evasione dell'accisa.

In merito a quali effetti produca la mancata redazione di specifici atti, e se, in particolare, costituisca violazione formale o sostanziale, si è espressa Sez. T, n. 16624/2020, Saija, Rv. 658650-01, affermando, con riferimento alla circolazione di oli minerali e bevande alcoliche, che la mancata redazione del documento di accompagnamento semplificato (D.A.S.), secondo l'apposito modello ovvero mediante altro idoneo documento commerciale, implicante la presunzione di provenienza illecita, costituisce una violazione non meramente formale, siccome connessa ad adempimento strumentale con finalità di controllo, e concreta la fattispecie amministrativa "di pericolo" sanzionata dall'art. 49, comma 1 e 2, d.lgs. n. 504 del 1995 (ratione temporis vigente).

La S.C, ha anche risposto al quesito teso ad individuare chi siano i soggetti responsabili, in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo del prodotto energico soggetto ad accisa. Sez. T, n. 10689/2020, Mucci, Rv. 657876-01, ha, in particolare, affermato che il concessionario dell'impianto stradale di distribuzione di carburanti è responsabile in solido, in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo del prodotto energetico soggetto ad accisa, con il gestore dell'impianto, salvo prova contraria, da parte del concessionario, del diligente esercizio dei suoi poteri di ispezione e controllo sull'impianto previsti dalla legge.

In tema di accise sugli alcolici Sez. T, n. 21776/2020, Nonno, Rv. 659296-01, ha inoltre affermato, sempre con riferimento alla individuazione del soggetto responsabile, che il funzionario doganale infedele che abbia in qualunque modo concorso allo svincolo irregolare dei prodotti alcolici dal regime di sospensione d' accisa, così rendendo esigibile l'imposta, risponde del suo pagamento in solido con gli altri soggetti obbligati per legge.

La sentenza, nel dettaglio, muove dall'analisi delle disposizioni rilevanti in materia e, in particolare, dagli artt. 7 ed 8 della direttiva 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, dagli artt. 2 e 7 del Testo unico delle Accise, nella versione applicabile ratione temporis, ed evidenzia come a) il chiaro tenore letterale dell'art. 7, comma 1, lett. a), TUA, anche alla luce del testo della direttiva n. 2008/118/CE, escluda che la disposizione si riferisca esclusivamente al soggetto che ha prestato cauzione, ma a chiunque abbia partecipato allo svincolo irregolare; b) la salvezza

dell'azione penale evidenzia che la responsabilità tributaria per l'irregolarità dello svincolo si cumuli a quella penale, laddove lo svincolo irregolare costituisca anche reato.

Sempre in argomento Sez. T, n. 08353/2022, Fuochi Tinarelli, Rv. 664149-01, ha affermato che in tema di accisa dovuta per la circolazione di prodotti alcoolici in regime di sospensione d'imposta, il mancato perfezionamento della procedura di appuramento inerente al controllo, a opera del depositario autorizzato speditore di prodotti, della regolare circolazione e consegna a destinazione dei relativi beni, determina l'irregolarità dello svincolo e la conseguente responsabilità solidale del depositario e del contribuente, restando irrilevante la cd. prova "alternativa" in caso di mancato deposito del terzo esemplare del documento amministrativo di accompagnamento.

Sez. T, n. 17479/2022 Manzon, Rv. 664863-01, ha infine osservato, in tema di sanzioni per il ritardo nel versamento dell'accisa su birre e bevande alcoliche, che l'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997, è stato novellato dall'art. 23, comma 31, del d.l. n. 98 del 2011, conv. con modif. in l. n. 111 del 2011, così permettendo che la riduzione della sanzione per il ritardato versamento dell'accisa, in caso di ritardo non superiore ai quindici giorni, operi per ogni ipotesi, dunque anche prescindendo dalla sussistenza di garanzia reale o personale per l'intero credito, trattandosi di requisito espunto, con applicabilità immediata di detta normativa, incidendo essa favorevolmente sull'entità della sanzione ed essendo quest'ultima l'oggetto dell'impugnazione prospettata in giudizio dal contribuente ed atteso il disposto dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997.

Al fine di poter escludere la sanzionabilità della condotta del contribuente è necessario, ove venga invocata la sussistenza della forza maggiore, cosa si intenda con tale espressione.

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

Sez. T, n. 12314/2023, Saija, Rv. 668080-01, in tema di disciplina sanzionatoria delle accise sull'energia elettrica, ha chiarito che l'avvio dell'attività di grossista senza licenza d'esercizio, incidendo sulle modalità di accertamento del tributo, integra una violazione non meramente

formale, ma di natura sostanziale, il cui disvalore non viene eliso dal tardivo versamento dell'imposta, circostanza da valutarsi ai fini della determinazione del *quantum* della sanzione, la cui entità va ancorata al principio di proporzionalità, tenuto conto dell'effettivo pregiudizio subito dall'Amministrazione e della pericolosità della condotta in relazione all'efficacia dell'azione di controllo.

Sempre in argomento rileva **Sez. T, 12422/2023, Saija, Rv. 668090-01,** che ha affermato come l'avvio dell'attività di grossista di energia elettrica senza il rilascio di un titolo *lato sensu* autorizzatorio costituisce condotta illecita e sanzionabile, anche dopo le modifiche introdotte dal d.lgs. n. 26 del 2007, che non ha abrogato la fattispecie incriminatrice, ma si è limitato a modellarla diversamente, lasciando inalterati il disvalore della condotta e la risposta sanzionatoria dell'ordinamento.

9. Accertamento e questioni procedurali.

Sez. T, n. 07077/2020, Saija, Rv. 657387-01, ha specificato che la nullità per difetto di sottoscrizione del capo dell'Ufficio, ovvero di un funzionario da lui delegato, prevista per gli avvisi di accertamento in tema di imposte dirette e di IVA non si applica agli avvisi di pagamento emessi dall'Agenzia delle Dogane per violazioni sulle accise, per essere l'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 56 del d.P.R. n. 633 del 1972 norme di stretta interpretazione; né la contestazione sull'assenza della delega di firma può considerarsi equivalente all'eccezione di usurpazione dei poteri ad opera del soggetto firmatario dell'atto, qualora non sia allegato che tale soggetto non appartenga all'Ufficio emittente.

Sez. T, n. 21376/2020, Armone, Rv. 659469-01, nell'ambito della procedura di verifica della dichiarazione volta a ottenerne la riduzione *ex* art. 4 del d.P.R. n. 277 del 2000, ha chiarito che l'Amministrazione finanziaria può annullare il silenzio-assenso formatosi trascorsi 60 giorni dall'istanza, avendo tale termine natura ordinatoria e rientrando nel più generale potere di autotutela, il quale non è limitato ai vizi formali ma si estende ai vizi sostanziali attinenti ai prerequisiti per l'accesso al beneficio, spettando all'Ufficio il controllo della veridicità della dichiarazione del contribuente relativa al possesso dei medesimi.

Per Sez. T, n. 13483/2020, Antezza, Rv. 658112-01, in materia di accise su oli lubrificanti, *ex* artt. 3 d.m. n. 557 del 1996 e 62, comma 5, d.lgs. n. 504 del 1995, applicabili ratione temporis, fermo restando l'obbligo della loro contabilizzazione separata, la custodia degli oli lubrificanti ottenuti dalla rigenerazione di oli usati e di quelli di prima distillazione (a differente regime fiscale) può essere effettuata

promiscuamente, non sussistendo un obbligo di contabilità rapportata a ciascun serbatoio, e gli eventuali ammanchi devono essere ripartiti proporzionalmente ai quantitativi di tali oli introdotti.

Sez. T, n. 13809/2020, Nocella, Rv. 658352-01, in tema di accise su gas petrolio liquido (GPL), ha infine chiarito che il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della dichiarazione annuale - costituendo il frutto di una modalità di pagamento dell'imposta, in quanto detratto *ex lege* dai successivi versamenti di acconto - è reclamabile soltanto dal soggetto passivo del rapporto tributario, con la conseguenza che il termine biennale di decadenza *ex* art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995 (T.U.A.) per il rimborso dell'eventuale credito di imposta non è applicabile al soggetto terzo, nella specie il commerciante consumatore, che chiede l'accredito delle corrispondenti somme abbonate ai soggetti titolari di agevolazioni ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.P.R. n. 361 del 1999, stante la diversità ed alternatività tra il meccanismo per il rimborso delle accise pagate dallo stesso soggetto d'imposta, da un lato, e quello del tutto autonomo che disciplina l'accredito in esame, dall'altro.

Da ultimo rileva Sez. U, n. 16984/2022, Conti, Rv. 665031-01, la quale ha affermato che la controversia avente ad oggetto la richiesta di decreto ingiuntivo proposta dall'ente territoriale (nella specie, la Provincia di Messina), per ottenere dalla società fornitrice dell'energia elettrica l'adempimento dell'obbligo di versare l'addizionale provinciale all'accisa, rientra nella giurisdizione del giudice tributario, in considerazione della natura tributaria della prestazione, come desumibile dall'espressa disposizione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, e dallo specifico quadro normativo di riferimento relativo all'accisa sull'energia elettrica di cui al d.lgs. n. 54 del 1995; né, in senso contrario, si è inoltre osservato, assume rilievo che la pretesa sia fatta valere con il procedimento monitorio, atteso che la scelta del mezzo processuale è del tutto neutra ai fini della giurisdizione, rilevando unicamente la natura della prestazione oggetto del contendere. Sotto il profilo processuale rileva **Sez. T, n. 20042/2023, Gori, Rv. 668281-01**, che ha chiarito come l'avviso di pagamento è atto accertativo-impositivo del tributo idoneo alla revoca del silenzio assenso maturato, per effetto del decorso di 60 giorni, di cui all'art. 14 del d.lgs. n. 504 del 1995, dalla ricezione da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'istanza di rimborso presentata dal contribuente, il quale non può utilmente invocare un affidamento tutelabile in ragione del mero decorso del termine, in quanto esso non esaurisce, né impedisce, l'esercizio del potere di controllo ed impositivo della Amministrazione finanziaria, essendo egli stesso l'autore dell'istanza e, dunque, a conoscenza dell'assenza del presupposto qualificante per fruire dell'aliquota ridotta

dell'accisa (nella specie per non aver indicato il numero di targa degli automezzi riforniti).

Sotto diverso profilo ed in materia di pagamento dell'accisa, è stato infine chiarito che la scadenza dei termini previsti per i versamenti e per il conguaglio è fissata, dall'art. 56, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995, disposizione che regola altresì la compensazione stabilendo, per le accise relative al gas naturale (art. 26, comma 13, del citato d.lgs.), che le somme eventualmente versate oltre il dovuto sono detratte dai successivi versamenti in acconto, senza che possa essere utilmente invocato dal contribuente un generale diritto potestativo alla compensazione, la cui erronea applicazione, con modalità difforme rispetto al meccanismo prescritto, non integra una violazione meramente formale (**Sez. T, n. 10418/2023, Gori, Rv. 667436-01).**

PARTE QUARTA

LE IMPOSTE LOCALI

CAPITOLO I

L'ICI E L'IMU

(di Stefania Billi)

SOMMARIO: 1. Inquadramento normativo e sistematico. - 2. Elementi costitutivi: presupposto del tributo, l'oggetto, la base imponibile. - 2.1. I soggetti. - 2.2. Casistica. - 3. Le rendite catastali e la procedura DOCFA. - 4. L'obbligo della dichiarazione e la decadenza dal potere impositivo. - 5. I vincoli di inedificabilità. - 6. Le aree pertinenziali. - 7. Le agevolazioni e le riduzioni. - 8. Le esenzioni. Fabbricati rurali; unità collabente; abitazione principale; l'esenzione *ex* art. 7, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione *ex* art. 7, lett. b) e d) del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione *ex* art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 - 9. ICI ed aree demaniali, zone portuali e parchi eolici. - 10. Avviso di liquidazione ed accertamento. - 11. ICI e giudicato. - 12. ICI e rimborsi. - 13. Le sanzioni. - 14. L'IMU come modificata dalla l. n. 160 del 2019.

1. Inquadramento normativo e sistematico.

L'ICI è stata introdotta dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 ed è entrata in vigore a decorrere dal 1° gennaio 1993. Essa si inserisce nell'ambito della cd fiscalità locale, intendendosi con tale espressione il processo di riorganizzazione delle imposte locali a seguito del progressivo potenziamento dell'autonomia tributaria delle regioni, delle province e dei comuni che trova oggi la sua fonte primaria negli artt. 117 e 119 Cost., come modificati dalla l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3, di riforma del Titolo V della Costituzione.

Il perimetro costituzionale degli articoli sopra richiamati è stato ben tracciato dal Giudice delle Leggi, secondo cui, in virtù dell'espressa riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., è da ritenere preclusa alle regioni, se non nei limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale, la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali. Spetta, dunque, al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti.

Solo con la l. 5 maggio 2009, n. 42, poi, è stata affidata la «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale in attuazione dell'art. 119 della Costituzione».

Il percorso per la ridefinizione delle competenze tra lo Stato e gli enti locali, comunemente denominato "federalismo fiscale", volto a delineare i limiti dell'autonomia finanziaria degli enti locali è stato abbastanza articolato, sia per il rapido succedersi di provvedimenti legislativi, sia per i molteplici interventi della Corte cost.

Nel giro di pochi anni, infatti, l'ICI è stata sostituita dall'Imu. Quest'ultima ha visto una prima disciplina, definita sperimentale, in quanto fatta entrare in vigore due anni prima della data originariamente fissata al 2015, che ha presentato tratti di maggiore affinità con la legge istitutiva dell'ICI (d.lgs. n. 504 del 1992 citato). Leggendo complessivamente *a posteriori* il succedersi normativo, si potrebbe ritenere questa fase sperimentale come una sorta di regime transitorio, per il passaggio alla seconda disciplina dell'Imu, rimasta in vigore con successive modificazioni, fino al 2019 con la l. 27 dicembre, n. 160. Tale ultima legge ha effettuato una riorganizzazione della disciplina dell'IMU procedendo ad una nuova enunciazione degli elementi costitutivi dell'imposta e all'abrogazione delle altre normative incompatibili.

2. Elementi costitutivi: presupposto del tributo, l'oggetto, la base imponibile.

L'imposta viene generalmente definita, dunque, come *territoriale*, in considerazione della natura dell'ente impositore, *diretta*, in quanto colpisce un'immediata manifestazione della capacità contributiva, e *reale*, perché considera come base imponibile il valore in sé del bene immobile. Essa, configurandosi alla stregua di una obbligazione periodica o di durata, soggiace alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, n. 4, c.c. (Sez. 6-T, n. 13683/2020, Luciotti, Rv 658625-01).

Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992 il presupposto dell'ICI è «il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa».

L*'oggetto* dell'imposta è costituito da: fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli siti nel territorio dello Stato, «a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa», intendendosi per fabbricato «l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano» (art. 2, lett. a) e per terreno agricolo «il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c.» (art. 2, lett. c).

Il possesso di un'«unità immobiliare» da considerare come «fabbricato» (perché iscritta o da iscrivere nel catasto), ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992 fa sorgere in capo al soggetto passivo (art. 3) l'obbligo di corrispondere l'ICI afferente.

La *base imponibile* dell'imposta è costituita dal valore degli immobili di cui al comma 2 dell'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1992.

Ai fini della determinazione della base imponibile, occorre considerare l'imprescindibile relazione tra iscrizione (o necessaria iscrivibilità) in catasto dell'unità immobiliare e la rendita vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione. I dati del singolo fabbricato, quali risultanti in catasto, infatti, costituiscono un fatto oggettivo, ai fini dell'assoggettamento all'imposta e della determinazione del *quantum* dovuto, non contestabile, neppure in via incidentale, da nessuna delle parti (comune e contribuente) del rapporto obbligatorio concernente l'imposta. È fatta salva, comunque, la facoltà del contribuente di chiedere la modifica (eventualmente in via di autotutela), ovvero di impugnare (in sede giurisdizionale) l'atto di accatastamento e/o di attribuzione della rendita, con naturale ripercussione (ed effetto vincolante per le parti del rapporto ICI) sul provvedimento definitivo (Sez. T, n. 14114/2017, Scarcella, Rv. 644420-01).

Per l'assoggettamento all'imposta è sufficiente l'iscrizione al catasto edilizio, dovendosi escludere qualsiasi rilevanza, ai predetti fini, dell'effettiva abitabilità dell'immobile (Sez. T, n. 11646/2019, Cavallari, Rv. 653723-01, Sez. T, n. 03436/2019, Penta, Rv. 652524, Rv. 652524-01). Secondo un altro indirizzo, per l'assoggettamento ad ICI è invece sufficiente che il fabbricato sia ultimato ed utilizzabile, senza che sia necessaria la sua iscrizione al catasto, rilevando le condizioni per la sua iscrivibilità ai sensi dell'art. 2 comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992, ovvero il momento a partire dal quale può essere considerato fabbricato in ragione dell'ultimazione dei lavori relativi alla sua costruzione (Sez. T, n. 07968/2019, Fasano, Rv. 643056-01).

Ai fini della determinazione dell'imponibile, come sopra accennato, il valore di riferimento per i fabbricati iscritti in catasto è costituito «da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52 u.c.» (art. 5, comma 2 del d.lgs. n. 504 del 1992).

Diversamente, «per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, un moltiplicatore pari a settantacinque» (art. 5, comma 7).

La disciplina dettata dall'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, si applica anche quando il contribuente, per la determinazione della rendita catastale, si avvale della procedura DOCFA (per approfondimenti su tale procedura vedi paragrafo 3), poiché il termine di efficacia delle rendite, stabilito dall'art. 5, comma 2, cit., è ispirato a ragioni di uniformità delle

dichiarazioni e degli accertamenti e costituisce espressione del principio di uguaglianza (Sez. 6-T, n. 21760/2018, Napolitano L., Rv. 650111-01). In tale ipotesi, infatti, il contribuente realizza 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. T, 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. T, n. 13567/2017, Zoso, Rv. 644355-01).

La base imponibile, pertanto, va individuata in relazione al valore commerciale complessivo dell'area fabbricabile che, dovendo tenere conto dei differenti livelli di edificabilità delle parti che compongono l'area medesima, può essere espresso ricorrendo ad indici medi di edificabilità riferiti all'intera area, in considerazione del rapporto tra spazi riservati a costruzioni e spazi riservati ad infrastrutture di interesse generale (Sez. T, n. 08545/2019, Mondini, Rv. 653349-01).

Fermo il presupposto della tassatività dei parametri indicati dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. cit., in mancanza di un valore riferito al bene oggetto di stima, nell'ipotesi in cui sia indicato il prezzo di acquisto del bene, il giudice del merito può avvalersi, per valutarne la congruità, ai fini della determinazione del valore venale degli immobili, ai criteri OVI, che, pur non costituendo fonti di prova, sono uno strumento di ausilio ed indirizzo per le valutazioni estimative, quali nozioni di fatto di comune esperienza (Sez. T, n. 11445/2018, Fasano, Rv. 648202-01).

Posto che la base imponibile dell'ICI deve essere determinata, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, in ragione del valore dell'immobile, è stato affermato che, ai fini della sua determinazione non assume rilievo che lo stesso sia stato costruito con contributi comunali (Sez. T, n. 10006/2019, Cirese, Rv. 653365-02).

È stato, poi, precisato che, se il fabbricato è divenuto inagibile, l'imponibile, fino al nuovo classamento, non può essere determinato sulla base del valore venale dell'area edificabile, atteso che, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992 il valore da assumere resta quello risultante dalla rendita catastale rivalutata secondo i moltiplicatori previsti dall'art. 52, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 (Sez. T, n. 03282/2019, Russo, Rv. 652380-01).

Da quanto finora esposto è possibile concludere che un ulteriore presupposto necessario ai fini della determinazione della base imponibile è l'accertamento circa la *natura edificabile* o meno del terreno.

Su tale ultimo aspetto la giurisprudenza di legittimità ha effettuato negli anni un grande lavoro di approfondimento. È stato, così, precisato che tale accertamento deve effettuarsi in concreto e sulla base degli strumenti urbanistici vigenti, con la conseguenza che il giudice tributario, in sede di commisurazione del valore venale, è tenuto a valutare principalmente l'inclusione dell'area nel piano regolatore generale e negli strumenti urbanistici adottati.

A seguito dell'entrata in vigore dell'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv., con modif., in l. 2 dicembre 2005, n. 248, e dell'art. 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., in l. 4 agosto 2006, n. 248, che hanno fornito l'interpretazione autentica dell'art. 2, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1992, l'edificabilità di un'area, per l'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso dal parte della 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. T, n. 04952/2018, De Masi, Rv. 647463-01).

L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo *ius aedificandi* o di modifiche del piano regolatore che si traducono in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo di imposta, conformemente alla natura periodica del tributo in questione (Sez. T, n. 06702/2020, Criscuolo, Rv 657450-01).

Si è dedotto che, sulla base di quanto fin qui esposto, dovendo la vocazione urbanistica di un immobile essere desunta dalla qualificazione

ad esso attribuita dagli strumenti urbanistici, il venir meno della concreta possibilità di utilizzare il volume edificatorio non influisce sulla destinazione del bene attribuita dallo strumento urbanistico generale e, quindi, non fa diventare l'immobile stesso di natura agricola, ma incide solo sulla determinazione della base imponibile (Sez. 6-T, n. 27426/2018, Solaini, Rv. 651113-01).

Sotto il diverso profilo della rideterminazione dell'imposta si ricorda che il Comune può, ai sensi dell'art. 52 e 59 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, adottare una delibera per determinare il valore delle aree fabbricabili, con la quale definisce periodicamente per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili. Tale delibera se, da un lato, delimita il potere di accertamento dell'ente territoriale, qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello così predeterminato, dall'altro, non impedisce allo stesso, di rideterminare l'imposta dovuta, ove venga a conoscenza o in possesso di atti pubblici o privati dai quali risultano elementi sufficientemente specifici in grado di contraddire quelli, di segno diverso, ricavati in via presuntiva dai valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche (Sez. T, n. 04605/2018, De Masi, Rv. 647274-01, sostanzialmente nello stesso senso Sez. T, n. 11643/2019, Cavallari, Rv. 653722-01).

I regolamenti sono approvati con deliberazione del Comune e della Provincia non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione e non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo. I regolamenti sulle entrate tributarie sono comunicati, unitamente alla relativa delibera comunale o provinciale al Ministero delle finanze, entro trenta giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso nella Gazzetta Ufficiale (art. 52, comma 2, del d.lgs. citato).

Le delibere in esame, pertanto, sono state qualificate come fonti di presunzione analoghe al cd. redditometro, con la conseguenza che ammettono la prova contraria, tanto che, se il giudice ritiene dimostrato che ad un'area edificabile non può essere attribuito il valore individuato dal Comune, può disattenderlo e procedere ad un'autonoma stima utilizzando i parametri di legge (Sez. T, n. 17248/2019, Crolla, Rv. 654691-01).

Nella stessa direzione è stato affermato che è legittimo l'avviso di accertamento emanato sulla base di un regolamento comunale che, in forza degli artt. 52 e 59 del d.lgs. n. 446 del 1997 e 48 del d.lgs. n. 267 del 2000, abbia indicato periodicamente i valori delle aree edificabili per zone omogenee con riferimento al valore venale in comune commercio. Esso integra una fonte di presunzioni idonea a costituire, anche con portata retroattiva, un indice di valutazione per l'Amministrazione ed il giudice,

con funzione analoga agli studi di settore (Sez. 6-T, n. 15312/2018, Napolitano L., Rv. 649233-01).

Sotto il diverso aspetto degli organi abilitati ad adottare le delibere, è stato affermato che, sebbene la competenza a deliberare spetti al Consiglio comunale, il relativo potere può essere esercitato anche dalla Giunta, alla quale il d.lgs. n. 267 del 2000 ha assegnato la competenza in materia di ICI, atteso che i regolamenti adottati nell'esercizio di tale potere non hanno natura impositiva, trattandosi di mere fonti di presunzioni dedotte dai dati di comune esperienza, idonei a consentire supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice, utilizzabili quali indici di valutazione (Sez. T, n. 27572/2018, d'Oriano, Rv. 650958 -01).

2.1. I soggetti.

Il *soggetto attivo* dell'ICI è il Comune su cui insistono in tutto, o in parte, gli immobili oggetto di imposta. La S.C. ha chiarito che, nel caso di un immobile, costituito da più particelle, la cui superficie insista sul territorio di più Comuni, il soggetto attivo dell'imposta è il Comune sul cui territorio la superficie del fabbricato insiste in misura prevalente, *ex* art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, (Sez. T, n. 27067/2008, Meloncelli, Rv. 605582-01.

La vasta potestà regolamentare riconosciuta ai Comuni dagli artt. 52 e 59 del d.lgs. n. 446 del 1997, è esclusa «per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi» (art. 52, comma 1, del d.lgs. citato), elementi che, come visto sopra, rientrano nella riserva di legge ai sensi dell'art. 23 Cost.

Dalla lettura combinata degli artt. 1 e 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, il *soggetto passivo* tenuto al pagamento dell'ICI deve individuarsi soltanto nel «proprietario» o nel «titolare di un diritto reale di godimento» dell'immobile.

In applicazione di tale principio, non può, pertanto, ritenersi soggetto passivo di imposta il promissario acquirente sulla base del contratto preliminare ad effetti anticipati, in quanto egli si può qualificare come mero detentore qualificato. L'unico soggetto tenuto al pagamento dell'imposta è, infatti, il proprietario dell'immobile compromesso in vendita (Sez. 6-T, n. 24972/2022, Mondini, Rv. 665739-01; nello stesso senso già, Sez. T, n. 14119/2017, Scarcella, Rv. 644422-01).

Per la stessa ragione, in caso di esecuzione forzata dell'obbligo di concludere un contratto *ex* art. 2932 c.c., solo dal momento del passaggio in giudicato della relativa sentenza, il soggetto passivo di imposta sarà l'acquirente, dato che il presupposto del tributo si realizza con l'effetto

traslativo, prodotto dal passaggio in giudicato (Sez. T, n. 25942/2017, Nocera, Rv. 646215-01).

Analogamente, in caso di beni immobili conferiti in *trust* traslativo, il soggetto passivo è il *trustee*, siccome divenuto titolare della proprietà degli stessi e tenuto, in quanto tale, ad amministrarli ed a sostenerne le spese, non assumendo rilevanza, a tali fini, i limiti ai relativi poteri e doveri imposti dal disponente nell'atto istitutivo e l'effetto segregativo proprio dell'istituto (Sez. T, n. 16550/2019, Russo, Rv. 654685-01).

Per la medesima ragione, in tema di *infrastrutture*, quali strade, illuminazioni, parcheggi, aiuole eccetera, occorre verificare da chi sono state realizzate tali opere. Se le opere sono state realizzate e sono utilizzabili esclusivamente dagli assegnatari dei singoli lotti, soggetto passivo sono gli assegnatari sui cui terreni sono state realizzate le infrastrutture; viceversa, nel caso in cui siano state realizzate dai consorzi tra enti territoriali, su terreno di loro esclusiva proprietà, il soggetto passivo è il consorzio (Sez. T, n. 04649/2020, Taddei, Rv. 657329-01)

In tema di *assegnazione della casa coniugale*, la S.C. si è pronunciata con riferimento alla situazione riguardante il coniuge al quale sia stata assegnata la casa di abitazione posta nell'immobile di proprietà (anche in parte) dell'altro coniuge, sostenendo che costui non è soggetto passivo di imposta per la quota dell'immobile stesso sulla quale non vanti il diritto di proprietà ovvero un qualche diritto reale di godimento, come previsto dall'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992. Con il provvedimento giudiziale di assegnazione della casa coniugale in sede di separazione personale o di divorzio, infatti, viene riconosciuto al coniuge un diritto personale atipico di godimento e non un diritto reale, con la conseguenza che in capo al coniuge non è ravvisabile la titolarità di un diritto di proprietà o di uno di quei diritti reali di godimento, specificatamente previsti dalla norma, costituenti il presupposto impositivo del tributo (Sez. T, n. 07395/2019, Criscuolo, Rv. 653047-01).

Il *donatario*, invece, assume la qualità di soggetto passivo di imposta, in quanto, accettando la donazione, ne determina il perfezionamento, restando irrilevante, ai fini ICI, la mera detenzione, sia pure qualificata del bene (Sez. T, n. 07444/2019, Russo, Rv. 653051-02).

Sono, poi, soggetti passivi di imposta i *consorzi di bonifica* che abbiano la disponibilità di beni demaniali, in quanto non si tratta in tal caso di mera detenzione, ma di possesso qualificato di beni loro affidati in uso per legge, trattandosi di soggetti obbligati alla esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere realizzate per finalità di bonifica e di preservazione idraulica (Sez. T, n. 11328/2022, Balsamo, Rv. 664293-01).

Molto interessante il chiarimento della Corte in tema di *accessione*, secondo cui il soggetto passivo dell'imposta gravante su un immobile che

accede al suolo è il proprietario del terreno il quale, in forza del principio dell'accessione di cui all'art. 934 c.c., acquista a titolo originario ed *ipso iure* la proprietà della costruzione, senza che rilevi se l'abbia edificata egli stesso o terzi (Sez. T, n. 20958/2019, Fasano, Rv. 654960-01).

È stato, inoltre, precisato che non è tenuta al pagamento dell'imposta prevista la P.A. nel caso in cui abbia realizzato un'opera pubblica sul fondo occupato in virtù della cd. accessione invertita. La realizzazione di un'opera pubblica su un fondo oggetto di legittima occupazione costituisce, infatti, un mero fatto che non è in grado di assurgere a titolo di acquisto ed è, come tale, inidonea, di sé sola, a determinare il trasferimento della proprietà in favore della P.A., in tal senso deponendo la costante giurisprudenza della CEDU, che ha affermato la contrarietà alla Convenzione dell'istituto della cd. espropriazione indiretta e negato la possibilità di individuare sistemi di acquisizione diversi da quello consensuale del contratto e da quello autoritativo del procedimento ablatorio (Sez. T, n. 19572/2017, Zoso, Rv. 645294-01).

La S.C. ha, inoltre, precisato che, nel regime anteriore all'entrata in vigore dell'art. 51, comma 3-*bis*, del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159 (Codice antimafia), il proprietario degli immobili oggetto di *sequestro penale*, disposto ai sensi dell'art. 2-*ter* della l. 31maggio 1965, n. 575 o del successivo art. 20 del predetto d.lgs. n. 159 del 2011, è soggetto passivo di imposta, non giustificandosi alcuna esenzione dal pagamento del tributo, atteso che il presupposto impositivo è la titolarità del diritto reale e non la disponibilità del bene e che il sequestro penale, a differenza della confisca, non comporta la perdita della titolarità dei beni ad esso sottoposti.

I principi sopra enunciati sono stati ritenuti validi anche nell'ipotesi di immobile sottoposto a *sequestro civile, giudiziario o conservativo* (Sez. T, n. 19881/2017, Conti, Rv. 645669-01).

Analogamente, l'impedimento temporaneo alla edificazione materiale del suolo, sottoposto a sequestro penale preventivo, non ne altera la formale qualificazione di terreno edificatorio, attribuita con piano regolatore generale, potendo l'oggettiva edificabilità essere esclusa solo da vincoli assoluti previsti dal detto piano, *ex* art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. T, n. 13064/2017, Carbone, Rv. 644350-01). Ciò vale fino a quando non sopravvenga il decreto di confisca o l'esecuzione della demolizione del bene, posto che, fino a quel momento, rimane comunque nella disponibilità diretta o indiretta del proprietario (Sez. T, n. 27481/2020, Dell'Orfano, Rv 659814-01).

Secondo la S.C., ai fini ICI, anche per *l'espropriato* valgono i medesimi principi, con la conseguenza che questi cessa di essere soggetto passivo di imposta solo una volta emesso un decreto definitivo di

esproprio, a nulla rilevando che abbia mantenuto la concreta disponibilità del cespite e che poi intervengano ulteriori accordi con l'amministrazione espropriante (Sez. T, n. 05639/2020, Cavallari, Rv. 660074-01).

La concessione all'ATER di aree espropriate ai Comuni per la realizzazione di programmi di edilizia residenziale pubblica, ai sensi dell'art. 10 della l. 18 aprile 1962, n. 167, come sostituito dall'art. 35 della l. 22 ottobre 1971, n. 865, attribuisce al concessionario il diritto di superficie sulle aree, ovvero le facoltà proprie di tale diritto, con la conseguenza che quest'ultimo, una volta realizzati gli immobili, in applicazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, diviene soggetto passivo di imposta, non occorrendo, a tal fine, un ulteriore atto costitutivo del diritto di superficie, in quanto l'incontro delle volontà dei due soggetti rileva su un diverso piano (Sez. T, n. 21222/2017, Fasano, Rv. 645305-01).

Con riferimento alla rilevanza, ai fini della soggettività passiva, dei *registri catastali*, si ricorda che, per la prova della pretesa erariale, l'Ente impositore può anche avvalersi delle annotazioni risultanti dai suddetti registri, i quali, peraltro, non hanno valore di prova assoluta. Il contribuente può, quindi, ben disconoscere l'esistenza di qualsivoglia diritto sul bene, restando a suo carico l'onere di fornire la prova contraria.

A tale riguardo, la S.C., dopo aver premesso che il catasto è preordinato a fini essenzialmente fiscali e che i dati in esso contenuti hanno valore di semplici indizi, ha affermato che, tuttavia, l'intestazione di un immobile ad un determinato soggetto fa sorgere, comunque, una presunzione *de facto* sulla veridicità di tali risultanze, ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria. Ne consegue che il Comune può legittimamente chiedere il pagamento dell'imposta, ove il contribuente non vinca il valore indiziario dei dati contenuti nei registri catastali, dando adeguata dimostrazione di quanto diversamente sostenuto al riguardo (Sez. T, n. 13061/2017, De Masi, Rv. 644245-01).

2.2. Casistica.

Si segnalano, poi, sulla medesima questione, decisioni con riferimento ad ipotesi specifiche.

Con riferimento agli immobili non iscritti al catasto, ma ascrivibili in *categoria D)*, prima dell'entrata in vigore della l. 27 dicembre 2006, n. 296 che, a decorrere dall'annualità di imposta 2007, ha abrogato gli artt. 5, comma 4, e 11, commi 1, 2 e 2-*bis*, del d.lgs. n. 504 del 1992, i Comuni avevano il potere di determinare la base imponibile, alla stregua del valore costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risultava dalle scritture contabili, applicando per ciascun anno di

formazione dello stesso i coefficienti indicati nell'art. 7 del d.l. 11 luglio 1992, n. 333, conv. con modif. dalla l. 8 agosto 1992, n. 359, come indicato dall'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, ovvero, in mancanza, in virtù della rendita presunta di cui all'art. 5, comma 4, dello stesso decreto.

Successivamente all'entrata in vigore della l. n. 296 del 2006, dall'annualità di imposta 2007 residua in capo ai Comuni il potere di determinare la rendita degli *opifici* non iscritti in Catasto esclusivamente sulla base del criterio di cui al citato art. 5, comma 3 (Sez. T, n. 08358/2022, Balsamo, Rv. 664146-01).

In proposito è stato ulteriormente precisato che, l'imposta dovuta in relazione ai fabbricati classificabili nel gruppo catastale D ed iscritti in catasto, determinata ed autoliquidata dal contribuente *secondo il metodo cd. dei valori di libro*, *ex* art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, è ancorata a un parametro provvisorio, utilizzabile fino alla comunicazione di attribuzione della rendita da parte dell'Ufficio, che individua definitivamente la base imponibile ed è applicabile, non solo, per i periodi d'imposta successivi alla detta comunicazione, ma anche, ai periodi pregressi ancora sottoposti ad accertamento (Sez. T, n. 24456/2022, Candia, Rv. 665783-01).

Il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dall'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, anche per gli immobili già accatastati nella categoria D, opera fino al momento nel quale è formulata la richiesta di attribuzione di rendita, a seguito della quale il proprietario diviene titolare di una situazione giuridica nuova, derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicché può essere tenuto a pagare una somma maggiore o minore rispetto a quella provvisoriamente determinata in virtù del detto metodo, potendo, nel secondo caso, richiedere il rimborso entro i termini di legge (Sez. T, n. 11472/2018, Balsamo, Rv. 648077-01).

Nella diversa ipotesi in cui l'area, secondo il regolamento urbanistico, sia adibita ad *attività estrattiva*, ma sia comunque suscettibile di edificazione, ancorché limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali, la base imponibile deve essere determinata avendo riguardo al valore venale (Sez. T, n. 14409/2017, Zoso, Rv. 647679-01).

Nello stesso senso è stato, poi, precisato che la base imponibile per le aree destinate ad attività estrattiva dal piano regionale delle attività estrattive (PRAE) e suscettibili di edificazione, ancorché limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali, va determinata con riferimento al valore venale, indipendentemente dalla loro concreta utilizzazione o utilizzabilità, poiché l'attività di cava, avendo carattere esclusivamente industriale, impedisce l'applicazione di agevolazioni o riduzioni legate alla

vocazione agricola del terreno (**Sez. T, n. 28758/2023, De Masi, Rv. 669265-01**).

Nell'ipotesi di *interventi di recupero, ex art. 31, comma 1, lett. d), della l. n. 457 del 1978*, su fabbricati già esistenti, ai sensi dell'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1992, occorre considerare soltanto il valore dell'area, senza computare quello del fabbricato in corso d'opera fino alla data di ultimazione dei lavori di ristrutturazione ovvero, se antecedente, a quella in cui il fabbricato ristrutturato sia stato comunque utilizzato (Sez. T, n. 14111/2017, Zoso, Rv. 644419-01).

Per gli immobili serventi rispetto ad una *centrale idroelettrica* privi di rendita catastale, la base imponibile viene determinata utilizzando il valore di bilancio e solo in subordine il valore può essere determinato facendo riferimento ad immobili similari iscritti in catasto (Sez. T, n. 10125/2019, Balsamo, Rv. 653715-01).

3. Le rendite catastali e la procedura DOCFA.

La rendita catastale è un dato imprescindibile, come si è già accennato (par. 2), ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta. I dati del singolo fabbricato, quali risultanti in catasto, infatti, costituiscono un fatto oggettivo, ai fini dell'assoggettamento all'imposta e della determinazione del *quantum* dovuto.

È molto importante precisare che le risultanze catastali hanno un valore meramente indiziario, sicché prevale su di esse un titolo giuridico valido di segno contrario (Sez. T, n. 05316/2019, Balsamo, Rv. 652786-01).

La competenza per l'attribuzione della rendita catastale è riservata dall'ordinamento all'Amministrazione centrale dello Stato, in quanto la previsione generale di cui all'art. 2 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, conv., con modif., in l. 11 agosto 1939, n. 1249, non è stata derogata dalla norma successiva sul decentramento di alcune funzioni agli enti locali. Da tale principio deriva evidentemente che è illegittimo l'avviso di accertamento basato su una rendita catastale autonomamente stabilita dall'Amministrazione comunale (Sez. T, n. 07275/2019, Stalla, Rv. 653167-01).

I provvedimenti attributivi o modificativi della rendita catastale hanno rilievo giuridico nei soli confronti dei soggetti intestatari della relativa partita, come desumibile dall'art. 74 della l. 21 novembre 2000, n. 342, che prevede la loro notificazione esclusivamente nei confronti di questi ultimi, ai fini della decorrenza della relativa efficacia.

Ne consegue che legittimato alla loro impugnazione è esclusivamente l'intestatario della partita, né a diversa conclusione può

condurre il rilievo che in determinate circostanze, espressamente previste dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, tale soggetto non coincida con il soggetto passivo dell'imposta, atteso che quest'ultimo ha un interesse temporaneo e di mero fatto a contestare il classamento e l'attribuzione della rendita sulla cui base viene calcolata l'ICI (Sez. T, n. 24299/2020, Dell'Orfano, Rv 659490-01).

Restando sul profilo dell'impugnazione della rendita catastale, è stato di recente chiarito che la rendita catastale stabilita in via definitiva dal giudice tributario rappresenta, in virtù degli effetti retroattivi propri delle statuizioni giudiziali, l'unico dato da prendere in considerazione ai fini dell'individuazione della base imponibile, in quanto costituisce l'unica rendita valida ed efficace ai fini dell'applicazione dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, con la conseguenza che, per l'annualità in cui interviene il giudicato, ove si accerti che a tale momento esistevano già le condizioni richieste per l'emanazione del provvedimento, la base imponibile è quella determinata con il provvedimento giudiziale (Sez. T, n. 18637/2022, Billi, Rv. 664932-01).

Gli effetti fiscali delle rendite catastali attribuite a seguito della mancata risposta alla richiesta del Comune, notificata *ex* art. 1, comma 336, l. 30 dicembre 2004, n. 311, retroagiscono, ai sensi del successivo comma 337, a decorrere, alternativamente dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal comune o, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di notifica della richiesta del Comune in tutti i casi in cui l'immobile non risulti dichiarato in catasto, non rilevando che si tratti di immobile già dichiarato ai fini ICI (Sez. 6-T, n. 04021/2019, Luciotti, Rv. 653062-01).

Sotto il profilo dell'efficacia, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, le variazioni delle risultanze catastali hanno effetto, ai fini della determinazione della base imponibile, a decorrere dall'anno di imposta successivo a quello nel corso del quale sono state annotate negli atti catastali.

A decorrere dal 1° gennaio 2000, poi, in ogni caso, ai fini ICI, ai sensi dell'art. 74, comma 1, della l. 21 novembre 2000, n. 342, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, sicché il provvedimento emesso in sede di autotutela modificativo della rendita ha effetto retroattivo dalla data dell'originario classamento, indipendentemente alla data di notifica della nuova rendita, se si limita a correggere errori originari o vizi dell'atto. Ove, viceversa, il riesame del classamento viene eseguito sulla base di nuovi elementi, sopravvenuti o diversi rispetto a quello originario, la rettifica della rendita, effettuata dopo il primo gennaio 2000,

è irretroattiva, avendo efficacia *ex nunc* (Sez. 6-T, n. 13845/2017, Conti, Rv. 644711-01).

La norma deve essere, infatti, interpretata nel senso dell'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita prima della sua notifica al fine di individuare la base imponibile dell'ICI. Tale principio, tuttavia, non esclude l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, ai fini impositivi anche per annualità d'imposta «sospese», ossia suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso (Sez. T, n. 14402/2017, De Masi, Rv. 644432-01). Va precisato, in proposito, che, sebbene il termine per impugnare decorra dalla notifica, ciò non esclude l'applicabilità della rendita anche al periodo precedente, stante la natura dichiarativa e non costitutiva dell'atto attributivo della rendita (Sez. 6-T, n. 04587/2020, Rv 657318-01).

In materia occorre anche ricordare che l'accesso *all'autotutela prevista dall'art. 2, comma 5-bis, del d.l. 29 dicembre 2010, n. 225*, conv. con modif. dalla l. 26 febbraio 2011, n. 10, era stato programmato per semplificare ed accelerare il completamento della procedura di aggiornamento degli atti catastali attraverso la richiesta di riesame d'ufficio degli avvisi di accertamento destinata solo all'Agenzia del Territorio, unica competente a riesaminare e ad annullare l'avviso di accertamento con l'attribuzione della rendita presunta al fabbricato non inserito in catasto. Chiarita tale finalità, è stato precisato che l'accesso a detta autotutela non ha alcuna influenza su richieste formulate al fine di rideterminare la base imponibile ICI nei procedimenti di accertamento con adesione (Sez. T, n. 37332/2022, Lo Sardo, Rv. 666593-01).

L'art. 74, comma 3, della l. n. 342 del 2000, nell'attribuire alla notificazione dell'atto impositivo fondato su atti, adottati entro il 31 dicembre 1999, comportanti l'attribuzione o la modificazione della rendita, valore di notificazione della rendita stessa, non richiede che l'atto impositivo contenga, in ogni caso, la motivazione sui presupposti e sui criteri di stima seguiti dall'Agenzia del territorio. L'obbligo di motivazione, infatti, si configura solo quando deve procedersi alla stima diretta dell'immobile (come nel caso di attribuzione di rendita a fabbricati con destinazione speciale o particolare) e non quando si tratta di semplice variazione di classamento, comportante la sola applicazione all'immobile di valori determinati per legge o per regolamento in relazione al tipo ed alla consistenza del fabbricato.

Ne consegue, sotto il profilo della verifica dell'obbligo di motivazione dell'atto impositivo, che 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. T, n. 14400/2017, De Masi, Rv. 644431-01).

Sotto un diverso profilo, l'omessa comunicazione del provvedimento che qualifichi come edificabile un terreno non incide sulla validità dell'atto, ove non sia dimostrato un conseguente pregiudizio per l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, in quanto l'art. 31, comma 20, della l. n. 289 del 2002, che prevede detto obbligo di comunicazione non contiene disposizioni sanzionatorie in caso di sua inosservanza (Sez. T, n. 20124/2019, Fasano, Rv. 654955-01).

Ai fini del computo della base imponibile, il provvedimento di modifica della rendita catastale, emesso dopo il 1° gennaio 2000 a seguito di denuncia di variazione dell'immobile presentata dal contribuente, è utilizzabile, a norma dell'art. 74 della l. n. 342 del 2000, anche con riferimento ai periodi di imposta anteriori a quello in cui ha avuto luogo la notificazione del provvedimento, perché successivi alla denuncia di variazione.

È stato in proposito opportunamente precisato che il legislatore, stabilendo con il cit. art. 74 che, dal 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali siano efficaci soltanto a decorrere dalla loro notificazione, non ha voluto restringere il potere di accertamento tributario al periodo successivo alla notificazione del classamento, ma piuttosto segnare il momento a partire dal quale l'amministrazione comunale può richiedere l'applicazione della nuova rendita e il contribuente può tutelare le sue ragioni contro di essa. Va, infatti, distinta l'efficacia della modifica della rendita catastale, coincidente con la notificazione dell'atto, dalla sua applicabilità, che va riferita, invece, all'epoca della variazione materiale che ha portato alla modifica (Sez. T, n. 22653/2019, D'Ovidio, Rv. 655070-01).

Se il contribuente si sia avvalso per l'accatastamento di un immobile della procedura DOCFA, ove il Comune, nell'emettere l'avviso di liquidazione, proceda sulla base di una rendita diversa da quella proposta dal contribuente, l'atto di attribuzione va notificato, non trovando applicazione il principio della superfluità della notifica della rendita catastale utilizzata per la determinazione del tributo (Sez. T, n. 07801/2019, d'Oriano, Rv. 653079-01).

A seguito di *rettifica* del classamento operato con DOCFA, la successiva attribuzione, da parte dell'Ente impositore, della rendita catastale costituisce, una volta notificata, la base imponibile anche per le annualità sospese suscettibili di accertamento ovvero di liquidazione o

rimborso (Sez. T, n. 10126/2019, Balsamo, Rv. 653366-01, conf. Sez. T, n. 16679/2021, Balsamo, Rv. 661530-01).

Tale rettifica opera dal momento della richiesta del contribuente di attribuzione della rendita attraverso la procedura DOCFA per i periodi successivi alla denuncia di variazione, a prescindere dall'epoca di notificazione del provvedimento di definitiva attribuzione (Sez. T, n. 26347/2021, Mele, Rv. 662286-01).

In ipotesi di *rideterminazione del numero dei vani*, va segnalato che, secondo un primo orientamento giurisprudenziale, la rideterminazione del numero dei vani catastali impone una più diffusa motivazione della rettifica catastale, in quanto questa incide sul «tipico ed essenziale elemento di fatto costituito dalla consistenza e dal numero di vani dell'unità urbana, assunto quale parametro in grado, anche da solo, di legittimare la variazione di classe e rendita in cui si concreta il riclassamento» (Sez. T, n. 12278/2021, Stalla, Rv. 661200-01).

In senso contrario, è stato affermato che l'obbligo di motivazione dell'avviso di rettifica della dichiarazione DOCFA, in caso di rideterminazione del numero dei vani catastali, è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, poiché in tal caso l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita deriva da una diversa valutazione tecnica dei medesimi elementi di fatto, operata sulla base dei criteri tecnici fissati dalla disciplina regolamentare in materia catastale (Sez. T, n. 03104/2021, Lo Sardo, Rv. 660644-01).

4. L'obbligo della dichiarazione e la decadenza dal potere impositivo.

I contribuenti sono tenuti alla dichiarazione prevista dall'art. 10 del d.lgs. n. 504 del 1992. Tale dichiarazione, avendo natura di mera esternazione di scienza e di giudizio, può essere emendata (o ritrattata) dal contribuente, se frutto di errore, con effetti, però, diversi, a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta ovvero successivamente alla stessa. Nel primo caso, l'Ufficio è tenuto a rispettare le risultanze delle correzioni, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri in ordine ai valori emendati, ma con onere della prova a carico dell'Amministrazione, mentre nella seconda ipotesi, pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio delle facoltà di correzione, quest'ultima venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la correttezza della modifica proposta (Sez. T, n. 06635/2019, Balsamo, Rv. 652969-01).

Sotto il profilo intertemporale, si è anche precisato che l'art. 37, comma 53, del d.l. n. 223 del 2006, il quale ha soppresso l'obbligo della presentazione della dichiarazione ai fini ICI, con decorrenza dall'anno 2007, facendo salvo l'obbligo di denuncia delle variazioni non conoscibili in via officiosa dal Comune, continua a regolare i rapporti sorti sotto la sua vigenza, con la conseguenza che le condotte concernenti l'omissione ed il ritardo del pagamento delle imposte, devono essere sanzionati secondo i termini e le scadenze previste dalle norme in vigore in base al principio del *tempus regit actum* (Sez. T, n. 01293/2019, Balsamo, Rv. 653993-01).

L'obbligo, previsto dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, di dichiarare il possesso degli immobili (o di denunciare le variazioni di quelli già dichiarati) non cessa allo scadere del termine stabilito dal legislatore con riferimento all'inizio del possesso (o, per gli immobili posseduti al 1° gennaio 1993, del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992), ma permane finché la dichiarazione (o la denuncia di variazione) sia presentata. In caso di inosservanza si viene a configurare, infatti, un'autonoma violazione per ogni anno di imposta punibile ai sensi dell'art. 14, comma 1, del decreto cit., poiché la presentazione della dichiarazione produce effetto (in mancanza di variazioni) anche per gli anni successivi e tale effetto può ovviamente verificarsi solo in presenza e non in assenza di una dichiarazione.

La violazione del relativo obbligo non ha natura istantanea e non si esaurisce con la mera violazione del primo termine fissato dal legislatore. Ne deriva che, ove la dichiarazione sia stata omessa in relazione ad una annualità di imposta, l'obbligo non viene meno in relazione all'annualità successiva (Sez. T, n. 14399/2017, De Masi, Rv. 644430-01).

Sotto il profilo sanzionatorio è stato opportunamente precisato che l'omessa presentazione della dichiarazione per più periodi, fino al regolare adempimento, oltre a comportare l'applicabilità delle *sanzioni* per ciascuna annualità, non osta all'applicazione del regime della continuazione prevista dall'art. 12, comma 5, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, venendo in rilievo condotte che, traducendosi nel reiterato ostacolo alla determinazione dell'imponibile ed alla liquidazione dell'imposta con riferimento allo stesso tributo, sono tra loro oggettivamente e strettamente collegate (Sez. T, n. 18447/2021, Cavallari, Rv. 661804-01).

Sotto il profilo degli effetti e dei limiti della soppressione dell'obbligo della dichiarazione, in forza dell'art. 37, comma 53, del d.l. n. 223 del 2006, conv. con modif. dalla l. n. 248 del 2006, è stato di recente precisato che, in seguito all'informatizzazione del catasto, resa operativa con provvedimento direttoriale del 18 dicembre 2007, il contribuente non

è più obbligato, per gli anni 2008 e seguenti, alla dichiarazione prevista dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, tranne che nei casi previsti dal secondo e ultimo periodo di tale norma, afferenti agli elementi da cui derivi una riduzione di imposta e a quelli, rilevanti ai fini d'imposta, che dipendano da atti per i quali non sono applicabili le procedure telematiche previste dall'art. 3-*bis* del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico (Sez. T, n. 37505/2022, Picardi, Rv. 666596-01).

Con riguardo al tema della *decadenza dall'esercizio del potere impositivo*, strettamente connesso a quello dell'obbligo della dichiarazione, è stato precisato che, in caso di mancata denuncia di sopravvenienze rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, la verifica del decorso del termine deve essere effettuata considerando che il termine quinquennale, previsto dall'art. 1, comma 161, l. n. 296 del 2006, comincia a decorrere, per ciascun periodo di imposta, dall'anno successivo a quello di riferimento, perché è entro quell'anno che tali sopravvenienze devono essere denunciate, come stabilito dall'art. 10, comma 4, d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. T, n. 30966/2021, Reggiani, Rv. 662701-01).

Ai fini dell'individuazione del *dies a quo* del termine quinquennale di decadenza del potere di accertamento da parte degli enti locali, previsto dall'art. 1, comma 161, della l. n. 296 del 2006, occorre distinguere l'ipotesi di omesso versamento dell'imposta da quella di omessa dichiarazione. Nella prima ipotesi, il primo dei cinque anni previsti dalla norma richiamata è quello successivo all'anno oggetto di accertamento e nel corso del quale il maggior tributo avrebbe dovuto essere pagato, nella seconda ipotesi esso coincide, invece, con il secondo anno successivo a quello oggetto di accertamento, atteso che il termine di presentazione della dichiarazione scade l'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (Sez. T, n. 00352/2021, Pepe, Rv. 660234-01).

5. I vincoli di inedificabilità.

Per la determinazione della base imponibile, come sopra esposto (par. 1), trova applicazione il criterio fondato sul valore venale, il quale impone al giudice, ai fini della sua quantificazione un vaglio analitico sulle possibilità di edificare. A tal fine, deve essere ricordato il principio di legittimità secondo cui l'edificabilità di un'area deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel *piano regolatore generale* adottato dal comune, indipendentemente dalla approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, ferma restando che l'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone di tenere conto, in concreto, della maggiore o

minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio. L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è, infatti, sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile (Sez. U, n. 25506/2006, Rv. 593375-01, Sez. 6-T, n. 09202/2019, Dell'Orfano, Rv. 653725-01, Sez. T, n. 06702/2020, Criscuolo, Rv 657450-01, cit.).

È, altresì, utile ricordare la precisazione intervenuta, secondo cui, ai fini della determinazione della base imponibile relativa ad un terreno edificabile, può distinguersi l'area edificabile di diritto, perché così qualificata in uno strumento urbanistico, e l'area edificabile di fatto, che, pur non essendo urbanisticamente prevista, ha una vocazione edificatoria fattuale, identificabile per la presenza di indici, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con centri urbani organizzati e l'esistenza di qualunque altro elemento obiettivo incidente ai fini della destinazione urbanistica. Ne consegue che tale destinazione di fatto, rilevante giuridicamente, perché presa in considerazione dalla legge, sia ai fini dell'ICI, sia per la determinazione dell'indennità di espropriazione, rende l'area anch'essa edificabile di diritto, sebbene non ancora oggetto di pianificazione urbanistica, con conseguente incidenza sul suo valore anche ai fini delle imposte suddette (Sez. T, n. 23023/2016, Meloni, Rv. 641886-01).

Da quanto esposto deriva che la qualificazione edificatoria delle aree *ex* agricole sussiste e decorre sin dal momento del loro inserimento nelle previsioni del piano regolatore generale del Comune, essendo irrilevante il perfezionamento dello strumento urbanistico; tale inserimento, infatti, è sufficiente a determinare un incremento di valore che ne giustifica la natura edificatoria ai fini fiscali (Sez. T, n. 33576/2019, Criscuolo, Rv. 656378-01).

Ulteriore conferma del principio per cui l'edificabilità di un'area deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale è la recente affermazione secondo cui un terreno qualificato come edificatorio da uno strumento urbanistico comunale (PRG o PGT), ove venga successivamente considerato come agricolo da un piano territoriale provinciale di coordinamento (PCTP), mantiene la natura edificatoria fino a quando lo strumento comunale non abbia adottato le prescrizioni sovracomunali di carattere precettivo. Pur esistendo, infatti, un obbligo di conformazione a carico del comune alle indicazioni del PCTP, il valore precettivo di questo non è idoneo a superare l'unica fonte diretta del vincolo urbanistico contenuta nei PRG comunali. Da quanto esposto consegue che tale dequalificazione è

irrilevante ai fini del pagamento dell'ICI e le sanzioni irrogate per infedele dichiarazione sono legittime (Sez. T, n. 37051/2022, Billi, Rv. 666589-01).

È stato, poi chiarito che, ai fini ICI, sono irrilevanti i vincoli urbanistici finalizzati *all'esproprio*, posto che l'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1992 non ricollega in alcun modo il presupposto dell'imposta all'idoneità del bene a produrre reddito o alla sua attitudine ad incrementare il proprio valore o il reddito prodotto, assumendo rilievo il valore dell'immobile, ai sensi del successivo art. 5, ai soli fini della determinazione della base imponibile, e, quindi, della concreta misura dell'imposta.

Da quanto esposto deriva che un'area edificabile soggetta ad un vincolo urbanistico che la destini all'espropriazione resta comunque assoggettata ad imposta. Tale conclusione riceve conferma dalla disciplina dettata dall'art. 16, comma 2, del d.lgs. n. 504 cit., abrogato a decorrere dal 30 giugno 2003, ai sensi degli artt. 58, comma 1, n. 134, e 59 del d.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, modificati dal d.lgs. 27 dicembre 2002, n. 302, e dall'art. 37, comma 8, del d.P.R. n. 327 del 2001 cit., i quali mirano a ristorare il proprietario del pregiudizio a lui derivante nel caso in cui l'imposta, versata nei cinque anni precedenti all'espropriazione, conteggiata sul valore venale del bene, sia superiore a quella che sarebbe risultata se fosse stata calcolata sull'indennità di espropriazione effettivamente corrisposta (Sez. T, n. 12272/2017, Botta, Rv. 644137-02).

Con riferimento ai *vincoli urbanistici* occorre ricordare il principio cardine, consolidato nella giurisprudenza di legittimità, per cui occorre distinguere tra i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, dai vincoli di destinazione, che condizionano, in concreto, l'edificabilità del suolo, ma non sottraggono l'area su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili.

La nozione di edificabilità, infatti, non si identifica e non si esaurisce in quella di edilizia abitativa, ma rientra nel concetto più ampio di potenzialità edificatoria (Sez. T, n. 19161/2004, Del Core, Rv. 578838-01). Ne consegue che un'area può considerarsi edificabile qualora il vincolo posto dalla classificazione introduca una destinazione realizzabile non necessariamente mediante interventi di carattere pubblico, ma anche ad iniziativa privata o promiscua pubblico - privata, non essendo un tale vincolo idoneo ad escludere la vocazione edificatoria del suolo e il potenziale sfruttamento economico del diritto dominicale da parte del privato proprietario.

L'inclusione, pertanto, di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale ad attrezzature e impianti di interesse generale, o a

servizi pubblici o di interesse pubblico, non esclude l'oggettivo carattere edificabile *ex* art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. T, n. 23814/2016, Schirò, Rv. 641988-01, pronuncia resa in fattispecie riguardante *aree adibite a verde pubblico attrezzato*; nello stesso senso, Sez. T, n. 31048/2017, Di Geronimo, Rv. 646686-01; Sez. T, n. 17764/2018, Solaini, Rv. 649382-01; Sez. T, n. 21351/2021, Reggiani, Rv. 662006-01).

La nozione di area edificabile, di cui all'art. 2, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1992, non può essere esclusa, dunque, dalla ricorrenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionino, in concreto, l'edificabilità del suolo. Tali limiti, incidendo sulle facoltà dominicali, connesse alla possibilità di trasformazione urbanistica-edilizia del suolo, ne presuppongono la vocazione edificatoria, con la conseguenza che la presenza di tali vincoli incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla base imponibile (Sez. T, n. 11853/2017, De Masi, Rv. 644113-01).

Gli enunciati orientamenti trovano conferma anche con riferimento alla disciplina delle *cd. "zone bianche"*, rispetto alle quali secondo la S.C., la natura edificabile non viene meno per le ridotte dimensioni e/o per la particolare conformazione del lotto, trattandosi di evenienze incidenti sulla sola determinazione del valore venale dell'area che non incidono su tale qualità, essendo sempre possibile l'accorpamento con fondi vicini della medesima zona, ovvero l'asservimento urbanistico a fondo contiguo avente identica destinazione; né la natura edificabile viene meno a seguito di decadenza del vincolo preordinato alla realizzazione dell'opera pubblica, da cui deriva, non una situazione di totale inedificabilità, ma l'applicazione della disciplina delle cd. zone bianche (Sez. T, n. 21080/2019, Cirese, Rv. 654825-01).

Analogamente il *vincolo idrogeologico* che condizioni di fatto l'edificabilità del suolo non esclude la natura edificabile dell'area, rilevante *ex* art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 e desunta dalla qualificazione attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, ma incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale, riducendo, quindi, la base imponibile (Sez. 6-T, n. 19963/2019, Castorina, Rv. 654865-01).

È stato anche chiarito che le *aree gravate da servitù ad uso pubblico* sono soggette ad imposta, trattandosi di uno *ius in re aliena*, autonomo rispetto ad ogni altro diritto reale minore, tendenzialmente perpetuo, correlato ad un bisogno duraturo della collettività di riferimento e volto a soddisfare un interesse generale di questa mediante il godimento di alcune, specifiche, *utilitates* che non escludono per il proprietario la possibilità di godere pienamente del bene in tutti gli altri modi e, persino, di utilizzare lo stesso come membro del gruppo (Sez. T, n. 13795/2019,

Mondini, Rv. 654070-01, Sez. T, n. 24264/2019, Cavallari, Rv. 655154-02).

Un'importante precisazione è stata di recente effettuata nel senso di escludere la assoggettabilità ad Ici, per le aree sottoposte a vincoli assoluti posti da strumenti regionali di *pianificazione paesaggistica ed ambientale*, benché ricomprese nel piano regolatore generale. Tali strumenti, infatti, attingendo a diritti di rilevanza costituzionale, prevalgono sulla pianificazione urbanistica comunale, ai sensi dell'art 145 del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (Sez. T, n. 23206/2019, D'Ovidio, Rv. 655138-01).

Nella diversa ipotesi in cui vi sia un'indubbia impossibilità a edificare, il vincolo determina la non imponibilità ai fini ICI. Così, le aree situate completamente nella *fascia di rispetto ferroviario* di cui all'art. 49 del d.P.R. n. 753 del 1980 non sono soggette ad ICI, in quanto sottoposte ad un divieto assoluto di edificare; diversamente, per le aree incluse in parte in detta fascia, il vincolo incide solo sulla determinazione del valore delle stesse e, quindi, sulla base imponibile (Sez. T, n. 23211/2019, Billi, Rv. 655076-01).

Fortemente dibattuta, poi, è la questione dell'esistenza del presupposto impositivo nelle ipotesi in cui sussista una mera potenzialità edificatoria soprattutto in relazione ai nuovi strumenti urbanistici che stanno progressivamente soppiantando il sistema classico della cosiddetta zonizzazione.

Uno di questi nuovi strumenti urbanistici è la cd. *perequazione urbanistica* per effetto della quale, viene attribuito un valore edificatorio uniforme a tutte le proprietà destinate alla trasformazione di uno o più ambiti del territorio comunale, a prescindere dalla effettiva localizzazione dei diritti edificatori, trasferibili e negoziabili separatamente dal suolo.

Si è ritenuto, in proposito, che i terreni oggetto di perequazione debbano essere assoggettati ad ICI sulla base del valore venale in comune commercio, in quanto ciò che rileva è l'edificabilità in astratto del suolo, ovvero la sua potenzialità edificatoria anche se non immediatamente attuabile, purché il suolo sia incluso in un piano regolatore generale anche semplicemente adottato. In applicazione dei principi sopra esposti, la determinazione del valore del bene dovrà 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. T, n. 27575/2018, Billi, Rv. 653311).

Sono intervenute le Sezioni Unite (Sez. U, n. 23902/2020, Stalla, Rv 659602), invece, con riferimento alla diversa ipotesi della *compensazione urbanistica*, attraverso la quale la p.a. attribuisce al proprietario un indice

di capacità edificatoria fruibile su una diversa area non necessariamente contigua alla propria o anche di futura individuazione. Si tratta, in questo caso, di una fattispecie a formazione progressiva che vede una fase cosiddetta di decollo, costituita dall'assegnazione del titolo volumetrico indennitario al proprietario che ha subito il vincolo; di una fase di cosiddetto atterraggio, data dall'individuazione e assegnazione del terreno sul quale il diritto edificatorio può essere concretamente esercitato e di una fase di cosiddetto volo rappresentata dall'arco temporale intermedio durante il quale non è ancora stata individuata l'area di atterraggio.

L'arresto ha chiarito che un'area già edificabile e poi sottoposta a vincolo di inedificabilità assoluta, ove sia inserita in un programma di compensazione urbanistica, non è assoggettabile ad imposta, atteso che il diritto edificatorio compensativo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso. In altri termini, il disancoraggio dello *ius aedificandi* dalla proprietà del suolo nella fase cosiddetta di volo fa venire meno il presupposto di imposta e, a voler intendere diversamente, si correrebbe il rischio di creare una fattispecie impositiva in via interpretativa differente rispetto a quella prevista dal legislatore con il d.lgs. n. 504 del 1992 con forti dubbi di compatibilità con l'articolo 23 Cost.

Gli stessi principi in tema di perequazione urbanistica e di compensazione urbanistica sono stati ribaditi da Sez. T, n. 26895/2021, Mele, Rv. 662524-01, Sez. 6-T, n. 37934/2021, Conti, Rv. 663094-01).

6. Le aree pertinenziali.

Le aree pertinenziali non sono autonomamente tassabili, purché vi sia un accertamento rigoroso dei presupposti di cui all'art. 817 c.c., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) di quest'ultimo e che non sia possibile una differente destinazione senza radicale trasformazione. A tal fine, sono irrilevanti le risultanze catastali, le quali hanno una valenza meramente formale (Sez. T, n. 27573/2018, d'Oriano, Rv. 650959-01). A volere intendere diversamente, sarebbe agevole per il proprietario, al mero fine di godere dell'esenzione, creare una destinazione pertinenziale che facilmente possa cessare senza determinare una radicale trasformazione dell'immobile stesso (Sez. T, n. 15668/2017, Solaini, Rv. 644723-01).

Ai fini dell'operatività dell'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, che esclude l'autonomo assoggettamento all'imposta delle pertinenze, il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza dei presupposti,

oggettivo e soggettivo, di cui all'art. 817 c.c., trattandosi di deroga alla regola generale dell'imposizione (Sez. T, 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. T, n. 27573/2018, d'Oriano, Rv. 650959-02, cit.).

Si pone in linea con i suddetti principi anche Sez. T, n. 13742/2019, Castorina, Rv. 654117-01, secondo cui l'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 nell'escludere l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali fonda l'attribuzione della qualità di pertinenza sul criterio fattuale correlato alla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio o ornamento di un'altra, in conformità all'art. 817 c.c. con la conseguenza che, per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificabile, è necessario che intervenga una oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo *jus aedificandi* e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile *ad libitum*.

Da ultimo è stata fornita un'importante precisazione che attenua l'obbligo a carico del contribuente di dimostrare la sussistenza dei presupposti richiesti dalla legge per il riconoscimento del bene come pertinenza. È stato affermato che anche in difetto di dichiarazione preventiva da parte dei contribuenti, l'area pertinenziale, costituendo parte integrante del fabbricato cui accede, perde autonoma rilevanza ai fini impositivi, nonostante l'edificabilità prevista dalla pianificazione urbanistica (generale ed attuativa), nelle ipotesi in cui l'ente impositore abbia avuto contezza, attraverso l'acquisizione di documenti o l'assunzione di informazioni, anche se per finalità extratributarie, del vincolo di pertinenzialità, desumibile dall'accertamento in fatto dello stabile e durevole destinazione del bene accessorio a servizio o ornamento del bene principale, prima dell'anno di imposta a cui si riferisce l'avviso di accertamento (**Sez. T, n. 12226/2023, Lo Sardo, Rv. 667894-01**, principio affermato, sia per l'ICI, sia per l'IMU).

7. Le agevolazioni e le riduzioni.

Il legislatore ha individuato una serie di casi in cui l'imposta può subire una riduzione. Nel d.lgs. n. 504 del 1992, infatti, ma anche nella legislazione successiva, sono state introdotte ipotesi di riduzione dell'imposta o possibilità per i Comuni di applicare delle aliquote agevolate.

Con riferimento ai principi generali occorre ricordare che la Corte ha recentemente valorizzato i principi stabiliti dallo Statuto dei diritti del contribuente e, in particolare, il rispetto dell'obbligo di buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione fiscale. È stato, infatti, affermato che, in omaggio al principio di leale collaborazione e della buona fede, sancito dall'art. 10, comma 1, della l. 27 luglio 2000, n. 212, l'inosservanza di un adempimento, che costituisce un presupposto solo formale per il godimento di un'agevolazione, non impedisce di riconoscere il diritto al beneficio del contribuente che abbia i requisiti per usufruire dello stesso, tanto più ove essi risultino da documentazione in possesso all'Amministrazione (Sez. T, n. 19316/2019, Fasano, Rv. 654711-01).

Per i fabbricati *dichiarati inagibili o inabitabili* e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni, l'imposta è ridotta del 50 per cento (art. 8, comma 1, d.lgs. n. 504 del 1992). A tal fine, è necessario che venga accertata l'inagibilità o l'inabitabilità dall'ufficio tecnico comunale con una perizia a carico del proprietario, il quale avrà anche l'obbligo di allegare la documentazione idonea a dimostrare la dedotta situazione. In alternativa, al contribuente è data la facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi della l. 4 gennaio 1968, n. 15.

Tale riduzione si applica, in caso di perduranza ultrannuale dello stato di inagibilità o inabitabilità dell'immobile, anche agli anni successivi, senza necessità di reiterazione dell'istanza, purché il contribuente provi che l'ente impositore abbia avuto conoscenza, attraverso l'acquisizione di documenti o l'assunzione di informazioni, anche se per finalità extratributarie, della protratta inutilizzabilità del bene e, comunque, sino a quando, in coerenza con i principi sanciti dagli artt. 6, comma 4, e 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000, risulti che l'ente impositore sia venuto a conoscenza del ripristino dello stato di agibilità o abitabilità del bene, ritornando, in tal caso, a carico del contribuente l'obbligo al versamento dell'ICI in misura integrale per gli anni successivi (**Sez. T, n. 19665/2023, Lo Sardo, Rv. 668276-01**).

La condizione di inagibilità e inabitabilità in cui versi l'immobile costituisce un presupposto indispensabile per la riduzione dell'imposta *ex* art. 8, comma 1, d.lgs. n. 504 del 1992, da intendersi come obiettiva inidoneità alla sua utilizzazione a causa dell'obsolescenza o cattiva manutenzione dello stesso e per carenze intrinseche. A tale fine, pertanto, non assume rilevanza la condizione di fatto del suo mancato utilizzo stagionale, in quanto estranea ai richiesti caratteri di fatiscenza e degrado fisico, essendo le norme agevolative di stretta interpretazione (Sez. T, n. 29966/2019, Crolla, Rv. 656338-02).

In applicazione, poi, del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente è stato affermato che la riduzione per inagibilità trova applicazione anche in assenza di richiesta del contribuente, qualora sia già documentalmente nota al Comune (Sez. T, n. 12015/2015, Meloni, Rv. 635869-01).

Ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992, i *terreni agricoli* posseduti da *coltivatori diretti* o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 25.822, 84.

Vengono intesi *coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale* le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della l. n. 9 del 1963, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia; la cancellazione dai predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo (art. 58 del d.lgs. n. 446 del 1997). Di recente la S.C. ha precisato che il requisito della conduzione effettiva dei terreni deve essere provato in via autonoma dal contribuente, in ragione della *ratio* della disposizione diretta a incentivare la coltivazione della terra con alleggerimento del carico tributario dei soggetti che ritraggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito (Sez. T, n. 10284/2019, Castorina, Rv. 653371-01).

A tale proposito la S.C. ha ritenuto legittimo il regolamento comunale che, ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992, introduca ai fini del riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'art. 9, comma 1, del medesimo decreto, l'ulteriore requisito dell'entità del reddito derivante dalla conduzione del fondo, essendo coerente con la finalità della stessa di limitare il beneficio a quanti dal lavoro agricolo traggono la principale fonte del proprio sostentamento (Sez. T, n. 07139/2019, Zoso, Rv. 653321-02).

Sempre in tema di regolamento comunale, i comuni possono stabilire, ai sensi dell'art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997, mediante regolamento, l'*an* ed il *quomodo* delle tariffe agevolate per l'ICI e le condizioni per potere usufruire dei benefici fiscali. Ne consegue che non è irragionevole l'onere di tempestiva comunicazione della concessione dell'immobile ad uso gratuito a parente in linea retta stabilito dal regolamento comunale, in quanto funzionale alla verifica dei requisiti esentativi (Sez. 6-T, n. 11795/2019, Delli Priscoli, Rv. 653870-01).

Le agevolazioni fiscali di cui all'art. 2, lett. b), e 9, comma 1, del d.lgs. cit. si applicano anche a favore degli altri comproprietari che non esercitano sul fondo attività agricola anche nell'ipotesi di accordo, raggiunto con il consenso unanime dei comunisti, per uno sfruttamento turnario ovvero esclusivo a tempo determinato del bene, posto che esso

comporta per l'assegnatario il rispetto della destinazione agricola dell'area, incompatibile con lo sfruttamento edilizio della stessa (Sez. 6-T, n. 17337/2018, Solaini, Rv. 649380-02).

Nello stesso senso, nel caso in cui un terreno è interamente posseduto e condotto da un soggetto che ne è comproprietario e che possiede i requisiti di cui all'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, e che vi esercita pacificamente attività agricola, l'agevolazione fiscale, essendo correlata ad un requisito, lo svolgimento della suddetta attività agricola, incompatibile con la possibilità di sfruttamento edificatorio dell'area, si estende anche in favore degli altri comproprietari stante il suo carattere oggettivo. Infatti, affinché un fondo possa beneficiare dei criteri di calcolo previsti per i terreni edificabili destinati ai fini agricoli è necessaria, oltre alla sua effettiva destinazione agricola, anche la conduzione diretta da parte del contribuente (Sez. T, n. 04394/2020, Taddei, Rv 657332-01).

Il trattamento agevolativo previsto dall'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992 per i terreni agricoli posseduti dai coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale spetta solo a quanti traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito e non va, quindi, riconosciuto, a chi sia titolare di pensione, avendo ottenuto la cancellazione dall'elenco dei coltivatori diretti (Sez. T, n. 13261/2017, Solaini, Rv. 644374-01).

Alla luce di quanto esposto, dunque, l'agevolazione non compete al proprietario, pur iscritto negli elenchi dei coltivatori diretti, che non conduca direttamente i terreni per averli concessi in affitto al figlio (Sez. T, n. 12322/2017, Crucitti, Rv. 644933-01).

Si è precisato, inoltre, che va esclusa l'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 1, lett. b) del d.lgs. n. 504 del 1992 per i terreni edificabili posseduti e condotti per l'esercizio di attività agricola da parte di *imprenditore agricolo professionale* (IAP), laddove i fondi siano ubicati in regione diversa da quella che ha attribuito la qualifica di IAP, in quanto tale attribuzione tiene conto delle caratteristiche del singolo terreno regionale ai fini agricoli e, dunque, non può valere in modo generalizzato per l'intero territorio nazionale tenuto conto, altresì, che si è in presenza di norma di stretta interpretazione. È importante la precisazione che lo IAP, riconosciuto dalla regione di residenza, non è tenuto a provvedere direttamente ed abitualmente alla coltivazione del fondo ed all'allevamento del bestiame, come chi riveste la qualifica di coltivatore diretto, ma è sufficiente che lo stesso conduca il fondo agricolo anche a mezzo di maestranze, con modalità direzionali e organizzative dell'attività agricola e di allevamento del bestiame (Sez. T, n. 12852/2021, Fasano, Rv. 661172-01).

Tali agevolazioni trovano applicazione anche per il terreno posseduto da una *società agricola di persone*, a seguito della modifica dell'art. 12 della l. n. 9 maggio 1975, n. 153 da parte dell'art. 10 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228 e della sua successiva abrogazione e sostituzione con l'art. 1 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99. In tal caso è richiesto il ricorrere di determinate condizioni: la società deve potere essere considerata imprenditore agricolo professionale, ove lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.; almeno un socio deve risultare in possesso della qualifica di imprenditore agricolo ovvero avere conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'art. 5 del Regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, e dedicare alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo ricavando da dette attività almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro (Sez. 6-T, n. 28062/2018, Solaini, Rv. 651831-01; Sez. T, n. 11415/2019, Billi, Rv. 653667-01). Sotto tale aspetto può dirsi, ormai, superato il principio opposto affermato da Sez. T, n. 22484/2017, Fasano, Rv. 645640-01).

Le agevolazioni in oggetto si applicano anche alle *società di capitali*, ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, a condizione che detta società possa essere considerata imprenditore agricolo professionale ovvero se, oltre ad avere da statuto come oggetto sociale esclusivo l'esercizio delle attività di cui all'art. 2935 c.c., abbia almeno un amministratore che possieda i requisiti necessari per la qualifica di imprenditore agricolo professionale (**Sez. T, n. 13300/2023, d'Oriano, Rv. 668086-01**).

Per gli immobili dichiarati di *interesse storico o artistico*, ai sensi dell'art. 3 della l. 1° giugno 1939, n. 1089 è prevista l'agevolazione dall'art. 2, comma 5, del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito in l. 24 marzo 1993, n. 75. Il beneficio in questione ha l'obiettivo di venire incontro alle maggiori spese di manutenzione e conservazione che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili vincolati e si applica anche nel caso in cui l'interesse riguardi solo una porzione dell'immobile, in quanto anche in quest'ultima ipotesi gravano a carico del proprietario gli oneri di conservazione citati (Sez. T, n. 29194/2017, De Masi, Rv. 646521-01). Esso, inoltre, opera in ragione della mera appartenenza alla categoria storica o artistica del bene, se di proprietà pubblica, non necessitando la sua inclusione negli appositi elenchi ministeriali, che hanno una natura solamente ricognitiva. Ad avviso della S.C. l'agevolazione si applica solo a far data dalla notifica del provvedimento impositivo del vincolo, che ha natura costitutiva e non meramente ricognitiva (Sez. T, n. 25947/2017, Zoso, Rv. 646216-01).

Il bene *immobile adibito all'uso pubblico di proprietà di un ente ecclesiastico* gode dello speciale regime fiscale agevolativo previsto dall'art. 2, comma 5, d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, in ragione della presunzione di interesse storico ed artistico prevista dall'art. 12, comma 1, d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, che attribuisce al bene una tutela reale, anche in assenza della formale dichiarazione di cui all'art. 14 del d.lgs. cit., qualora sia stata espressa dalla competente Soprintendenza la dichiarazione di interesse culturale dell'immobile, prevista dall'art. 13 d.lgs. cit., che ne attesta il valore storico e archeologico (Sez. T, n. 16818/2021, Fasano, Rv. 661754-01).

L'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 5, del d.l. n. 16 del 1993 è applicabile soltanto ai beni sottoposti al vincolo di cui all'art. 3 della l. n. 1989 del 1939 e non si estende a quelli vincolati ai sensi dell'art. 13, comma 3, della l. 16 aprile n. 171, avente la diversa funzione di individuare gli immobili oggetto di intervento di restauro e risanamento (Sez. T, n. 03266/2019, Martorelli, Rv. 652519-01).

Restando nell'ambito delle agevolazioni, la l. 9 dicembre 1998, n. 431 di riforma dei *contratti di locazione* ha previsto la possibilità per i comuni di deliberare, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio, aliquote ICI più favorevoli per i proprietari che concedono in locazione a titolo di abitazione principale immobili alle condizioni definite sulla base di quanto stabilito in appositi accordi definiti in sede locale fra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative (art. 2, comma 3).

La disposizione ha l'evidente intento di incentivare il ricorso a tali contratti stipulati in regime cd. convenzionato. La possibilità di deroga va intesa, secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 288, della l. n. 244 del 2007, nel senso che i comuni possono deliberare anche l'esenzione totale dall'imposta per detti immobili.

Di recente la S.C. ha chiarito, tuttavia, che la previsione di cui all'art. 2, comma 4, della l. n. 431 del 1998, non istituisce in favore dei locatori un diritto generalizzato ad ottenere il beneficio, in quanto viene rimessa al comune la facoltà di adottarlo (Sez. T, n. 07414/2019, Russo, Rv. 653168-01).

Le cave adibite ad *attività estrattiva* non godono del regime agevolativo, atteso che non sono equiparabili ai suoli agricoli, pur se classificate come D3 nel piano regolatore generale adottato dal comune, in quanto aventi potenzialità edificatoria, sia pure limitata alla sola realizzazione di fabbricati strumentali, con la conseguenza che sono soggette comunque all'imposta, indipendentemente dal loro concreto utilizzo. La pronuncia si fonda sul generale principio secondo cui per i casi

di esenzione vige il criterio della tassatività (Sez. T, n. 31079/2019, Taddei, Rv. 656344-01).

La S.C. ha anche precisato che, ai fini del riconoscimento *dell'agevolazione* di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 504 del 1992, i terreni adibiti ad impianti di *itticultura* non sono equiparabili a quelli agricoli, poiché l'attività che vi si svolge non è riconducibile a quella descritta dall'art. 2135 c.c., al quale la norma, di stretta interpretazione, si riferisce (Sez. T, n. 06699/2020, Russo, Rv 657398-01).

8. Le esenzioni: fabbricati rurali; unità collabente, abitazione principale; l'esenzione *ex* art. 7, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione *ex* art. 7, lett. b) e d) del d.lgs. n. 504 del 1992; l'esenzione *ex* art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992.

Nella materia delle esenzioni giocano un ruolo determinante ancora le risultanze catastali, in tal senso, la S.C. è più volte intervenuta per delimitare l'ambito applicativo delle *esenzioni* in tema di ICI, stabilendo in via generale che, ai fini del trattamento esonerativo, rileva, tra l'altro, l'oggettiva classificazione catastale dell'immobile. Segue la casistica degli interventi di legittimità sul punto.

Fabbricati rurali.

Secondo l'originario sistema delineato dal d.lgs. n. 504 del 1992 e tenuto conto della disciplina del catasto edilizio urbano (r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652; d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, vigente *ratione temporis* alla data del 1° gennaio 1993, data di entrata in vigore dell'imposta comunale sugli immobili), *i fabbricati rurali* non erano soggetti all'ICI, nel senso che il possesso di tali fabbricati non costituiva presupposto del tributo, in quanto gli stessi alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 504 del 1992, non erano iscritti nel catasto edilizio urbano a norma dell'art. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939, e degli artt. 38 e 39, del d.P.R. n. 1142 del 1949.

Secondo l'art. 9, commi 3 e 3-*bis*, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, conv. in l. 26 febbraio 1994, n. 133, la ruralità dei fabbricati doveva essere desunta dall'essere strumentali all'attività agricola.

È successivamente intervenuto in materia l'art. 23, comma 1-*bis*, del d.l. 30 dicembre 2008, n. 207, conv. con modif. in l. 27 febbraio 2009, n. 14, secondo cui: «Ai sensi e per gli effetti della l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 1, comma 2, il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a), deve intendersi nel senso che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità, di cui al d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, conv., con modif., in l. 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modif.».

La norma, mediante il richiamo all'art. 1, comma 2, della l. n. 212 del 2000, è stata espressamente dichiarata di interpretazione autentica ed è quindi applicabile retroattivamente.

Lo *jus superveniens* sottolinea la decisività della classificazione catastale quale elemento determinante per escludere (o per affermare) l'assoggettabilità ad ICI di un fabbricato. La norma interpretativa sostanzialmente conferma che la ruralità del fabbricato direttamente ed immediatamente rileva ai fini della relativa classificazione catastale, nel senso che il fabbricato catastalmente riconosciuto come rurale è escluso dalla stessa nozione di fabbricato imponibile ai fini ICI. Per ottenere l'esenzione ICI, quindi, il fabbricato deve essere iscritto in catasto con la qualifica di «fabbricato rurale».

La S.C. ha confermato, in proposito anche che, ai fini dell'applicabilità dell'esenzione, è rilevante l'oggettiva classificazione catastale senza che assuma rilevanza la strumentalità dell'immobile all'attività agricola, come confermato, sia dall'art. 9 del d.l. 30 dicembre, n. 577, conv., con modif., in l. 26 febbraio 1994, n. 133, sia dalla disciplina inerente le modalità di variazione/annotazione attraverso le quali è possibile pervenire alla classificazione, anche retroattiva, dei fabbricati come rurali, onde beneficiare dell'esenzione, di cui agli artt. 7, comma 2-*bis*, del d.l. 13 maggio 1970, n. 70, conv. in l. 12 luglio 2011, n. 106 (Sez. T, n. 05769/2018, Stalla, Rv. 647311-01).

È onere di chi richiede il riconoscimento del suddetto requisito impugnare il diverso classamento, non potendosi ritenere all'uopo sufficiente a determinare la variazione catastale, nei limiti del quinquennio anteriore, la mera autocertificazione secondo le modalità di cui all'art. 7, comma 2-*bis*, del d.l. n. 70 del 2011, conv., con modif., in l. n. 106 del 2011, e delle norme successive, se il relativo procedimento non si è concluso con l'annotazione in atti, poiché, come sottolineato dalla Consulta (Corte cost. n. 115 del 2015), il quadro normativo, ivi comprese le disposizioni regolamentari di cui al d.m. 26 luglio 2012, porta ad escludere l'automaticità del riconoscimento della ruralità per effetto della mera autocertificazione (Sez. T, n. 26617/2017, Napolitano L., Rv. 646421-01, Sez. T, n. 03226/2021, Balsamo, Rv. 660645-01).

Unità collabente

Per l'unità collabente si è esclusa l'applicazione dell'imposta, e, anche in tal caso, rileva l'accatastamento come unità collabente (categoria F/2). A tale proposito si è precisato 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. T, n. 23801/2017, Carbone, Rv. 645967-01; sostanzialmente nello stesso senso Sez. T, n. 08620/2019, Cavallari, Rv. 653528-01).

Abitazione principale

L'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, a decorrere dall'anno 2008, è stata esclusa dall'imposta comunale sugli immobili in forza dell'art. 1, comma 1, del d.l. 27 maggio 2008, n. 93, conv. in l. 24 luglio 2008, n. 126. L'esenzione viene riconosciuta al ricorrere delle seguenti tre concorrenti condizioni: il soggetto passivo deve essere una persona fisica; l'immobile deve risultare iscritto in una categoria catastale diversa da A1, relativa alle abitazioni di tipo signorile, da A8, riguardante le ville e da A9, relativa ai castelli e palazzi eminenti; l'immobile deve essere destinato ad abitazione principale.

Sotto un profilo più ampio, in applicazione dei principi generali è stato, affermato che il valore presuntivo delle risultanze anagrafiche può essere superato da prova contraria, desumibile da qualsiasi fonte di convincimento e suscettibile di apprezzamento riservato alla valutazione del giudice del merito (Sez. T, n. 12299/2017, De Masi, Rv. 644415-01).

Nella prospettiva dei *presupposti* per il riconoscimento del beneficio, la giurisprudenza di legittimità per parecchio tempo ha ritenuto che l'esenzione dall'imposta sia riferibile esclusivamente al bene nel quale il contribuente ha la propria dimora abituale, da individuarsi, salvo prova contraria, nella residenza anagrafica, dovendo questi provare che tale abitazione costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari (Sez. T, n. 15444/2017, Napolitano L., Rv. 645041-01, sostanzialmente nello stesso senso Sez. 6-T, n. 21873/2020, La Torre, Rv 659354-01).

Ove, pertanto, intervenga la *separazione personale di fatto* dei coniugi, il diritto al beneficio permane solo in favore del residuo nucleo familiare convivente nell'abitazione, non più identificabile con la casa coniugale (Sez. T, n. 15439/2019, D'Ovidio, Rv. 654382-01).

Tale orientamento è stato sottoposto alla revisione delle SU (**Sez. T, ordinanza interlocutoria n. 5870 del 2023**), a seguito della pronuncia di incostituzionalità dell'art. 13, comma 2, quarto periodo, del d.l. n. 210 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214 del 2011, nel testo modificato dall'art. 1, comma 707, lettera b, della legge n. 147 del 2013, in riferimento agli artt. 3, 31 e 53 Cost. (Corte cost., 28 aprile 2022, n. 107, si veda in proposito paragrafo 14 del presente capitolo). La pronuncia ha ritenuto incostituzionale il requisito della *residenza anagrafica dei familiari*. La norma abrogata richiedeva, infatti, che, ai fini dell'esenzione, il contribuente fornisse la prova di avere la propria dimora nell'immobile risultante dalla residenza anagrafica e che tale abitazione

costituisse dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari. L'ordinanza interlocutoria ha sollecitato la pronuncia delle SU per l'estensione di tale principio anche all'Ici, la cui disciplina prevede lo stesso duplice requisito.

Con riferimento alla diversa questione relativa al contemporaneo *utilizzo di più unità immobiliari*, è stata riconosciuta l'applicazione, per tutte, dell'aliquota agevolata (trasformatasi in totale esenzione, dal 2008, *ex* art. 1, d.l. 27 maggio 2008, n. 93) prevista per l'abitazione principale, alla condizione che il derivato complesso abitato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono, assumendo rilievo a tale fine non il loro numero, ma l'effettivo impiego ad abitazione principale dell'immobile complessivamente considerato. Resta fermo che la detrazione di cui all'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992 spetta una sola volta per tutte le unità (Sez. 6-T, n. 17015/2019, Dell'Orfano, Rv. 654527-01).

In ipotesi di *comproprietà*, facendo perno sul principio della decisività del criterio della residenza anagrafica, è stato di recente affermato che l'esenzione introdotta dall'art. 1 del d.l. n. 93 del 2008, conv. dalla l. n. 126 del 2008, non si applica al titolare *pro quota* del diritto di proprietà sull'immobile, nel quale egli ed il suo nucleo familiare non dimorino stabilmente e non vi abbiano la residenza anagrafica (Sez. T, n. 24462/2022, Candia, Rv. 665784-01).

Se le riduzioni e le detrazioni dell'imposta previste dall'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992 sono applicabili, per esplicita previsione, agli *alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari*, tuttavia, tali alloggi non possono beneficiare dell'aliquota ridotta per gli immobili destinati ad abitazione principale, prevista dall'art. 4, comma 1, del d.l. 8 agosto 1996, n. 437, conv., con modif., in l. 24 ottobre 1996, n. 556 (nella formulazione applicabile *ratione temporis*), atteso che quest'ultima norma espressamente circoscrive l'ambito di applicazione del beneficio alle sole persone fisiche e ai soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa, escludendo, pertanto, gli istituti autonomi case popolari (Sez. T, n. 26189/2019, D'Ovidio, Rv. 655693-01).

L'assimilazione all'abitazione principale delle unità immobiliari non locate, possedute a titolo di proprietà o di usufrutto da *cittadini italiani residenti all'estero*, prevista dall'art. 1, comma 4 *ter*, del d.l. n. 16 del 1993, conv., con modif., in l. n. 75 del 1993, opera solo ai fini della detrazione prevista dall'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, e non anche dell'esenzione "prima casa", introdotta dall'art. 1 del d.l. n. 93 del 2009, conv., con modif., in l. n. 126 del 2008 (Sez. T, n. 27134/2020, Reggiani, Rv 659699-01).

Restando nel tema dell'edilizia popolare e con riguardo al regime delle esenzioni, *ex* art. 1 del d.l. n. 93 del 2008, conv., con modif., dalla l. n. 126 del 2008, previsto dalle leggi regionali, è stato di recente precisato che la decadenza dall'esenzione, prevista dalla l.r. Puglia 20 dicembre 1984, n. 54, si verifica con il solo superamento dei limiti reddituali di cui all'art. 20 della stessa legge regionale, senza che al riguardo rilevi alcun onere di comunicazione di eventuali aggiornamenti dei predetti redditi, in quanto adempimento non previsto dalla legge (Sez. T, n. 21121/2022, Balsamo, Rv. 665144-01). La richiamata normativa regionale non è in contrasto con quella nazionale atteso che gli artt. 16 e 20 della citata legge disciplinano esclusivamente la materia dell'edilizia residenziale, stabilendo che la situazione reddituale degli assegnatari debba essere aggiornata con cadenza biennale e che la decadenza dell'assegnazione operi in caso di superamento del reddito previsto dal primo comma del citato art. 20.

L'arresto ha avuto modo di chiarire, infatti, che le due normative operano su piani diversi, quella regionale sul piano delle obbligazioni civilistiche poste a carico dello IACP, mentre quella nazionale su quello tributario (Sez. T, n. 21121/2022, Balsamo, Rv. 665144-02).

L'esenzione ex art. 7, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 504 del 1992.

Con riferimento agli *immobili comunali destinati ad edilizia residenziale pubblica, concessi in locazione*, la Corte ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, interpretato nel senso che la relativa esenzione non spetta per tali immobili, in quanto non impiegati direttamente dall'ente per lo svolgimento di compiti istituzionali, poiché, da un lato, non sarebbe configurabile una disparità di trattamento con gli IACP, con riferimento ai tributi maturati fino al 31 dicembre 2007, per i quali detti istituti non possono godere dell'esenzione di cui all'art. 1, comma 3, del d.l. n. 93 del 2008 (conv., con modif., in l. n. 126 del 2008), e, da un altro, non sussiste violazione del principio di ragionevolezza per la discriminazione fondata su profili soggettivi, rispetto agli immobili destinati alle medesime attività e non locati, trattandosi di situazioni non comparabili e, pertanto, disciplinate diversamente dal legislatore nell'esercizio della discrezionalità concessa allo stesso (Sez. T, n. 05765/2018, Zoso, Rv. 647280-01).

In linea con tale principio è stato, poi, affermato, che l'esenzione in parola esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva destinazione ad attività non produttive di reddito. Essa, pertanto, non spetta nel caso di utilizzo indiretto dell'immobile, in virtù di un contratto di comodato da parte di un soggetto giuridico diverso, anche ove si tratti di utilizzazione senza scopo di lucro e assistita da finalità di pubblico interesse (Sez. 6-T, n. 08073/2019, Castorina, Rv. 653398-01).

Più in generale, tale esenzione spetta soltanto se l'immobile viene impiegato direttamente dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, con la conseguenza che l'utilizzo indiretto attraverso un diverso soggetto giuridico rispetto a quello al quale spetta l'esenzione, ancorché anch'esso senza finalità di lucro, esclude la possibilità di fruire del beneficio (Sez. 6-T, n. 19773/2019, Castorina, Rv. 654969-01). Sulla base dello stesso principio è stata tratta l'ulteriore conseguenza che il beneficio non compete per gli alloggi di edilizia residenziale pubblica concessi in locazione a privati cittadini, anche se per finalità di pubblico interesse (Sez. T, n. 08361/2022, Lo Sardo, Rv. 664147-01).

È stato, altresì, precisato che il *consorzio ASI (Area per lo sviluppo industriale)*, costituito tra enti pubblici territoriali ed altri enti (pubblici e privati) è un ente pubblico economico, come previsto dall'art. 36, comma 4, della l. n. 317 del 1991, ed è pertanto tenuto al pagamento dell'ICI, al pari di qualsiasi operatore commerciale od industriale, in quanto l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992, si applica agli immobili destinati in modo esclusivo ai compiti istituzionali degli enti locali. Tale ipotesi si configura qualora i medesimi beni siano utilizzati, sebbene in via non prevalente, per l'esercizio di attività di diritto privato, come avviene nel caso in cui il godimento degli stessi venga concesso a terzi dietro il pagamento di un canone, o comunque, di un corrispettivo (Sez. T, n. 31037/2018, Fasano, Rv. 651647-01). L'indirizzo è stato ribadito anche da Sez. T, n. 04997/2020, Taddei, Rv 657356-01.

L'esenzione in esame non è, invece, applicabile ai *consorzi di bonifica*, posto che la norma riguarda gli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici ivi elencati, tra i quali non sono compresi i consorzi di bonifica. La norma che istituisce l'esenzione, in base ad un principio ormai consolidato, infatti, è di stretta interpretazione, avendo natura derogatoria di previsioni impositive generali, ed è, quindi, insuscettibile di estensione al di là delle ipotesi tipiche disciplinate (Sez. T, n. 23833/2017, Stalla, Rv. 645970-01).

L'esenzione si applica, invece, ai *consorzi tra enti territoriali*, ed ai consorzi in cui, tra i consorziati, vi siano anche altri enti, purché questi ultimi, ai sensi dell'art. 31, comma 18, della l. n. 289 del 2002, fruiscano di una delle esenzioni soggettive di cui allo stesso art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. cit. (Sez. 6-T, n. 05551/2019, Napolitano L., Rv. 653070-01).

Sulla base del requisito dell'utilizzabilità diretta e immediata dell'immobile, ai fini dell'ottenimento dell'esenzione, è stato, poi, affermato che la medesima esenzione non spetta *alle Agenzie Territoriali per la Casa* istituiti con l.r. Piemonte 26 aprile 1993, n. 11, enti pubblici non economici che esercitano nell'ambito locale le funzioni già attribuite agli Istituti Autonomi per le Case Popolari, non essendo sufficiente la pretesa

destinazione "esclusiva" allo svolgimento di attività assistenziale. La destinazione diretta dell'immobile allo svolgimento dei compiti istituzionali dell'ente non è ravvisabile, infatti, in caso di utilizzazione indiretta degli alloggi di edilizia residenziale pubblica concessi da parte dei privati cittadini (Sez. T, n. 34601/2019, Caprioli, Rv. 656465-01).

È stato, altresì, affermato che le esenzioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. a) ed i) del d.lgs. cit. non si applicano agli immobili di proprietà del *Fondo edifici di culto*, locati a terzi, in quanto, ai fini impositivi, non ha alcuna rilevanza la natura giuridica dell'ente e la sua qualità di soggetto passivo di imposizione astrattamente possibile destinatario dell'una o dell'altra esenzione, ma il fatto che, in concreto, l'utilizzo degli immobili in questione non risponda alle condizioni previste dalla legge per l'operatività delle esenzioni medesime. Di conseguenza risulta irrilevante anche che i proventi delle locazioni siano poi destinati alle attività istituzionali dell'ente (Sez. 6-T, n. 13542/2016, Caracciolo, Rv. 640346-01).

L'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), cit., come tutte le esenzioni, essendo di stretta interpretazione, non può essere applicata in senso estensivo, ricomprendendo nella nozione di Stato anche enti, come le pubbliche *Università*, che, pur essendo di emanazione statale, non rivestono, dopo la riforma introdotta dalla l. 9 maggio 1989, n. 168, la qualità di organi, bensì quella di enti pubblici autonomi, dotati di personalità giuridica propria nonché di un proprio statuto e regolamento (Sez. 6-T, n. 03011/2017, Napolitano L., Rv. 643143-01).

Sulla base del principio ora esposto è stata esclusa l'esenzione per l'immobile di proprietà di un *console onorario* il quale lo abbia messo a disposizione dello Stato estero per finalità verosimilmente lucrative (Sez. T, n. 04219/2019, Zoso, Rv. 652641-01). Analogamente l'esenzione non spetta per gli *alloggi di servizio dei militari* e delle relative famiglie, in quanto utilizzati per esigenze di carattere privato (Sez. T, n. 03268/2019, Zoso, Rv. 652520-01).

Il principio è stato esteso anche agli immobili gestiti da società *in house*, con la conseguenza l'esenzione spetta ove detti beni siano destinati ad attività oggettivamente esenti, oppure se la gestione degli stessi sia affidata ad un soggetto terzo, ovvero qualora quest'ultimo sia un ente non commerciale strumentalmente collegato all'ente proprietario ed appartenente alla stessa struttura del concedente (Sez. 6-T, n. 23821/2018, Napolitano L., Rv. 650365-01).

L'esenzione ex art. 7, lett. b) e d) del d.lgs. n. 504 del 1992

La Corte ha evidenziato come l'art. 7, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1992, nella parte in cui prevede che «sono esenti da imposta *i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 e E/9*» deve essere inteso - secondo i criteri di interpretazione letterale, in coerenza con i principi

generali dell'ordinamento e con l'art. 5, comma 3, dello stesso decreto - nel senso che l'esenzione si riferisce ai fabbricati così classificati oppure a quelli non ancora iscritti al catasto per i quali nel medesimo periodo sussistono i presupposti per l'iscrizione nelle categorie indicate. Sono esclusi dall'esenzione, pertanto, gli immobili già iscritti in categorie diverse da quelle indicate con le sigle E/3 e E/9, ad iniziativa del contribuente, atteso che quest'ultimo non può, per beneficiare della suddetta esenzione, invocare a suo favore l'errore se non nei limiti e con gli effetti temporali propri della variazione della classificazione (Sez. T, n. 24279/2019, Russo, Rv. 655157-01; nello stesso senso in tema di IMU, Sez. T, n. 34690/2022, Dell'Orfano, Rv. 666398-01).

Si è, invece, ritenuto che i locali ove insistono le *cappelle cd. Private, ad uso di strutture sanitarie e scolastich*e, con esclusione di qualsiasi locale annesso, ma non consacrato all'esercizio del culto, beneficiano dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. d), del d.lgs. n. 504 del 1992 in quanto funzionali a rendere agevole l'esercizio del culto per chi risiede o trascorre larga parte delle sue giornate in tali strutture (Sez. T, n. 26217/2021, Russo, Rv. 662327-01).

Sempre in tema di esenzioni, è stato precisato che l'art. 1, comma 328, della l. n. 205 del 2017 ha carattere interpretativo e quindi efficacia retroattiva, con la conseguenza che l'esenzione tributaria riconosciuta all'*Accademia Nazionale dei Lincei* dall'art. 3, del d.lgs. lgt. n. 359 del 1944 non è mai venuta meno, dovendo trovare continuativa applicazione anche per il passato, purché limitata all'imposizione relativa ai locali ai quali sono svolte le attività istituzionali (Sez. T, n. 31025/2018, Stalla, Rv. 651569-01). In linea con questo indirizzo anche Sez.6-5, n. 02222/2020, Castorina, Rv 656786-01.

L'esenzione ex art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992.

Numerose pronunce vanno segnalate sulla questione dell'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, agli edifici culto nelle ipotesi in cui negli stessi vengano svolte attività differenti da quelle strettamente religiose ed alle strutture svolgenti attività sanitaria.

Deve preliminarmente essere ricordato che lo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, senza le modalità di un'attività commerciale, costituisce il requisito oggettivo necessario ai fini dell'esenzione dall'imposta in parola e va accertato in concreto, con criteri rigorosi, seguendo le indicazioni della circolare ministeriale n. 2/DF del 2009 e, dunque, verificando determinate caratteristiche della «clientela» ospitata, della durata dell'apertura della struttura e, soprattutto, dell'importo delle rette, che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato, onde evitare una

alterazione del regime della libera concorrenza e la trasformazione del beneficio in aiuto di Stato (Sez. T, n. 13970/2016, Botta, Rv. 640244-01). Il principio è stato confermato da Sez. T, n. 07415/2019, Russo, Rv. 653513-01.

Può dirsi consolidato, quindi, il principio per cui l'esenzione in questione, è riconosciuta alla duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dello svolgimento di attività peculiari che non siano produttive di reddito.

Sulla base di quest'assioma Sez. T, n. 24308/2019, Cavallari, Rv. 655481-01 ha affermato che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 trova applicazione anche in caso di dazione dell'immobile per finalità assistenziali in favore di ente non imprenditoriale, sulla base di univoche disposizioni statutarie, salva la valutazione in concreto del carattere commerciale o meno della dazione stessa, che va escluso ove il godimento sia concesso a titolo gratuito, mentre deve essere rigorosamente accertato in presenza di un contratto di locazione, avuto riguardo alle persone ospitate (che devono essere effettivamente bisognose), alla durata del soggiorno (da collegare al superamento della condizione di disagio che lo ha generato) ed all'importo delle rette (che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato), onde evitare l'aggiramento della disposizione agevolativa, volta a tutelare lo svolgimento di attività di rilievo sociale nell'immobile interessato. Sostanzialmente nello stesso senso Sez. T, n. 22223/2019, Fasano, Rv. 654830-01.

L'esenzione in parola compete tendenzialmente solo in caso di utilizzo diretto del bene da parte dell'ente possessore, per lo svolgimento, con modalità non commerciali, delle attività previste dalla norma, potendo essere estesa all'ipotesi di utilizzo indiretto del bene solo qualora la concessione del godimento e dell'uso - a favore di altro ente collegato all'ente possessore, nel perseguimento delle stesse finalità istituzionali - sia del tutto gratuita, senza alcuna forma di remunerazione (Sez. T, n. 34772/2022, Picardi, Rv. 666405-01).

Posto che l'accertamento dei presupposti per l'esenzione va effettuato in concreto, l'*onere probatorio* è a carico del contribuente e, dunque, è necessario verificare, secondo la disciplina dei complessi ricettivi complementari a carattere turistico - sociale e le disposizioni regionali sulla ricettività complementare o secondaria, l'accessibilità limitata della struttura, che non deve essere rivolta ad un pubblico indifferenziato, ma ai soli destinatari delle attività istituzionali (alunni e famiglie di istituti scolastici, iscritti a catechismo, appartenenti alla parrocchia, membri di associazioni, ecc.), nonché la discontinuità nell'apertura, in quanto l'attività ricettiva non può essere svolta per l'intero anno solare (Sez. 6-T, n.

19072/2019, Dell'Orfano, Rv. 654737-01, arresto intervenuto in una fattispecie riguardante una casa per ferie di proprietà di un ente ecclesiastico).

L'esenzione in parola è anche passata al vaglio europeo ed è stata ritenuta compatibile con il divieto di aiuti di Stato solo ove abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, dovendo intendersi tale, secondo il diritto dell'Unione (decisione n. 2013/286/UE della Commissione), l'attività svolta a titolo gratuito o dietro versamento di un corrispettivo simbolico (Sez. T, n. 04066/2019, Russo, Rv. 652784-01; conf. Sez. T, n. 06795/2020, Taddei, Rv 657546-01).

La Corte, quindi, da ultimo è giunta a una prima definizione di corrispettivo simbolico, da ravvisare in quello caratterizzato da un ricavo irrisorio, marginale e del tutto residuale rispetto alla natura della prestazione, tale da non potersi porre in relazione con il servizio reso, in quanto avente natura meramente formale e utile a rendere la prestazione più prossima a un'erogazione gratuita che a quella sottoremunerata rispetto ai parametri medi di settore (**Sez. T, n. 27821/2023, Candia, Rv. 669404-01**).

Ai fini di tale accertamento è stata ritenuta superflua un'eventuale verifica da parte del giudice di merito di requisiti normativamente non prescritti, quali la necessità che l'attività didattica svolta dalla contribuente rientri tra quelle di base, che all'esito del corso vengano rilasciati titoli equipollenti a quelli propri della scuola pubblica o paritaria o che i "crediti di studio" conseguiti siano riconosciuti in tutti gli Stati e non solo in alcuni di essi (Sez. T, n. 34766/2022, Lo Sardo, Rv. 666403-01).

Nello stesso senso è stato confermato che il requisito oggettivo costituito dalla natura non commerciale della stessa non può essere desunto in via esclusiva in base a documenti che attestino *a priori* il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con modalità commerciali (Sez. T, n. 17968/2019, Penta, Rv. 654747-01 con riferimento all'esercizio di attività didattica universitaria).

Sotto il diverso profilo del *rimborso ai comuni* per mancato introito per le esenzioni riconosciute agli edifici di culto, si è di recente chiarito che il rimborso per le minori entrate ICI, versato dallo Stato ai sensi dell'art. 2 della l. 1° agosto 2006, n. 206, non impedisce ai comuni di esercitare il potere impositivo e non fa venir meno l'interesse ad agire per il recupero dell'imposta non versata, poiché una tale preclusione, che non consegue ad alcuna espressa disposizione, sarebbe in contrasto con il principio di tipicità dei provvedimenti di imposizione tributaria e di tassatività delle norme agevolative o esonerative, che, derogando al sistema generale, sono

di stretta interpretazione e non possono essere applicate in via estensiva o analogica (Sez. T, n. 27242/2022, Candia, Rv. 665813-01).

La conseguenza derivante dal principio ora esposto è che tale esenzione, con riguardo all'esercizio di attività di religione o di culto, non spetta ove la presenza *in loco* degli alloggi dei religiosi sia strumentale allo svolgimento, in via principale di attività didattica avente natura oggettivamente commerciale ovvero esercitata dietro pagamento di una retta che non discosti nell'ammontare da quelle di mercato (Sez. 6-T, n. 10754/2017, Napolitano L., Rv. 644064-01).

A tale proposito è stato di recente affermato che, nella verifica in concreto circa lo svolgimento di attività commerciale, costituisce un indice rivelatore il pagamento di una retta scolastica da parte degli studenti, anche se modesta, in quanto, essendo sufficiente l'idoneità dei ricavi, anche tendenziale, a realizzare il pareggio di bilancio, il mancato conseguimento di utili non è indicativo della natura non commerciale dell'attività (Sez. 6-T, n. 34311/2022, Chiesi, Rv. 666358-01).

L'esenzione riconosciuta dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, è limitata all'ipotesi in cui gli immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto indicate nell'art. 16, lett. a), della l. n. 222 del 1985, e, pertanto, non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolga *attività sanitaria*, *anche se in regime di accreditamento con il Servizio Sanitario Nazionale,* poiché le tariffe convenzionali sono comunque dirette a coprire i costi e a remunerare i fattori della produzione, escludendo che l'attività sia svolta in forma gratuita o semigratuita, secondo modalità non commerciali (Sez. T, n. 32765/2022, Dell'Orfano, Rv. 666395-01).

Per poter usufruire dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, non è sufficiente che l'immobile sia utilizzato per lo svolgimento di attività sanitaria in regime di convenzione con il S.S.N. da una Fondazione, fisiologicamente priva di finalità lucrativa, ma è necessario che il contribuente dimostri che l'attività cui l'immobile è destinato, oltre a rientrare tra quelle esenti, non sia svolta con modalità commerciali, poiché, in conformità ai principi eurounitari, la presenza di un'attività con finalità sociale non basta, da sola, ad escluderne l'eventuale natura economica (Sez. 6-T, n. 24044/2022, Penta, Rv. 665500-01).

In applicazione dei principi ora riportati è stato di recente affermato che l'esenzione in oggetto, riconosciuta per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986, non spetta con riguardo agli *immobili gestititi da aziende per l'edilizia residenziale pubblica e concessi in locazione*, sia perché non soggetti ad utilizzazione diretta, sia perché la tenuità e modestia del canone corrisposto non esclude il carattere economico dell'attività svolta, non essendovi equivalenza tra il

concetto di corrispettivo tenue o modesto e quello di corrispettivo simbolico, il quale esclude completamente il rapporto sinallagmatico, sussistente invece nel primo caso (Sez. 6-T, n. 08964/2020, Russo, Rv. 657665-01).

L'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) spetta anche con riferimento agli *immobili di proprietà delle ASL* anche se temporaneamente non utilizzati ai fini istituzionali qualora, a fronte dal mancato effettivo utilizzo, permanga la destinazione potenziale e la strumentalità dei beni all'esercizio delle attività protette (Sez. T, n. 03445/2021, Lo Sardo, Rv. 660650-01).

È stato, poi, affermato che spetta l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) agli *immobili utilizzati da federazione sportiva nazionale* per lo svolgimento di attività di tipo organizzativo o gestionale, non potendo considerarsi come meramente strumentale rispetto all'esercizio, in via diretta e non mediata, della pratica sportiva, ma identificandosi essa stessa come attività sportiva e regolamentata (Sez. T, n. 01568/2021, Paolitto, Rv. 660243-01).

Le *società sportive dilettantistiche* costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro, ai fini dell'esenzione ICI, sono state equiparate alle associazioni sportive dilettantistiche (Sez. T, n. 09614/2019, Stalla, Rv. 653650-01).

Di recente è stato ulteriormente chiarito che l'esenzione in parola presupponendo che gli immobili siano destinati allo svolgimento, da parte di associazioni senza scopo di lucro, di attività sportive rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI, in favore di un pubblico indifferenziato e ad una tariffa che non tenga conto dei valori di mercato, non spetta per la sola messa a disposizione di spazi per l'esercizio individuale dello sport, mancando la finalità solidaristica che giustifica il beneficio fiscale (**Sez. T, Ordinanza n. 29016/2023, Pepe, Rv. 669266-01**).

Anche l'*Agenzia Regionale per la Protezione Ambientale della Toscana (ARPAT*) è esente da ICI ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, in quanto, oltre ad essere sotto il profilo soggettivo un ente che non esercita in modo esclusivo o prevalente un'attività commerciale, svolge anche, sotto il profilo oggettivo, una «attività sanitaria», non genericamente finalizzata alla protezione dell'ambiente, ma specificamente volta alla salute pubblica, attraverso il controllo, lo studio tecnico scientifico e la informazione ambientale (Sez. T, n. 11409/2019, D'Ovidio, Rv. 653719-01).

9. ICI ed aree demaniali, zone portuali e parchi eolici.

L'art. 18 della l. 23 dicembre 2000, n. 388, modificando l'art. 3, comma 2, del d.l. n. 504 del 1992, ha esteso la soggettività passiva dell'imposta ai *concessionari di aree demaniali*, rendendo di conseguenza irrilevante la questione afferente agli effetti reali o obbligatori della concessione (Sez. T, n. 10006/2019, Cirese, Rv. 653365-01, cit.). Il concessionario è obbligato non solo sostanziale, in sede di rivalsa del concedente, ma anche formale, facendo venire meno la necessità di accertare se la concessione attributiva del diritto di costruire immobili sul demanio avesse effetti reali, con conseguente tassabilità degli immobili ai fini ICI in capo al concessionario, od obbligatori, con l'apposita conseguenza della intassabilità (Sez. T, n. 28563/2020, D'Oriano, Rv 659821-01).

L'*Agenzia del demanio* non è soggetta al pagamento dell'imposta, in quanto il gestore del patrimonio immobiliare pubblico non è ricompreso tra i soggetti passivi indicati dall'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. T, n. 10655/2019, Cirese, Rv. 653655-01).

Ai sensi dell'art. 74, comma 1, della l. n. 342 del 2000, l'Agenzia del territorio è tenuta a notificare l'atto di attribuzione o di modifica della rendita catastale al concessionario dell'area, ove risulti tra gli intestatari catastali del bene (Sez. 6-T, n. 00807/2018, Solaini, Rv. 647099-01).

Sono, poi, assoggettate al pagamento dell'imposta, in quanto non classificabili nella categoria E le *aree cd. scoperte*, indispensabili al concessionario del bene demaniale per lo svolgimento della sua attività, atteso che il presupposto dell'imposizione è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito. I concessionari dei beni demaniali portuali, infatti, svolgono un'attività di natura privata, esercitata in forma concorrenziale (Sez. 6-T, n. 10031/2017, Solaini, Rv. 643809-01; Sez. T, n. 10287/2019, Fasano, Rv. 653372-01).

Nella medesima direzione è stato affermato che le *aree portuali (anche demaniali*) sono classificabili nella categoria E di cui all'art. 2, comma 40, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, conv. in l. 24 novembre 2006, n. 286 e, dunque, esenti da ICI se aventi caratteristiche tipologiche - funzionali, tali da renderle estranee ad ogni uso commerciale o industriale.

Non sono, invece, classificabili nella categoria E e, perciò, assoggettate ad ICI, se presentino autonomia funzionale e reddituale rinveniente dal loro concreto impiego per scopi imprenditoriali di siffatta natura. Non vale, in senso contrario, l'art. 1, comma 578, della l. 27 dicembre 2005, n. 205, secondo cui le banchine, le aree portuali ed i servizi costituiscono immobili a destinazione particolare, da censire in catasto nella categoria E/1 (anche se affidati in concessione ai privati), trattandosi

di disposizione espressamente valevole solo per il futuro (da 1° gennaio 2020) (Sez. T, n. 34657/2019, Stalla, Rv. 656424-01).

Ciò, in quanto l'imposizione ICI sulle aree portuali è fondata sul criterio della funzione (attività libero-imprenditoriale) e non sul criterio dell'ubicazione, con la conseguenza che il censimento catastale delle stesse impone l'accertamento dell'esercizio dell'attività secondo parametri imprenditoriali, restando irrilevante l'interesse pubblico al suo svolgimento. Nella specie, è stato escluso che gli immobili costituenti un *terminal* portuale adibito al deposito ed alla movimentazione di merce, oggetto di concessione demaniale marittima, fossero compresi in categoria E/1 e fossero perciò soggetti all'esenzione ICI di cui all'art. 7, comma 1, lett. b, d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. T, n. 23067/2019, Cirese, Rv. 655054-01).

Il principio dell'autonomia dell'unità immobiliare e della sua potenzialità a produrre reddito è in linea con quanto già espresso da Sez. T, n. 10674/2019, Crolla, Rv. 653540-01, con riferimento alle aree portuali utilizzate per attività di movimentazione, stoccaggio, deposito, imbarco e sbarco di merci.

Secondo la S.C., invece, ai fini ICI, *i parchi eolici* sono accatastabili in categoria D/1- Opificio e non nella categoria E, in quanto costituiscono centrali elettriche, rispetto alle quali il sistema normativo non offre indicazioni che ne giustifichino un trattamento differenziato, diversamente da quanto accade per le stazioni di servizio per il rifornimento di carburante, che sono invece direttamente fruibili da parte degli utenti della rete viaria (Sez. T, n. 14042/2020, Penta, Rv. 658354-01).

10. L'avviso di liquidazione ed accertamento.

La S.C. ha precisato che, nell'ipotesi in cui il comune affidi a terzi la liquidazione, l'accertamento e la riscossione *ex* art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, il potere di accertamento è demandato al concessionario, al quale è, pertanto, conferita anche la legittimazione processuale per le relative controversie. Ne consegue che, in caso di contestazione della legittimità della delega, grava sul contribuente l'onere di specificarne i profili di legittimità (Sez. T, n. 24276/2019, Russo, Rv. 655156-01). Anche la legittimazione processuale per le relative controversie si trasferisce all'affidatario - non avendo altrimenti significato l'opzione dell'ente locale per la gestione esterna - ed il relativo vizio del contraddittorio nei suoi confronti può essere sanato solo dalla sua costituzione in giudizio e non da quella del comune (Sez. T, n. 25306/2017, Carbone, Rv. 645986-01).

Non sono proponibili, avverso l'avviso di accertamento emesso dal comune, doglianze in relazione alla determinazione della rendita, atteso

che le stesse devono essere proposte in una diversa causa, pregiudiziale rispetto a quella relativa alla liquidazione dell'ICI, e con un diverso legittimato passivo, l'Agenzia del Territorio (Sez. T, n. 09894/2017, Solaini, Rv. 643807-01, Sez. 6-T, n. 08070/2019, Castorina, Rv. 653548-01.

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'*an* ed il *quantum* dell'imposta. In particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione debitoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi della stessa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa. Restano, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Sez. T, n. 26431/2017, Fasano, Rv. 646218-01).

Ne deriva che, la delibera di giunta comunale di *preventiva designazione del funzionario* esercente l'attività organizzativa e gestionale dell'imposta, adottata ai sensi dell'art. 11, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, non deve essere menzionata negli avvisi di liquidazione o di accertamento concernenti detto tributo, presumendosi che l'esercizio della potestà impositiva avvenga nel rispetto dei presupposti di legge. Incombe, pertanto, sul contribuente, che intenda muovere contestazioni al riguardo, l'onere di dedurre e provare l'eventuale assenza o illogicità della delibera medesima (Sez. T, n. 26432/2017, Fasano, Rv. 646162-01).

Dai principi esposti consegue anche che l'avviso di accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenente la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto generale, avente valore presuntivo e da ritenersi riconosciuto (o conoscibile) dal contribuente. Spetta a quest'ultimo, dunque, l'onere di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo di perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'Ufficio (Sez. T, n. 16620/2017, Solaini, Rv. 644804-01).

In definitiva, sul contenuto dell'obbligo motivazionale, si deve affermare che l'avviso di accertamento non può limitarsi a contenere indicazioni generiche sul valore del terreno, ma, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, deve indicare, a pena di nullità, a quale presupposto la modifica del valore dell'immobile deve essere ricondotta, con specifico

riferimento ai parametri indicati dall'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992 (Sez. T, n. 02555/2019, D'Ovidio, Rv. 652370-01).

Per altro verso, tenuto conto che l'art. 11, comma 2-*bis*, del d.lgs. n. 504 del 1992, dispone che gli avvisi di liquidazione ed accertamento devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati, non sussiste l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposte (Sez. T, n. 01694/2018, Zoso, Rv. 646809-01).

11. L'ICI ed il giudicato.

In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata, con la conseguenza che lo stesso è escluso nelle fattispecie "tendenzialmente permanenti", in quanto suscettibili di variazione annuale (Sez. 6-T, n. 17760/2018, Solaini, Rv. 649640-01).

In applicazione di tale principio, con riguardo all'Ici, è stato affermato che la sentenza che abbia deciso con efficacia di giudicato relativamente ad alcune annualità non fa stato con riferimento anche ad annualità diverse con riferimento ad elementi variabili, come ad esempio il valore immobiliare *ex* art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, che, per sua natura, con riferimento ai diversi periodi di imposta, è destinato a modificarsi nel tempo (Sez. T, n. 01300/2018, Fasano, Rv. 646807-01). Ne deriva che, il giudicato sulle modalità di esercizio di una determinata attività, che sono suscettibili di modificarsi nel tempo, non spiega efficacia espansiva negli altri periodi d'imposta (Sez. T, n. 07417/2019, Russo, Rv. 653514-01).

In tema di base imponibile dell'ICI, ai fini della determinazione del valore dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D non iscritti in catasto, si deve fare applicazione dell'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992, senza che, nel giudizio riguardante l'ICI, sia possibile fare valere il giudicato esterno formatosi con riguardo al valore dei predetti fabbricati ai fini dell'INVIM, atteso che il giudicato esterno può essere efficacemente eccepito quando si sia formato in un giudizio tra le stesse parti e relativo a tributi fondati sui medesimi presupposti di fatto, circostanze entrambe

insussistenti in caso di giudizi concernenti la determinazione della base imponibile, rispettivamente, dell'ICI e dell'INVIM (Sez. T, n. 12272/2017, Botta, Rv. 644137-01, cit.).

12. ICI e rimborsi.

La Corte ha affrontato la questione del diritto al rimborso in tema di ICI, stabilendo che il termine triennale per il rimborso delle somme versate e non dovute di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 504 del 1992 (nella specie, in relazione all'agevolazione di cui all'art. 2 del d.l. n. 16 del 1993, prevista per gli immobili di particolare interesse storico) ha natura speciale rispetto a quello previsto dalle regole civilistiche in tema di prescrizione e decorre dal giorno del pagamento, se non dovuto (anche parzialmente) già alla data della sua esecuzione o se eseguito sulla base di una disposizione di legge inapplicabile, ovvero da quello in cui è stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione (Sez. T, n. 34244/2019, Taddei, Rv. 656402-01).

13. Le sanzioni.

Occorre premettere che l'omessa denuncia dell'immobile deve essere sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae in quanto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione che rimane inadempiuta, non solo, per il versamento dell'imposta, ma anche per l'adempimento dichiarativo (Sez. T, n. 18230/2016, Solaini, Rv. 641050-01, Sez. T, n. 14399/2017, De Masi, Rv. 644430-01 cit.).

L'applicazione del principio della pluralità delle violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive secondo un consolidato orientamento ha comportato il riconoscimento dell'applicazione del regime della *continuazione attenuata* di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo (Sez. T, n. 11432/2022, D'Oriano, Rv. 664351-01, Sez. n. 18447/2021, Cavallari, Rv. 661804-01, cit.; in epoca più risalente Sez. T, n. 26077/2015, Di Blasi, Rv. 638112-01).

La continuazione tributaria *ex* art. 12, comma 6, d.lgs. n. 472 del 1997 è applicabile anche per le infrazioni relative a periodi di imposta successivi alla sua interruzione, in quanto l'istituto è volto ad adeguare la sanzione alle circostanze concrete e a ridurne l'incidenza, altrimenti eccessiva, in presenza violazioni sempre identiche della medesima indole.

La conseguenza di tale principio è la prospettazione di una distinta e rinnovata operatività della continuazione anche dopo la prima interruzione (Sez. T, n. 11612/2020, Cavallari, Rv. 657982-01).

Con riferimento alle situazioni di obiettiva *incertezza* sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria che potrebbero giustificare la mancata irrogazione di sanzioni, *ex* art. 10, comma 3, sono di recente intervenuti alcuni significativi chiarimenti.

In particolare è stato precisato che l'obiettiva «incertezza normativa tributaria», caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza, al termine di un procedimento interpretativo corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, si distingue dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto - come emerge dall'art. 6 del d.lgs. n. 472 del 1997, che distingue le due figure pur ricollegandovi i medesimi effetti - e costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria (Sez. 6-T, n. 04169/2020, Castorina, Rv. 657313-01). L'arresto è intervenuto con riferimento agli *impianti di produzione di energia idroelettrica*, dopo l'entrata in vigore dell'art. 1 *quinquies* del d.l. 31 marzo 2005, n. 44, conv., con modif., dalla l. 31 maggio 2005, n. 88, e la S.C. ha ritenuto la sussistenza di un'obiettiva incertezza normativa in ordine alla concreta individuazione dei manufatti che avrebbero dovuto essere considerati ai fini della determinazione della base imponibile ICI e del valore da attribuire agli stessi.

È stato, poi, chiarito che, in merito all'*accatastamento e alla classificazione dei parchi eolici*, a partire dal 2006, è da escludere alcuna situazione di oggettiva incertezza normativa, dovendosi tenere conto delle circolari dell'Agenzia del territorio n. 4 del 2006, n. 4 e 14 del 2007 e, per l'anno 2005, la novella normativa di cui all'art. 1-*quinquies* del d.l. n. 44 del 2005, conv. con modif. dalla l. n. 88 del 2005 (Sez. T, n. 26877/2021, Cavallari, Rv. 662452-01).

La S.C. ha ritenuto, poi, che, con riferimento alle *centrali elettriche*, dopo l'entrata in vigore dell'art. 1-*quinquies*, del d.l. n. 44 del 2005, conv., con modif., in l. n. 88 del 2005, sussisteva obiettiva incertezza in ordine alla concreta individuazione dei manufatti che avrebbero dovuto essere considerati ai fini della determinazione della base imponibile ICI ed al valore da attribuire agli stessi (Sez. T, n. 10313/2019, Zoso, Rv. 653716-01).

Si ricorda che il contribuente che si avvalga della procedura *DOCFA* ai fini della determinazione della rendita catastale, ai sensi del d.m. n. 701 del 1994, pone in essere un'attività collaborativa che comporta soltanto, in caso di variazione della rendita originaria, la non applicazione di sanzioni (salvo nel caso in cui lo scarto ecceda la misura del 30%). Importante ricordare che in tal caso il Comune è abilitato ad emettere un

avviso di liquidazione, senza necessità di preventiva notifica della rendita (Sez. T, n. 27576/2018, Billi, Rv. 651071-01, cit.).

In materia è stato operato un importante distinguo tra la *abolitio criminis*, che si realizza solo quando un'imposta venga radicalmente meno e non possa essere più pretesa neppure in riferimento alle annualità pregresse, dalla abrogazione della legge istitutiva di un tributo (ovvero di un adempimento fiscale) a decorrere da una certa data. In tale ultima ipotesi, infatti, permanendo l'obbligo a carico del contribuente per il periodo antecedente, non sono abrogate le norme sanzionatorie che assistono la fattispecie impositiva. Il principio è stato espresso con riferimento all'art. 37, comma 53, del d.l. n. 223 del 2006, conv. in l. n. 248 del 2006, il quale ha soppresso l'obbligo di presentazione della dichiarazione, ai fini ICI, con decorrenza dall'anno 2007, facendo salvo l'obbligo di denuncia delle variazioni non conoscibili per via officiosa dal Comune. Tale disposizione continua a regolare i rapporti sorti sotto la sua vigenza, sanzionando le condotte concernenti l'omissione ed il ritardo nei pagamenti delle imposte, secondo i termini e le scadenze previste dalle norme in vigore al *tempus commissi delicti* (Sez. T, n. 12936/2019, Balsamo, Rv. 653993-01).

14. L'IMU.

Come sopra accennato, l'autonomia finanziaria dei Comuni trova il suo fondamento nell'art. 119 Cost. e la prima legge attuativa del cd. federalismo fiscale è la l. 5 maggio 2009, n. 42. Con essa sono stati fissati i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, nonché disciplinati l'istituzione e il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale in rapporto ad abitante e il Governo è stato delegato per l'adozione di decreti legislativi per l'attuazione del predetto art. 119 Cost.

Tra essi, di particolare rilievo è il d.l. 14 marzo 2011, n. 23 che, con riguardo ai tributi locali, ha introdotto: l'imposta municipale propria (IMU), in sostituzione dell'ICI e dell'Irpef sui redditi fondiari relativi ad immobili non locati delle persone fisiche; l'imposta municipale secondaria (IMUS) in sostituzione della tassa per l'occupazione di aree di spazi e aree pubbliche, del canone per l'occupazione di aree di spazi e aree pubbliche, dell'imposta comunale sulla pubblicità, dei diritti sulle pubbliche affissioni e del canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari. Tale ultima imposta è stata, poi, eliminata dalla l. 28 dicembre 2015, n. 208.

L'IMU, quindi, non è un tributo aggiuntivo, ma sostitutivo di una serie di imposte riscosse dallo Stato. Tale imposta costituisce una delle maggiori espressioni del progetto legislativo di costituzione del cd.

federalismo fiscale e, a regime, avrebbe dovuto determinare il diretto finanziamento dei comuni, senza più alcuna partecipazione dell'Amministrazione centrale in ordine alle fasi di liquidazione, accertamento e riscossione.

Il d.l. 6 dicembre 2011, n. 2011, cd. decreto Monti, ha anticipato l'entrata in vigore dell'Imu, originariamente prevista per il 2015, attraverso l'introduzione di una Imu, cd sperimentale, divenuta, poi, definitiva proprio nel 2015.

Con la 27 dicembre 2013, n. 147 è stata, infatti, istituita l'imposta unica comunale (cd. IUC), composta dall'Imu, dalla nuova Tasi e dalla nuova Tari, il cui art. 1, comma 703, stabilisce che: «L'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'Imu».

La disciplina dell'IMU prevede, attraverso un meccanismo di rinvii, l'applicazione della maggior parte delle norme contenute nel d.lgs. n. 504 del 1992, sull'Ici. Il contenzioso legato all'IMU ha trovato, pertanto, buona parte delle soluzioni nella giurisprudenza risalente all'epoca di vigenza dell'Ici.

I *soggetti passivi* dell'IMU sono, ai sensi dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011: «il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto».

Occorre segnalare che, in materia, un rilevante contenzioso si è sviluppato in ordine alla soggettività passiva con riguardo al *leasing* finanziario.

È stato di recente chiarito che su immobili concessi in locazione finanziaria, l'avviso di classamento e attribuzione di rendita catastale deve essere notificato al solo concedente, in qualità di proprietario del fabbricato e intestatario al catasto, e non all'utilizzatore, il quale, pur essendo soggetto passivo dell'imposta in costanza del rapporto contrattuale, è privo di legittimazione ad impugnare tale avviso, avendo solo un interesse temporaneo e di mero fatto alla sua contestazione (Sez. T, n. 31173/2022, Lo Sardo, Rv. 666089-01).

Sotto il profilo temporale, relativo all'individuazione del soggetto passivo, di recente la S.C. ha precisato che, in base all'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, l'obbligazione di imposta, in caso di immobili concessi in *leasing*, si consolida quale situazione giuridica soggettiva

dell'utilizzatore sin dalla sottoscrizione del relativo contratto e, simmetricamente, viene a cessare con la scadenza ovvero con la risoluzione dello stesso, dovendosi attribuire rilevanza non già alla detenzione qualificata in quanto tale, ma al vincolo contrattuale su cui tale detenzione è fondata, con la conseguenza che essa permane, nella sua dimensione rilevante ai fini tributari, fino a quando il predetto vincolo è in vita, e viene a cessare al suo venir meno trasformandosi in detenzione senza titolo (Sez. T, n. 13120/2022, Paolitto, Rv. 664589-01).

Occorre segnalare, poi, le diverse pronunce riguardanti l'ipotesi di risoluzione anticipata del contratto di *leasing*. La questione che si pone è quella di stabilire se, nel periodo intercorrente tra la cessazione di efficacia del contratto e la restituzione del bene, la titolarità passiva del rapporto fiscale sorga in capo al locatore, nella qualità di oggetto che giuridicamente possiede il bene o all'utilizzatore che materialmente ne dispone.

Recentemente si è consolidato l'indirizzo in base al quale, nel caso di risoluzione anticipata del contratto di *leasing* immobiliare, soggetto passivo dell'IMU è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore (Sez. T, n. 25249/2019, Russo, Rv. 655410-01, Sez. T, n. 29973/2019, Balsamo, Rv. 655919-01, Sez. 6-T, n. 00418/2021, Conti, Rv. 660260-01). Deve, quindi ritenersi superato il diverso orientamento espresso da (Sez. T, n. 19166/2019, Penta, Rv. 654521-01).

Una novità dal punto di vista della *soggettività passiva*, introdotta dall'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011, è l'ampliamento della nozione di *coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali*, che, «sono individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola».

Ne consegue che sono considerati non fabbricabili i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, su cui persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale, attraverso l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali. La finzione giuridica che consente di trattare il bene come terreno agricolo risulta, quindi, di più ampia applicazione rispetto all'ipotesi delineata sotto la vigenza dell'Ici.

Occorre precisare che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, in forza dell'art. 1, comma 13, della l. n. 208 del 2015 sono esenti da IMU «i terreni agricoli: a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo

2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione».

La base imponibile dell'IMU è disciplinata dall'art. 13, commi 2 e 3, del d.l. n. 201 del 2011, i quali fanno un rinvio all'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992; quest'ultima disposizione, come visto sopra, fornisce le definizioni di fabbricato, area edificabile e terreno agricolo e su tali aspetti la giurisprudenza formatasi nella vigenza dell'Ici, può pertanto, trovare agile applicazione.

Le principali questioni giunte e risolte in sede di legittimità in tema di IMU sono quelle relative al regime delle esenzioni.

Preliminarmente, tuttavia, si ricorda che in via generale è stato chiarito che l'interruzione del decorso del termine di prescrizione interviene quando l'atto interruttivo giunge nella sfera di conoscenza del debitore (Sez. 6-T, n. 33681/2022, Mondini, Rv. 666414-01).

Con riguardo alle *esenzioni*, un primo ordine di pronunce è incentrato sui benefici di cui all'art. 8, comma 3, del d.l. 6 giugno 2012, n. 74, convertito con mod. dalla l. 1° agosto 2012, n. 212, secondo cui i fabbricati ubicati nelle *zone colpite dal sisma* del 20 e del 29 maggio 2012, purché distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 30 novembre 2012, in quanto inagibili totalmente o parzialmente, sono, altresì, esenti dall'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, a decorrere dall'anno 2012 e fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi e comunque non oltre il 31 dicembre 2018.

In proposito si è affermato che il *dies a quo* deve essere individuato nell'inizio dell'anno interessato dal sisma (il 1° gennaio 2012), mentre il *dies ad quem* deve essere correlato al completamento della ricostruzione e al ripristino dell'agibilità dei fabbricati distrutti o sgomberati in conseguenza del sisma, seppure non oltre il 31 dicembre 2014 (Sez. T, n. 37343/2022, Lo Sardo, Rv. 666594-01).

La pronuncia ha opportunamente anche chiarito che l'eccezionalità della *ratio* normativa di concedere l'esenzione ai fabbricati distrutti o sgomberati per il periodo strettamente necessario alla reintegrazione dell'utilizzabilità secondo la originaria destinazione presuppone la loro inutilizzazione di fatto, non essendo logicamente concepibile che si possa beneficiare di un vantaggio fiscale connesso alla incidenza rovinosa degli eventi sismici in presenza del godimento totale o parziale dei fabbricati (Sez. T, n. 37343/2022, Lo Sardo, Rv. 666594-02).

Con riferimento all'esenzione di cui all'*art. 7, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1992*, laddove dispone che sono esenti da imposta i "fabbricati

classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9", si rinvia a quanto esposto al paragrafo n. 8.

Per quanto riguarda, invece, l'esenzione di cui all'*art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992*, in caso di immobile ad uso misto, nella specie, adibito, in parte, ad attività di *culto* e, in parte, ad attività commerciale di casa per ferie, essa si applica proporzionalmente alla porzione destinata ad attività non commerciale, anche laddove non sia possibile procedere ad una sua autonoma identificazione catastale, purché vi sia una specifica indicazione del contribuente nella apposita dichiarazione (Sez. T, n. 32742/2022, Picardi, Rv. 666428-01).

Una delle maggiori differenze tra l'ICI e l'IMU è la tassazione dell'*abitazione principale*.

Nel periodo compreso tra il 2008 e il 2011, si è visto che l'ICI non era applicabile all'abitazione principale del contribuente, fatta eccezione per alcuni casi, come quello delle abitazioni di lusso. Il principio ispiratore di questa esenzione era di non volere gravare il sacrificio del contribuente che aveva investito nella cd prima casa.

Con l'introduzione dell'Imu, l'esenzione è scomparsa e al suo posto è stata prevista l'applicazione di un'aliquota più bassa rispetto a quella ordinaria, nonché l'introduzione di una detrazione in misura fissa, suscettibile di aumento, secondo la discrezionalità dei comuni, fino a raggiungere l'eventuale integrale detassazione dell'immobile.

In maniera estremamente sintetica, analizzando l'imposizione fiscale sull'abitazione principale, si può individuare un primo periodo in cui per l'abitazione principale è stata prevista una detrazione pari ad almeno 103,29 euro, in applicazione dell'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, che si è, di fatto, tradotta nell'applicazione di un'aliquota ridotta rispetto alle altre tipologie immobiliari.

In un secondo periodo, a seguito delle modifiche introdotte dalla l. n. 93 del 2008, l'abitazione principale non è stata più imponibile ai fini dell'Ici, fatta eccezione per le abitazioni di lusso (A/1), le ville (A/8) e i castelli e abitazioni di eminente pregio (A/9).

Nell'applicazione anticipata dell'Imu, ai sensi dell'art. 8, comma 1, del d.l. n. 23 del 2011, in linea di continuità con l'Ici, era prevista l'esenzione per la prima casa.

L'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011, ha inaugurato un terzo periodo, stabilendo che l'abitazione principale e le sue pertinenze siano assoggettate ad IMU e prevedendo l'esenzione al ricorrere di due condizioni: il possessore e il suo nucleo familiare devono dimorare stabilmente in tale immobile e, inoltre, avervi la residenza anagrafica.

La Corte cost., con sentenza 13 ottobre 2022, n. 209 (in Gazz. Uff. del 19/10/2022, n. 42), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del art.

13, comma 2, quarto periodo, del d.l. n. 201 del 2011, conv. con modif. dalla l. n. 214 del 2011, nella parte in cui stabilisce: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente», anziché disporre: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente», e, in via consequenziale ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale del quinto periodo del medesimo comma.

A seguito della pronuncia del Giudice delle Leggi sopra richiamata è stato chiarito che va escluso che la nozione di abitazione principale presupponga la dimora abituale e la residenza anagrafica del nucleo familiare del possessore. Ne consegue che il beneficio spetta al possessore dell'immobile ove dimora abitualmente e risiede anagraficamente, anche se il coniuge abbia la residenza anagrafica in diverso comune (Sez. 6-T, n. 32339/2022, Delli Priscoli, Rv. 666357-01). Resta, così, superato il precedente diverso orientamento, secondo cui la nozione di abitazione principale postulerebbe l'unicità dell'immobile e richiederebbe la stabile dimora del possessore e del suo nucleo familiare, con la conseguenza dell'impossibilità di coesistenza di due abitazioni principali riferite a ciascun coniuge, sia nell'ambito dello stesso Comune, sia in Comuni diversi (Sez. 6-T, n. 01199/2022, Cataldi, Rv. 663646-01).

Occorre segnalare in proposito, che a seguito dell'intervento del Giudice delle leggi la S.C., con due ordinanze interlocutorie ha posto il problema dell'applicabilità del medesimo principio anche in tema di ICI. Chiedendo la trattazione in pubblica udienza, ha sollevato la questione se sia giuridicamente corretta e costituzionalmente orientata l'interpretazione dell'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, come modificato dall'art. 1, comma 173, lett. b, della legge n. 296 del 2006, nel senso che l'agevolazione va riconosciuta anche nel caso di abitazione principale «nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale», dimori abitualmente senza i suoi familiari (Sez. T, n. 05870/2023, non massimata, Sez. T, n. 05878/2023 non massimata).

Sul diverso versante della qualificazione edificatoria di *aree ex agricole*, di recente è stato precisato che l'annullamento della delibera di adozione ed approvazione del piano regolatore generale da parte del giudice amministrativo non ha diretta incidenza sulla qualificazione edificatoria delle aree ex agricole e non giustifica il rimborso dell'imposta versata in eccedenza rispetto alla determinazione del valore imponibile di aree ricondotte *ope iudicis* alla originaria destinazione agricola, poiché ai fini fiscali rileva, non solo, l'edificabilità di diritto, derivante dal piano

urbanistico, ma anche l'edificabilità di fatto, da individuarsi sulla base di indici quali la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio delle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali e l'esistenza di qualsiasi elemento obiettivo di incidenza sulla destinazione urbanistica (Sez. T, n. 31174/2022, Lo Sardo, Rv. 666085-01).

Avuto, invece, riguardo al credito erariale nella *procedura fallimentare*, si ricorda, infine, **Sez. 1, n. 18882/2022, Vella, Rv. 665319-01,** secondo cui l'IMU maturata dopo la dichiarazione di fallimento rientra tra le spese sostenute per la conservazione, amministrazione e liquidazione dell'immobile ed integra una "uscita di carattere specifico", a norma dell'art. 111 *ter,* l.fall., che grava in prededuzione su quanto ricavato dalla liquidazione del bene, anche se oggetto di ipoteca, trovando tale soluzione conferma, altresì, nella formulazione contenuta nell'art. 222, comma secondo, del Codice della crisi di impresa approvato con d.lgs. n. 14 del 2019.

Attualmente l'IMU è disciplinata dall'art. 1, commi da 739 a 783, della l. n. 160 del 2019, mentre residua la vigenza dell'art. 8, comma 1, e dell'art. 9, comma 9, del d.lgs. n. 23 del 2011.

Secondo l'art. 1, comma, 780, della l. n. 160 del 2019, infatti: «A decorrere dal 1° gennaio 2020 sono abrogati: l'art. 8, ad eccezione del comma 1, e l'articolo 9, ad eccezione del comma 9, del d.lgs. n. 23 del 2011; l'art. 13, commi da 1 a 12-*ter* e 13-*bis*, del d.l. n. 201 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 214 del 2011; il comma 639 nonché i commi successivi dell'art. 1 della l. n. 147 del 2013, concernenti l'istituzione e la disciplina dell'imposta comunale unica (IUC), limitatamente alle disposizioni riguardanti la disciplina dell'IMU e della TASI. Restano ferme le disposizioni che disciplinano la TARI. Sono altresì abrogate le disposizioni incompatibili con l'IMU disciplinata dalla presente legge».

La disposizione lascia intendere che la nuova normativa tende a sostituire e mettere in ordine l'Imu, prevedendo abrogazioni esplicite, ma ponendo come norma di chiusura la prevalenza delle disposizioni in essa contenute sulle altre, ove incompatibili.

La scelta rilevante del legislatore è stata, non solo, quella di accorpare in qualche modo i tributi locali, quali la TASI (tassa per i servizi indivisibili) e la cd vecchia IMU per quegli immobili che sono soggetti ad entrambi i tributi, ma anche quella di applicare prelievi diversi a particolari categorie di immobili, quali quelli all'estero e le piattaforme petrolifere off-shore. Non risultano, allo stato, pronunce su tale nuova normativa.

CAPITOLO II

LA TARSU, LA TARES, LA TIA E LA TARI

(di Stefania Billi)

SOMMARIO: 1. Inquadramento. - 2. La TARSU: presupposti; determinazione della superficie tassabile; soggetti passivi; soggetti attivi; determinazione del tributo: oneri di denuncia e di informativa a carico del contribuente. - 2.1. Modalità di calcolo e liquidazione dell'imposta, accertamento e riscossione - 3. Casistica. - 3.1. Esercizi alberghieri. - 3.2. Aree portuali - 3.3. Deposito temporaneo. - 3.4. *Garages*. - 3.5. Strutture penitenziarie - 3.6. Stabilimenti balneari - 3.7. Consorzi. - 4. Esenzioni. - 5. Rifiuti speciali non assimilati. - 6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani. - 7. Imballaggi terziari e secondari. - 8. La TIA. - 9. Natura dell'imposta e questioni di giurisdizione. - 10. La TIA-2. - 11. La TARES. - 12. La TARI.

1. Inquadramento.

Il regime fiscale dei tributi, a partire dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) prevista dal d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, ha subito nel tempo numerose modifiche. La TARSU, infatti, è stata sostituita dalla TIA (tariffa di igiene ambientale), denominata anche TIA 1, introdotta dall'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (cd. decreto Ronchi), la TIA-1 è stata sostituita dalla TIA-2 (Tariffa integrata ambientale), la TIA-2, a sua volta, è stata sostituita dalla TARES (tributo comunale sui servizi), introdotta dall'art. 14 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in l. 22 dicembre 2011, n. 214, e la TARES è stata sostituita dalla TARI (Tassa rifiuti), istituita dall'art. 1, commi 639 ss., della l. 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Sotto il profilo delle fonti normative, l'art. 17, comma 3, della l. 24 aprile 1998, n. 128, ha eliminato l'assimilazione automatica ai rifiuti urbani di quelli provenienti dalle attività artigianali, commerciali e di servizi, aventi una composizione merceologica analoga a quella urbana, con la conseguenza che è divenuto pienamente operante l'art. 21, comma 2, lett. g), del d.lgs. n. 22 del 1997, che ha attribuito ai Comuni la facoltà di assimilare o meno ai rifiuti urbani quelli derivanti dalle attività economiche. A partire dall'annualità di imposta 1997, hanno assunto, così, rilievo decisivo le indicazioni contenute nei regolamenti comunali circa la predetta assimilazione (Sez. T, n. 22223/2016, Chindemi, Rv. 641882-01, Sez. T, n. 18988/2019, De Masi, Rv. 654517-01).

Con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 22 del 1997, così, è stato restituito ai Comuni (Sez. T, n. 18303/2004, Del Core, Rv. 577003-01) il potere di assimilare ai rifiuti urbani ordinari alcune categorie di rifiuti

speciali, fra cui quelli prodotti da ditte commerciali, anche «*per qualità e quantità*» (art. 21, comma 2, lett. *g)*.

Secondo la regolamentazione dettata dal capo III del d.lgs. n. 507 del 1993 e dall'abrogato d.lgs. n. 22 del 1997, lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni viene svolto in regime di privativa dai Comuni (art. 58), i quali prevedono l'attivazione del servizio di raccolta e di smaltimento, e se tale servizio, sebbene istituito ed attivato, non è svolto nella zona di esercizio di attività dell'utente, o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del relativo regolamento, il tributo è dovuto in misura ridotta (art. 59).

Il successivo art. 7 del d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, ha previsto analogamente, non già l'esenzione dall'imposta, ma soltanto una riduzione della stessa nel caso in cui i rifiuti speciali assimilati a quelli urbani vengano avviati al recupero direttamente dal produttore, purché il servizio sia istituito e sussista la possibilità dell'utilizzazione. Entro certi limiti possono sottrarsi alla privativa comunale, a norma del d.lgs. n. 22 del 1997, i produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di aver avviato al recupero i rifiuti stessi.

Con riferimento al contenuto minimo della *delibera comunale di determinazione della tariffa* di cui all'art. 65 del d.lgs. n. 507 del 1993, è stato precisato che non è configurabile alcun obbligo di motivazione, 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-T, n. 16165/2018, Napolitano L., Rv. 649267-01).

L'art. 71, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993 (nel testo vigente *ratione temporis*) obbliga, dunque, il Comune ad indicare in ciascun atto impositivo soltanto la tariffa applicata e la relativa delibera, con la conseguenza che non è necessario riportare o esplicitare la formula utilizzata per la determinazione della tariffa, la quantità totale dei rifiuti o la superficie totale iscritta a ruolo, né, tantomeno, i dati numerici fondamentali per il calcolo del tributo (Sez. 6-T, n. 22470/2019, Esposito, Rv. 655081-01).

È stato anche precisato che la classificazione dei locali effettuata dai Comuni ai fini dell'applicazione della TARSU, che si discosti da quella operata dall'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, non richiede alcuna motivazione trattandosi di atto sottratto all'obbligo previsto dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990 (Sez. T, n. 11217/2020, Reggiani, Rv. 657885-01).

Sotto un diverso profilo l'annullamento giurisdizionale della delibera comunale di determinazione delle tariffe per un'annualità precedente non ha efficacia caducante sulle delibere (non impugnate)

meramente ripetitive degli anni successivi, poiché ogni deliberazione tariffaria regola la materia in modo autonomo rispetto alla precedente e, si deve, 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. T, n. 28675/2018, Stalla, Rv. 651228-01, Sez. T, n. 14039/2019, d'Oriano, Rv. 654326-01).

Con riguardo agli *enti competenti* all'elaborazione delle tariffe, ai sensi dell'art. 42, comma 2, lett. f), del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, spetta al Consiglio comunale l'istituzione e l'ordinamento dei tributi, oltre alla disciplina generale delle tariffe per la fruizione di beni e di servizi, mentre è di competenza della Giunta la determinazione delle relative aliquote, in continuità con quanto già stabilito dal previgente art. 32, comma 2, lett. *g)*, della l. 8 giugno 1990, n. 142 (Sez. T, n. 22532/2017, Di Geronimo, Rv. 645643-01).

Per la rideterminazione delle tariffe per alcune regioni come la Sicilia, la competenza spetta, non al consiglio comunale, bensì al Sindaco, stante la generale e residuale competenza di tale organo quando nessuna disposizione dello statuto dell'ente locale assegni l'attribuzione in parola alla Giunta comunale (Sez. T, n. 28050/2019, Vecchio, Rv. 655723-01, Sez. 6-T, n. 15619/2020, Rv 658532-01).

In ogni caso anche per la regione Sicilia rimane, comunque, ferma la competenza della Giunta per la determinazione delle relative aliquote, atteso che il riferimento letterale alla «disciplina generale delle tariffe», contenuto nell'art. 32, comma 2, lett. *g)*, della l. n. 142 del 1990 - tuttora applicabile, perché recepito dalla l.r. Sicilia n. 48 del 1991 - rimanda alla mera individuazione dei criteri economici, sulla base dei quali procedere alla loro determinazione entro i limiti fissati dal Consiglio comunale, ai sensi dell'art. 65, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1992. La mancata individuazione di tali criteri non determina l'incompetenza della Giunta siciliana in materia tariffaria (Sez. T, n. 28675/2018, Stalla, Rv. 651228-02).

Da ultimo, sulla questione dell'immutabilità delle tariffe, è stato precisato (Sez. T, n. 15676/2022, Picardi, Rv. 664724-02) che, in tema di Tarsu, il comma 184, lett. a), dell'art. 1 della l. n. 296 del 2006, nel prevedere che, in attesa della completa attuazione del d.lgs. n. 152 del 2006, resti invariato, sino al 2009, il regime di prelievo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006, non ha inteso rendere immutabili le previgenti tariffe, ma prorogare il tributo previgente, in alternativa a quello neoistituito, con tutto il relativo sistema normativo, ivi compreso il potere regolamentare dei comuni, i quali, di conseguenza, hanno il potere di aumentare o diminuire le tariffe.

2. La TARSU: presupposti; determinazione della superficie tassabile; soggetti passivi; soggetti attivi; determinazione del tributo: oneri di denuncia e di informativa a carico del contribuente.

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.

Determinazione della superficie tassabile.

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).

La Corte ha affermato che la disciplina contenuta nel d.lgs. n. 507 del 1993 sull'individuazione dei presupposti della tassa e sui criteri per la sua quantificazione, non contrasta con il principio comunitario del "chi inquina paga", sia perché è consentita la quantificazione del costo di smaltimento sulla base della superficie dell'immobile posseduto, sia perché detta disciplina non fa applicazione di regimi presuntivi che non consentano un'ampia prova contraria. Essa, infatti, contiene previsioni (v. artt. 65 e 66) che commisurano la tassa ad una serie di presupposti variabili o a particolari condizioni. In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza che, annullando un diniego di rimborso, aveva disapplicato il regolamento comunale nella parte in cui non distingueva le tariffe degli alberghi per volumetrie di camere e parti comuni ritenendolo in contrasto con gli artt. 65, comma 2, e 69, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, nonché col principio "chi inquina paga" (Sez. T, n. 31461/2019, Taddei, Rv. 656024-01).

Soggetti passivi.

Dal punto di vista soggettivo, ai sensi dell'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, la tariffa deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale.

È importante precisare che le deroghe indicate dal comma 2 della norma ora richiamata 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. T, n. 18054/2016, Meloni, Rv. 640961-01).

L'art. 63 del d.lgs. n. 507 del 1993, nell'individuare i soggetti passivi del tributo, contempla anche la categoria dei detentori, tra i quali, dunque, va compreso anche il *conduttore* di un immobile, spettando la tassa a chiunque possa disporre del bene stesso, quand'anche di fatto non lo occupi (Sez. T, n. 31743/2018, Mondini, Rv. 651651-01).

A tale riguardo è stato precisato che l'art. 63 del d.lgs. n. 507 del 1993, nell'individuare quali soggetti passivi del tributo coloro che "occupano" o "detengono" l'immobile idoneo a produrre rifiuti, non contempla una responsabilità solidale del detentore e dell'occupante, come si evince dall'utilizzo della congiunzione coordinativa disgiuntiva, nonché dal tenore complessivo della disposizione volto a privilegiare il credito sostanziale dell'effettiva utilizzazione delle aree e dei locali (prescindendo, quindi, dalla mera titolarità giuridica delle stesse). Da ciò deriva che il soggetto passivo del tributo deve identificarsi in colui che in concreto produce i rifiuti da destinare alla raccolta ed allo smaltimento (Sez. T, n. 17251/2019, Penta, Rv. 654692-01).

Soggetti attivi

Soggetto attivo dell'obbligazione tributaria è il Comune nel cui territorio insiste interamente o prevalentemente la superficie degli immobili assoggettabili al tributo, secondo la previsione dell'art. 14, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011, conv. con modif. dalla l. n. 214 del 2011.

È stato, tuttavia di recente precisato che tale regola, definita di prevalenza territoriale non si applica all'annualità di imposta 2011, in quanto l'entrata in vigore della predetta norma è stata differita al 1° gennaio 2013. Ne consegue che per tale periodo di imposta, in ipotesi di superficie insistente sul territorio di più Comuni, resta applicabile il previgente principio della legittimazione di ciascuno dei predetti enti, in proporzione all'estensione della porzione di superficie ricadente nel rispettivo territorio (**Sez. T, n. 01012/2023, Lo Sardo, Rv. 666718-01**).

Determinazione del tributo: oneri di denuncia, di informativa a carico del contribuente.

Per quanto attiene alla quantificazione del tributo, pur operando anche nella materia in esame il principio secondo il quale spetta all'Amministrazione provare i fatti che costituiscono fonte dell'obbligazione tributaria, grava sull'interessato, innanzitutto un *obbligo di denuncia*, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993.

Sotto un diverso profilo è importante ricordare che la normativa ha, inoltre, inserito la necessità di un confronto tra le superfici dichiarate e le *risultanze catastali*. L'art. 70, comma 3, d.lgs. n. 507 del 1993, infatti, integrato dall'art. 1, comma 340, l. n. 311 del 2004, ha onerato i

contribuenti di dichiarare una superficie non inferiore all'80% di quella catastale con riguardo a tutti gli immobili censiti nel catasto edilizio urbano. Ne deriva che i Comuni hanno piena facoltà, in sede di attività di accertamento, di attingere ai dati dell'Agenzia delle Entrate per la determinazione delle superfici tassabili e, in caso di denuncia di una misura inferiore alla predetta percentuale (e, a maggior ragione, in caso di omessa denuncia e di constatazione d'ufficio di una misura maggiore della predetta percentuale), di modificare d'ufficio la superficie stessa, dandone comunicazione agli interessati e procedendo così, in caso di scostamenti tra le superfici dichiarate e quelle da dichiarare, all'emanazione di appositi avvisi di accertamento in rettifica (Sez. T, n. 21956/2022, Lo Sardo, Rv. 665149-01).

Su tale ultimo tema di recente è stato chiarito che, nel caso di immobile catastalmente intestato a un soggetto e posseduto da un terzo, il quale negli anni abbia anche provveduto al pagamento del tributo, trova sempre applicazione il principio dell'ultrattività della dichiarazione. L'amministrazione finanziaria, di conseguenza, in ipotesi di variazione del presupposto impositivo, non può automaticamente richiedere il pagamento del tributo al solo intestatario catastale, ma è tenuta, ai fini dell'identificazione del soggetto passivo dell'imposta, ad effettuare una previa verifica circa l'esistenza di una dichiarazione di possesso da parte del terzo e di eventuali successive denunce di variazione (**Sez. T, n. 21505/2023, Billi, Rv. 668514-01**).

Sussiste, inoltre, un *onere di informazione* a carico del contribuente, ovvero 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.

Solo così è possibile 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. T, n. 21250/2017, De Masi, Rv. 645459-01, nello stesso senso **Sez. T, n. 02623/2023, Balsamo, Rv. 666760-01**).

Il d.lgs. n. 507 del 1993 consente al contribuente di limitarsi a denunciare le sole variazioni intervenute successivamente alla presentazione della dichiarazione originaria, senza dover rinnovare la propria dichiarazione anno per anno. Tuttavia, qualora l'originaria denunzia sia stata incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di

formularla si rinnova annualmente, in quanto ad ogni anno solare corrisponde un'obbligazione tributaria.

Da tale principio consegue che l'inottemperanza a tale obbligo, sanzionata dall'art. 76 del cit. decreto, comporta l'applicazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo. D'altro canto, la protratta inottemperanza all'obbligo di presentare la denuncia non provoca la decadenza, per decorso del tempo, del potere del Comune di accertare le superfici non dichiarate che continuino ad essere occupate o detenute, ovvero gli altri elementi costituenti il presupposto della tassa (Sez. T, n. 25063/2019, Cavallari, Rv. 655406-01).

Con riferimento al *termine per adempiere all'obbligo di denuncia* va segnalato il consolidamento del principio per cui, il tenore letterale della disposizione sull'obbligo di denuncia contenuta nell'art. 70, comma 1, d.lgs. n. 507 del 1993, secondo cui la denuncia dei locali ed aree tassabili va presentata al Comune entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione o detenzione, impone di differenziare la detenzione o occupazione dei locali che sia in corso fin dall'inizio del periodo di imposta e, comunque, prima del 20 gennaio, dal caso in cui tale situazione si sia verificata in epoca successiva.

Il principio ha evidenti ripercussioni sulla decorrenza del termine di decadenza di cui all'art. 1, comma 161, l. n. 296 del 2006, secondo cui gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.

In particolare, consegue che ove la detenzione o occupazione dei locali sia in corso fin dall'inizio del periodo di imposta e, comunque, prima del 20 gennaio, il termine di decadenza decorre dall'anno corrente, viceversa, nel secondo caso dal 20 gennaio dell'anno successivo (Sez. T, n. 19531/2022, Lo Sardo, Rv. 664935-01).

2.1. Modalità di calcolo e liquidazione dell'imposta, accertamento e riscossione.

Occorre premettere che, ove il Comune abbia istituito ed attivato il servizio di raccolta e di smaltimento dei rifiuti nella zona nella quale si trova l'immobile del contribuente e quest'ultimo, tuttavia, abbia provveduto a gestire direttamente gli stessi, indipendentemente dalle ragioni per le quali ciò sia avvenuto, la tassa è egualmente dovuta, indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio (salva l'autorizzazione dell'Ente impositore allo smaltimento dei rifiuti secondo altre modalità). La ragione sottesa a tale principio è che il tributo in esame

è finalizzato a consentire all'Amministrazione locale di soddisfare le esigenze generali della collettività e non di fornire, secondo una logica commutativa, prestazioni riferibili a singoli utenti, in misura ridotta ai sensi dell'art. 59, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 (Sez. T, n. 11451/2018, De Masi, Rv. 648509-01; Sez. T, n. 01963/2018, Stalla, Rv. 646899-01).

Con riferimento al tema delle *modalità di calcolo dell'imposta*, è importante precisare che l'esonero dalla privativa comunale, previsto in caso di comprovato avviamento al recupero dall'art. 21, comma 7, dell'abrogato decreto Ronchi, determina non già la riduzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati per i quali si veda oltre), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria. Quest'ultima viene determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (in virtù di quanto stabilito, in generale, già dall'art. 67, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dall'art. 7, comma 2, del d.P.R. n. 158 del 1999, il quale, nell'approvare il «metodo normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani», può, nella fase transitoria, essere applicato dai Comuni anche ai fini della TARSU).

L'art. 72, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993 attribuisce ai Comuni la facoltà eccezionale, non suscettibile di applicazioni estensive, di procedere direttamente alla *liquidazione* dell'imposta ed alla conseguente *iscrizione a ruolo* secondo i ruoli dell'anno precedente, purché sulla base di dati ed elementi già acquisiti e non soggetti ad alcuna modificazione o variazione. Ne consegue che, salvo il caso di omessa denuncia o incompleta dichiarazione da parte del contribuente, non occorre la preventiva notifica di un atto di accertamento.

Resta, tuttavia, salva la possibilità per i Comuni di emanare un avviso di accertamento, anziché iscrivere a ruolo il tributo.

Occorre precisare che, nell'ipotesi in cui il Comune scelga di notificare, comunque, l'avviso, esso dovrà essere effettuato alle medesime condizioni, ovvero senza applicare le sanzioni. In caso di diretta iscrizione a ruolo, infatti, le sanzioni sono escluse dall'art. 13, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997. A tale proposito è stato opportunamente precisato che, ove non fossero adottate le medesime condizioni, la previsione normativa ora richiamata sarebbe altrimenti vanificata con l'irrogazione di sanzioni al contribuente anche ove la norma non lo preveda (Sez. 6-T, n. 37006/2021, Delli Priscoli, Rv. 663322-01).

Se il Comune si avvale del sistema di *riscossione mediante ruolo*, opera in via generale il termine di decadenza annuale di cui all'art. 72 del d.lgs. n. 507 del 1993, poiché tale sistema non ha subito modifiche per effetto della

l. n. 296 del 2006 che ha riguardato esclusivamente le ipotesi in cui il Comune eserciti la propria potestà accertativa a fronte di un'omessa, infedele o incompleta dichiarazione del contribuente (Sez. T, n. 14043/2019, d'Oriano, Rv. 654005-01).

Sotto un diverso profilo, la verifica dell'adeguatezza della *motivazione dell'avviso di accertamento* va condotta in base alla disciplina dettata, per l'accertamento dei tributi di competenza degli enti locali, dall'art. 1, comma 162, della l. n. 296 del 2006. Ne consegue che, ove la rettifica venga effettuata sulla base della variazione della superficie tassabile o della tariffa o della categoria, deve ritenersi sufficiente l'indicazione nell'atto della maggiore superficie accertata o della diversa tariffa o categoria ritenute applicabile. Tali elementi, integrati con gli atti generali (quali i regolamenti o altre delibere comunali), sono idonei, infatti, a rendere comprensibili i presupposti della pretesa tributaria, senza necessità di indicare le fonti probatorie e le indagini effettuate per rideterminare la superficie tassabile, potendo ciò avvenire nell'eventuale successiva fase contenziosa (Sez. T, n. 20620/2019, d'Oriano, Rv. 654858-01).

3. TARSU: casistica.

È utile illustrate la casistica in materia di TARSU, secondo le fattispecie esaminate dalla giurisprudenza di legittimità.

3.1. Esercizi alberghieri.

Secondo la consolidata giurisprudenza della S.C. è legittima la delibera comunale che preveda una tariffa per la categoria degli esercizi alberghieri notevolmente superiore a quella applicata alle civili abitazioni, in ragione della maggiore capacità produttiva di rifiuti propria di tali esercizi (Sez. T, n. 08308/2018, Castorina, Rv. 647687-01).

È stato inoltre precisato che per gli esercizi alberghieri con licenza annuale, ai fini dell'esenzione dalla tassa, non è sufficiente la sola denuncia di chiusura invernale, ma occorre allegare e provare la concreta inutilizzabilità della struttura (Sez. T, n. 22756/2016, Chindemi, Rv. 641545-01).

Con riferimento alla specifica fattispecie di attività di bar-ristorante e stabilimento in località balneare, la Corte ha ribadito che la Tarsu è dovuta, a norma dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte (a qualsiasi uso adibite, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni) e di locali e delle aree che, per la loro natura o il particolare uso cui sono

stabilmente destinate, o perché risultino in obiettive condizioni di inutilizzabilità, non possono produrre rifiuti. Tali esclusioni non sono, tuttavia, automatiche, perché la norma pone una presunzione *iuris tantum* di produttività, superabile solo dalla prova contraria del detentore dell'area.

La disposizione, altresì, prevede che le circostanze escludenti la produttività e la tassabilità siano dedotte nella denuncia originaria o in quella di variazione, e siano debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione.

L'art. 66 del d.lgs. cit. contempla, diversamente, dei temperamenti dell'imposizione per le situazioni che obiettivamente possono comportare una minore utilizzazione del servizio, come nel caso dell'uso stagionale o non continuativo (previsto dalla lett. b) del comma 3 di tale disposizione) con conseguente riduzione percentuale della tariffa applicabile, ponendo a carico del contribuente un onere di dichiarazione e di prova delle situazioni fattuali. Tali riduzioni risultano dalla licenza rilasciata dai competenti organi per l'esercizio dell'attività (Sez. T, n. 31460/2019, Taddei, Rv. 656023-01).

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. T, n. 09633/2012, Valitutti, Rv. 622868-01).

Il carattere stagionale dell'uso dei locali, dunque, ai fini della riduzione della tariffa deve essere allegato e documentato dal contribuente in sede di denuncia originaria o in variazione dei presupposti della tassa e, in difetto, la relativa circostanza non può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo (Sez. T, n. 14037/2019, d'Oriano, Rv. 654004-01).

L'applicazione di una determinata tariffa, da parte degli enti locali, è indipendente dalla destinazione d'uso dell'immobile, ma può essere ancorata all'attività che venga concretamente svolta al suo interno, come consentito dall'art. 62, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993. Secondo la S.C., pertanto, non è viziato da illegittimità, né può essere disapplicato, ai sensi dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992, il regolamento comunale che, con riferimento alla determinazione della tariffa da applicare ai fini TARSU, equipara la porzione di immobile destinata all'esercizio del *bed and breakfast* ad un albergo, poiché si tratta di una scelta discrezionale del Comune, effettuata nei limiti della potestà impositiva ad esso attribuita dall'ordinamento e non vietata da alcuna norma statale (Sez. T, n. 05355/2020, Napolitano A., Rv 657361-01).

3.2. Aree Portuali.

Nell'ipotesi di concessione demaniale, come quella relativa alla gestione di un porto turistico, si presume che il soggetto tenuto al pagamento del tributo sia il concessionario, in quanto detentore, in virtù del titolo concessorio, di un'area scoperta sulla quale, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, si producono rifiuti solidi urbani, e detto obbligo non si trasferisce su coloro i quali, anche tramite contratti conclusi con il concessionario, abbiano concretamente prodotto detti rifiuti, avendo in tutto o in parte l'effettiva disponibilità dell'area.

L'unica eccezione a tale regola è che il contribuente indichi nella denuncia originaria o in quella di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità della stessa, in ragione della detenzione da parte di terzi, ed assolva in giudizio al relativo onere probatorio a proprio carico (Sez. T, 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. T, n. 31058/2018, Castorina, Rv. 651770-01). Il principio è stato di recente confermato con la precisazione che, in tale ipotesi, nessuna competenza al riguardo (neppure in via suppletiva) può riconoscersi all'Autorità marittima, alla quale è riservato soltanto il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti prodotti dalle navi e dei residui dei carichi navali, a norma degli artt. 8 e 10 del d.lgs. 24 giugno 2003, n. 182 del 2003 (**Sez. T, n. 05667/2023, Lo Sardo, Rv. 666919-01**).

Nella diversa ipotesi in cui sia istituita l'Autorità portuale la competenza comunale permane solo per la gestione dei rifiuti nello spazio territoriale in cui svolge i suoi compiti l'Autorità marittima (**Sez. T, n. 5568/2023, Mondini, Rv. 666941-01**).

3.3. Depositi temporanei.

Rientrano nella nozione di «*rifiuto*», ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. a), dell'abrogato d.lgs. n. 22 del 1997, come risultante dall'interpretazione autentica effettuata dall'art. 14 della l. 10 agosto 2002, n. 187, tutti i materiali ed i beni dei quali il soggetto produttore «*si disfi*», con ciò intendendosi qualsiasi comportamento attraverso il quale, in modo diretto o indiretto, una sostanza, un materiale o un bene siano avviati e sottoposti ad attività di smaltimento o anche di «*recupero*», e che sia da altri recuperato e messo in riserva. Resta escluso il solo deposito temporaneo, prima della raccolta, nel luogo in cui i materiali o beni sono prodotti. In questo senso

non vale ad escludere la natura di rifiuto del bene l'intenzione di chi effettua il recupero, o anche la reale possibilità di reimpiego dei materiali nel ciclo produttivo (Sez. 2, n. 19643/2006, Colarusso, Rv. 592695-01).

È stato ulteriormente delimitato il concetto di «*deposito temporaneo*», per tale intendendosi ogni raggruppamento effettuato, prima della raccolta, nel luogo in cui i rifiuti sono prodotti, nel rispetto delle condizioni dettate dall'art. 183 del d.lgs. n. 152 del 2006, con la conseguenza che, in caso di deposito in un luogo diverso, l'attività di gestione deve ritenersi non autorizzata e, pertanto, rientrante nell'ambito applicativo dell'art. 3, comma 32, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, che assoggetta alla cd. ecotassa sia l'attività di discarica abusiva che il mero deposito incontrollato di rifiuti (Sez. T, 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. T, n. 26725/2016, Solaini, Rv. 642369-01).

Sono assoggettati ad imposta, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, i magazzini destinati al ricovero di beni strumentali o delle scorte da impiegare nella produzione o nello scambio, che concorrano all'esercizio dell'impresa, e vanno conseguentemente considerati come aree operative idonee a produrre rifiuti, al pari degli stabilimenti e dei locali destinati alla vendita (Sez. T, n. 19720/2010, Pivetti, Rv. 615218-01, principio espresso in una fattispecie relativa ad un locale destinato a deposito di attrezzature per l'edilizia; Sez. T, n. 34299/2021, Balsamo, Rv. 663048-01).

Con riferimento alle attività produttive di beni deperibili, la distinzione posta dall'art. 68 del d.lgs. n. 507 del 1993, ai fini della determinazione delle c.d. macroaree per gruppi di attività o di utilizzazione, tra attività produttive di beni deperibili e non, impone all'Amministrazione comunale, in sede di classificazione delle categorie tassabili, di distinguere gli esercizi commerciali a seconda che svolgano attività che implichino o meno l'utilizzo di beni deperibili, in ragione della correlata disomogenea potenzialità produttiva di rifiuti (Sez. T, n. 10163/2019, Balsamo, Rv. 653367-01: fattispecie relativa da un regolamento comunale, ritenuto illegittimo in applicazione del principio, che collocava i distributori di benzina all'interno della categoria degli esercizi commerciali in genere, comprensivi anche dei banchi di vendita di beni deperibili come pescherie e macellerie).

3.4. *Garages*.

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 *garages* 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. T, n. 04961/2018, Balsamo, Rv. 647215-01).

3.5. Strutture penitenziarie.

Con riferimento alle strutture penitenziarie è stata affermata la legittimità della delibera comunale che assoggetti le carceri a una tariffa superiore rispetto a quella prevista per le civili abitazioni, in quanto le strutture penitenziarie, superiori per dimensioni alle case private e frequentate da un numero elevato di potenziali produttori di rifiuti, sono perciò assimilabili agli esercizi alberghieri (Sez. 6-T, n. 33545/2019, Delli Priscoli, Rv. 656430-01).

3.6. Stabilimenti balneari.

La S.C. ha precisato che lo stabilimento balneare con annesso ristorante che sia stato sottoposto a sequestro preventivo ai sensi dell'art. 321 c.p.p., avendo quale unica finalità quella di limitare la libera disponibilità del bene per evitare l'aggravarsi o il protrarsi di reati già commessi o la commissione di altri reati, non è perciò solo soggetto ai temperamenti previsti dall'art. 66 del d.lgs. n. 507 del 1993 per situazioni che comportano l'oggettiva minore utilizzazione del servizio (come in caso di uso stagionale), in quanto l'attuazione del provvedimento non determina automaticamente la perdita immediata della facoltà di continuare ad occupare o detenere il bene, essendo tale evenienza condizionata dalla modalità di esecuzione della misura; ne deriva che, essendo il presupposto impositivo costituito dalla mera disponibilità di area produttrice di rifiuti e sussistendo una presunzione *iuris tantum* di produttività dei medesimi, grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'avvenuta esecuzione del sequestro penale e le modalità di esecuzione dello stesso, la coincidenza delle aree sottoposte a sequestro con quelle

oggetto dell'imposizione tributaria e la perdita di fatto della disponibilità di tali aree in conseguenza del provvedimento dell'autorità giudiziaria (Sez. T, n. 06551/2020, d'Oriano, Rv 657448-01).

È stato di recente precisato che l'art. 77 del d.lgs. n. 507 del 1993, secondo cui i comuni devono istituire la tassa di smaltimento da applicare, in base a tariffa giornaliera per il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani prodotti dagli utenti che occupano o detengono temporaneamente locali o aree pubbliche, non è applicabile ai concessionari del lido, atteso che questi ultimi, in virtù della concessione pluriennale, detengono stabilmente l'area, sebbene l'esercizio dell'attività di balneazione sia limitato nel tempo (Sez. T, n. 15676/2022, Picardi, Rv. 664724-01).

3.7. Consorzi.

Secondo i giudici di legittimità il contratto di consorzio di cui all'art. 2602 c.c. comporta non già l'assorbimento delle imprese consorziate in un organismo unitario, realizzativo di un rapporto di immedesimazione organica con le singole contraenti, bensì la costituzione tra le stesse di un'organizzazione comune per lo svolgimento di determinate fasi delle loro attività, ciascuna delle quali, in seguito all'ampliamento della causa storica di tale contratto intervenuta con la modifica dell'art. 2606 c.c., introdotta dalla l. 10 maggio 1976, n. 377, e l'entrata in vigore della l. 21 maggio 1981, n. 240, è affidata ad un'organizzazione autonoma avente, nell'attività di gestione svolta, rilevanza esterna, sicché il consorzio, coerentemente coi principi di cui agli artt. 2608 e 2609 c.c., nel contrattare con i terzi, ai sensi dell'art. 2615, comma 2, c.c. opera quale mandatario dei consorziati senza bisogno di spenderne il nome, con la conseguenza che l'obbligazione sorge in capo ad essi per il solo fatto che sia stata assunta nel loro interesse. Nella specie, la S.C., nel cassare con rinvio la sentenza del giudice del merito, ha ritenuto che soggetto passivo della TARSU fosse la società consorziata che aveva assunto la gestione delle aree di sosta e pagamento, benché gli obblighi contrattuali nei confronti del Comune fossero stati assunti dall'associazione temporanea di imprese di cui al stessa era consorziata (Sez. T, n. 06569/2020, Lo Sardo, Rv 657393).

4. Esenzioni.

Come sopra accennato, l'art. 62, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, pone a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti; ai fini dell'esenzione della tassazione prevista dal

comma 2 del medesimo articolo, per le aree inidonee alla produzione di rifiuti per loro natura o per il particolare uso, è onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o in quella di variazione le condizioni obiettive di inutilizzabilità e provarle in giudizio (Sez. 6-T, n. 19469/2014, Iacobellis, Rv. 632445-01; Sez. 6-T, n. 09790/2018, Napolitano L., Rv. 647738-01). Ciò in quanto l'esenzione, anche parziale, costituisce 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. T, n. 22130/2017, Fasano, Rv. 645621-01).

In altri termini, grava sul contribuente l'onere di dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare delle esenzioni previste dall'art. 62, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per quelle aree detenute, od occupate, che, in ragione delle specifiche caratteristiche strutturali o di destinazione, non producono rifiuti o producono rifiuti speciali (smaltiti dallo stesso produttore a proprie spese).

La regola generale di ripartizione degli oneri probatori secondo cui spetta all'Amministrazione provare la fonte dell'obbligazione tributaria non si estende alla dimostrazione della spettanza o meno delle esenzioni, le quali costituiscono eccezioni al principio generale della debenza del tributo da parte di tutti coloro che occupano, o detengono, immobili nel territorio comunale (Sez. 6-T, n. 10634/2019, Delli Priscoli, Rv. 653952-01).

La Corte, in particolare, ha negato l'esistenza di una causa di esenzione dal pagamento del tributo, richiesta da una *società appaltatrice di un Comune per il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani* relativamente al suolo pubblico da essa occupato per svolgere il suindicato servizio, e, dunque, in presenza di un interesse dello stesso Comune per ragioni di igiene e sanità pubblica a tutela della collettività.

Si è precisato, in proposito, che l'esenzione di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 507 del 1993 è una norma eccezionale rispetto alla regola generale della sottoposizione a tassazione e deve essere interpretata in maniera rigorosa. La norma prevede in maniera tassativa una serie di esenzioni tra le quali non è possibile fare entrare l'attività che il privato svolge, in ragione di un contratto di appalto stipulato con la P.A., utilizzando dei cassonetti, per la raccolta di rifiuti solidi urbani, anche se questa attività viene svolta nell'interesse del Comune. In particolare, non può trovare applicazione l'esenzione prevista dalla lett. e), sia perché nella specie non ci sarebbe concessione, ma un contratto di appalto, sia perché non risulterebbe neanche la devoluzione gratuita in favore del Comune degli impianti alla fine del rapporto. Né potrebbe operare l'esenzione di cui alla lett. a), poiché essa è configurabile quando ad effettuare l'occupazione è

direttamente uno degli enti ivi indicati, e ricorra, tra le altre, una finalità sanitaria (Sez. T, n. 22489/2017, Fasano, n. 645898-01).

Con riferimento ad *immobili utilizzati da confessioni religiose*, la Corte di legittimità ha chiarito che non è esentato dall'imposizione l'immobile adibito a sede di seminario, atteso che l'art. 16 della l. 1° aprile 1985, n. 222 (cd. Trattato Lateranense), nell'equiparare l'attività di formazione del clero a quella del culto e della religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta, e dovendosi escludere il richiamo analogico all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, in quanto norma agevolativa di stretta interpretazione dettata in materia di ICI (Sez. T, n. 15407/2017, Napolitano L., Rv. 644715-01).

In generale sui presupposti per il riconoscimento del diritto all'esenzione è stato affermato che, in materia di imposta sui rifiuti (in particolare TARI e TARSU), i Comuni, in armonia con il principio comunitario "chi inquina paga" e con gli artt. 62 e 70 del d.lgs. n. 507 del 1993, possono prevedere che gli edifici adibiti a culto religioso siano esenti dal pagamento di imposta e come tali indicati nella denuncia o nella successiva variazione, non essendo sufficiente la mera classificazione catastale. In tale ipotesi, comunque, se il contribuente non assolve all'onere di preventiva informazione tramite denuncia, la circostanza della destinazione a culto può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo.

Ai fini del godimento del beneficio fiscale, risulta poi irrilevante che la confessione religiosa non abbia stipulato le intese di cui all'art. 8, comma 3, Cost., potendo il giudice riconoscere la sua esistenza sulla base di indici presuntivi quali, esemplificativamente, il riconoscimento ai sensi dell'art. 2 della l. n. 1159 del 1929, o la circostanza che sia in fase di perfezionamento l'intesa di cui all'art. 8 Cost., oppure operare detto accertamento tramite l'esame dello statuto, che ne esprima chiaramente i caratteri (Sez. T, n. 16645/2022, Russo, Rv. 664858-01).

L'esenzione dal pagamento ai Comuni del corrispettivo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani prevista dall'art. 33-*bis* del d.l. n. 248 del 2007, conv. in l. n. 31 del 2008, in favore delle «*istituzioni scolastiche statali*» è riservata ai soggetti di diritto pubblico che costituiscano al contempo organi dello Stato e, pertanto, non si applica alle Università statali, aventi natura di enti di diritto pubblico distinti dalle Amministrazioni dello Stato (Sez. T, n. 25524/2019, d'Oriano, Rv. 655442-01).

5. Rifiuti speciali non assimilati.

Il d.lgs. n. 22 del 1997 (applicabile *ratione temporis*), emanato in attuazione delle direttive n. 91/156/CEE sui rifiuti, n. 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, aveva previsto nel Titolo I che:

a) la gestione dei rifiuti costituisce attività di pubblico interesse ed è disciplinata al fine di assicurare un'elevata protezione dell'ambiente e controlli efficaci; i rifiuti devono essere recuperati o smaltiti senza pericolo per la salute dell'uomo e senza usare procedimenti o metodi che potrebbero recare pregiudizio all'ambiente (art. 2, commi 1 e 2);

b) le Autorità competenti favoriscono il recupero dei rifiuti, nelle varie forme previste (reimpiego, riciclaggio, ecc.) allo scopo di ridurre lo smaltimento dei rifiuti, che costituisce la fase residuale della «gestione» degli stessi, la quale comprende le operazioni di raccolta, trasporto, recupero e smaltimento (artt. 4 e art. 6, comma 1, lett. d);

c) sono rifiuti «urbani», tra l'altro, quelli non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quello di civile abitazione, assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'art. 21, comma 2, lett. g), mentre sono rifiuti «speciali», tra l'altro, quelli da «attività commerciali» (art. 7, comma 2, lett. b, e comma 3, lett. e);

d) la responsabilità del detentore per il corretto recupero o smaltimento dei rifiuti è esclusa (oltre che nel caso di conferimento degli stessi al servizio pubblico di raccolta) «in caso di conferimento dei rifiuti a soggetti autorizzati alle attività di recupero o smaltimento, a condizione che il detentore abbia ricevuto il formulario di identificazione di cui all'art. 15 controfirmato e datato in arrivo dal destinatario entro tre mesi dalla data di conferimento dei rifiuti al trasportatore, ovvero alla scadenza del predetto termine abbia provveduto a dare comunicazione alla provincia della mancata ricezione del formulario» (art. 10, comma 3);

e) i Comuni «effettuano la gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento in regime di privativa»; con appositi regolamenti stabiliscono, fra l'altro, «le disposizioni necessarie ad ottimizzare le forme di conferimento, raccolta e trasporto dei rifiuti urbani da imballaggio», nonché «l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e smaltimento» (tale potere di assimilazione è divenuto pienamente operante a seguito dell'abrogazione dell'art. 39 della l. 22 febbraio 1994, n. 146, ad opera dell'art. 17 della l. 2 giugno 1998 n. 218); la privativa suddetta «*non si applica (…) alle attività di recupero dei rifiuti assimilati*» (dal 1° gennaio 2003), «*alle attività di recupero dei rifiuti urbani o assimilati*», ai sensi dell'art. 23 della l. n. 179 del 2002 (art. 21, comma 1, comma 2, lett. e, e comma 7, lett. g, del d.lgs. n. 22 del 1997).

Il mancato esercizio del potere di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti solidi urbani da parte del Comune, ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. g), dell'abrogato d.lgs. n. 22 del 1997, non comporta che detti rifiuti siano, di per sé, esenti dalla tassa, in quanto essi sono soggetti alla disciplina stabilita per i rifiuti speciali dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993 (applicabile *ratione temporis*), che rapporta la stessa alle superfici dei locali occupati o detenuti, con la sola esclusione della parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali non assimilati (Sez. T, n. 01975/2018, Zoso, Rv. 646900-01).

In tema di rifiuti speciali non assimilati, la TARSU va applicata nei confronti di chiunque occupi aree a qualsiasi uso adibite, salva l'applicazione sulla stessa di un «*coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi*» e chiaramente presuppone l'assoggettamento ad imposta dei soli rifiuti urbani e salvo il diritto ad una riduzione della stessa in caso di produzione di rifiuti assimilati smaltiti in proprio.

Ne consegue evidentemente che le deroghe indicate dal comma 2 dell'art. 62 e le riduzioni delle tariffe stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti.

6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani.

Altra questione concerne la possibilità, nell'ipotesi di produzione di rifiuti speciali assimilabili a quelli urbani, di sottrarsi alla privativa comunale, ai sensi del previgente d.lgs. n. 22 del 1997, per i produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di avere avviato al recupero i rifiuti stessi e di usufruire di eventuali riduzioni o esenzioni nel caso in cui il servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, non venga svolto in zona ove è ubicato l'immobile aziendale, ovvero sia stato effettuato in modo irregolare.

L'art. 59, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 stabilisce che: «*Se il servizio di raccolta, sebbene istituito e attivato, non si è svolto nella zona di residenza o di dimora nell'immobile a disposizione ovvero di esercizio dell'attività dell'utente o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del regolamento di cui al primo comma, relative alle distanze e capacità dei contenitori ed alla frequenza della raccolta, da stabilire in modo che l'utente possa usufruire agevolmente del servizio di raccolta, il tributo è dovuto nella misura ridotta di cui al secondo periodo del comma 2*» (cioè in misura non superiore al 40% della tariffa).

L'omesso svolgimento, da parte del Comune, del servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, nella zona dove è ubicato l'immobile a disposizione dell'utente comporta, non già l'esenzione dalla tassa, bensì la conseguenza che il tributo è dovuto in misura ridotta, il che consente di escludere che, per ogni esercizio di imposizione annuale, la tassa è dovuta solo se il servizio sia stato esercitato in modo regolare così da consentire al singolo utente di usufruirne pienamente.

Tale principio si fonda sul rilievo che la tassa sui rifiuti è un tributo che il singolo soggetto è tenuto a versare in relazione all'espletamento da parte dell'ente pubblico di un servizio nei confronti della collettività, che da tale servizio riceve un beneficio, e non già in relazione a prestazioni fornite ai singoli utenti. Sarebbe, pertanto, contrario al sistema di determinazione del tributo pretendere di condizionarne il pagamento al rilievo concreto delle condizioni di fruibilità che del resto, per loro natura, oltre ad essere di difficile identificazione mal si prestano ad una valutazione economica idonea a garantirne una esatta ripartizione fra gli utenti del costo di gestione (Sez. 6-T, n. 18022/2013, Caracciolo, Rv. 628088-01; Sez. T, n. 01963/2018, Stalla, Rv. 646899-01, cit.).

Più di recente la S.C. ha precisato che in tema di TARSU, la facoltà, riconosciuta ai comuni dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, di individuare, ai fini della determinazione della superficie non tassabile, categorie di attività produttive di rifiuti speciali, tossici o nocivi, alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta, non è correttamente esercitata ove il regolamento comunale si limiti a prevedere un limite quantitativo di riduzione applicabile indistintamente a tutte la attività produttive, occorrendo, invece, la specificazione delle categorie di attività produttive dei predetti rifiuti (le cui superfici sono altrimenti esenti da tassazione) assimilabili a quelle produttive di rifiuti ordinari (Sez. T, n. 10548/2017, Carbone, Rv. 643934-01).

Il principio sembra porsi in linea con l'orientamento, secondo cui la dichiarazione di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, prevista dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 22 del 1997, presuppone necessariamente la concreta individuazione delle caratteristiche, non solo, qualitative, ma anche quantitative dei rifiuti speciali, poiché l'impatto igienico ed ambientale di un materiale di scarto non può essere valutato a prescindere dalla sua quantità (Sez. T, n. 30719/2011, Bernardi, Rv. 621055-01; Sez. 6-T, n. 18018/2013, Caracciolo, Rv. 627693-01).

Sembra discostarsi da tale indirizzo (Sez. T, n. 09214/2018, Castorina, Rv. 647823-01), secondo cui, ai sensi degli artt. 7, 10 e 21 del d.lgs. n. 22 del 1997 (applicabile *ratione temporis*), sono soggetti a tassazione i rifiuti speciali non pericolosi, se assimilati ai rifiuti solidi urbani da una

delibera comunale e ciò anche nell'ipotesi in cui la stessa non ne individui le caratteristiche quantitative e qualitative, spettando al contribuente solo una riduzione tariffaria in base a criteri di proporzionalità, nel caso in cui dimostri una riduzione della superficie tassabile ovvero che i rifiuti speciali siano avviati a recupero direttamente dal produttore, purché il servizio di raccolta e smaltimento sia istituito e sussista la possibilità per l'istante di avvalersene.

7. Imballaggi terziari e secondari.

Premesso che la gestione di imballaggi e dei rifiuti di imballaggio è disciplinata, sia per prevenire e ridurne l'impatto sull'ambiente ed assicurare un elevato livello di tutela dell'ambiente, sia per garantire il funzionamento del mercato e prevenire l'insorgere di ostacoli agli scambi, nonché distorsioni e restrizioni alla concorrenza, ai sensi della direttiva n. 94/62/CE cit. (art. 34, comma 1), il titolo II del d.lgs. n. 22 del 1997, ha disposto che:

a) gli imballaggi si distinguono in primari (quelli costituiti da «*un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore*»), secondari o multipli (quelli costituiti dal «*raggruppamento di un certo numero di unità di vendita*») e terziari (quelli concepiti «*in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli*» (art. 35, comma 1);

b) «*i produttori e gli utilizzatori sono responsabili della corretta gestione ambientale degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio generati dal consumo dei prodotti*»; oltre ai vari obblighi in tema di raccolta, riutilizzo, riciclaggio e recupero dei rifiuti di imballaggio, sono a carico dei produttori e degli utilizzatori i costi, fra l'altro, per la raccolta dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari, la raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio conferiti al servizio pubblico, il riciclaggio e il recupero dei rifiuti di imballaggio, lo smaltimento dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari (art. 38);

c) dal 1° gennaio 1998 è vietato immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani imballaggi terziari di qualsiasi natura. Dalla stessa data eventuali imballaggi secondari non restituiti all'utilizzatore dal commerciante al dettaglio possono essere conferiti al servizio pubblico solo in raccolta differenziata, ove la stessa sia stata attivata (art. 43, comma 2).

I rifiuti da imballaggio costituiscono oggetto di un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere, caratterizzato essenzialmente dalla attribuzione ai produttori ed agli utilizzatori della loro «*gestione*» (termine che comprende tutte le fasi, dalla raccolta allo smaltimento), (art. 38 del

d.lgs. n. 22 del 1997); ciò vale in assoluto per gli imballaggi terziari, per i quali è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale, mentre per gli imballaggi secondari è ammessa solo la raccolta differenziata da parte di commercianti al dettaglio che non li abbiano restituiti agli utilizzatori (art. 43).

Ne deriva che i rifiuti da imballaggi terziari, nonché quelli degli imballaggi secondari, ove non sia stata attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dall'art. 21 del decreto Ronchi e dalla successiva abrogazione dell'art. 39 della l. n. 146 del 1994, ed i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati *in parte qua* dal giudice tributario (Sez. T, n. 04960/2018, Balsamo, Rv. 649761-01, Sez. T, n. 10010/2019, Balsamo, Rv. 653536-01).

La mancanza di possibilità di assimilazione dei rifiuti da imballaggi terziari, nonché da imballaggi secondari, ove non sia stata attivata la raccolta differenziata, non comporta, tuttavia, la loro esenzione dalla TARSU, ma che ad esse venga applicata la disciplina stabilita per i rifiuti speciali, che è quella dettata dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993. Tale disposizione rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo, l'esclusione dalla tassa della sola parte di superficie per cui, per struttura e destinazione, si formano solo rifiuti speciali nell'ovvio presupposto che in un locale od area in cui producano rifiuti speciali si formino, anche, di norma, rifiuti ordinari, (Sez. T, n. 04793/2016, Zoso, Rv. 639127-01).

Il principio è stato confermato anche da Sez. T, n. 00703/2019, Fasano, Rv. 652499-01, secondo cui, essendo previsto per gli imballaggi secondari l'esonero dalla privativa comunale, ove sia provato l'avviamento al recupero (art. 21, comma 7, del d.lgs. n. 22 del 1997, applicabile *ratione temporis*), l'operatore economico ha l'onere di dimostrare il conferimento degli stessi ai soggetti autorizzati giovandosi, in tal caso, non già della riduzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali, bensì del diritto alla riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (nello stesso senso già Sez. T, n. 09731/2015, Chindemi, Rv. 635472-01).

Sul versante degli *oneri probatori* è consolidato che, nell'ipotesi in cui una impresa contribuente produca imballaggi secondari, non assimilati agli urbani dall'ente comunale, ed imballaggi terziari, non assimilabili, che provvede a smaltire autonomamente, incombe sull'impresa contribuente l'onere di fornire all'Amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza

ed alla delimitazione delle aree che, per il detto motivo, non concorrano alla quantificazione della complessiva superficie imponibile. Costituisce, infatti, principio generalmente applicato quello per cui, pur operando il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria (nella specie il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale), spetta all'Amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato (oltre all'obbligo di denuncia, art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993, come sopra si è visto), un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Sez. T, n. 05377/2012, Greco, Rv. 622215-01; Sez. T, n. 04793/2016, Zoso, Rv. 639127-01, cit.).

Si segnala, infine, che la Corte ha precisato che il servizio di gestione dei rifiuti sulle aree autostradali e relative pertinenze, dalla raccolta allo smaltimento in discarica, compete al concessionario della rete viaria a norma dall'art. 14 del d.lgs. n. 285 del 1992. Da ciò consegue che, in relazione a detta attività, alcun potere impositivo, ai fini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, può essere riconosciuto in capo ai comuni, quali enti proprietari che in tale ambito operano in regime di privativa, non essendo detto potere configurabile in favore di un soggetto diverso da quello che espleta il servizio (Sez. T, n. 01341/2019, Billi, Rv. 652316-01).

8. La TIA.

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

I termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA (il cui regime è stato introdotto dal d.P.R. n. 158 del 1999, come modif. dall'art. 33 della l. n. 488 del 1999, salva la possibilità per i Comuni di introdurre in via sperimentale la TIA), hanno subito varie deroghe e, infine, il d.lgs. n. 152 del 2006, abrogando per intero il d.lgs. n.

22 del 1997(sia pure prevedendo anche in questo caso una disciplina transitoria), all'art. 238 ha soppresso tale tariffa, sostituendola con la nuova «Tariffa integrata ambientale» (la cd. TIA-2), come definita dal d.l. 30 dicembre 2008, n. 208, conv. in l. 27 febbraio 2009, n. 13.

La TIA, introdotta dal richiamato art. 49 del decreto Ronchi, prima dell'emanazione dell'art. 14, comma 33, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122 (che ha modificato l'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, con una norma priva, peraltro, di portata retroattiva), ha natura tributaria, in quanto assimilata alla TARSU (Sez. T, n. 00453/2018, Zoso, Rv. 646907-01), sicché è stata ritenuta applicabile ai soli rifiuti solidi urbani, gravando sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione, desumibile dal regime delineato dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, in caso di produzione di rifiuti assimilati e smaltiti in proprio (Sez. T, 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. T, 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. T, n. 00453/2018, Zoso, Rv. 646907-01).

È stato anche chiarito che, in tema di TIA, le comunicazioni aventi ad oggetto variazioni che comportano il pagamento di una tariffa inferiore, sia se correlate a sopravvenienze, sia se derivanti da errori contenuti nella precedente dichiarazione, hanno effetto dall'anno successivo a quello della presentazione delle stesse da parte dell'interessato, al fine di consentire all'Ente impositore di verificarne il fondamento ai sensi dell'art. 66, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, applicabile in ragione del rapporto di sostanziale continuità tra TARSU e TIA (Sez. T, n. 04602/2018, Stalla, Rv. 647246-01).

È stato, poi, precisato che in tema di TIA, il mancato preavviso di accesso agli immobili oggetto di imposizione, previsto «*almeno cinque giorni prima della verifica*» dall'art. 73, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, corrispondendo a ragioni di mera opportunità e cortesia, non determina la nullità dell'accertamento, sanzione operante soltanto nelle irregolarità così sanzionate dalla legge, ovvero, in difetto di specifica comminatoria, per quelle gravemente lesive di specifici diritti e garanzie del contribuente. In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto l'eccepito vizio di mancato

preavviso di accesso dei verificatori per la misurazione della superficie dei locali in ogni caso superato, nella specie, dal consenso del contribuente (Sez. T, n. 21062/2019, Balsamo, Rv. 654962-01).

Sez. T, n. 21957/2022, Lo Sardo, Rv. 665327-02, ha, poi, ribadito l'orientamento maggioritario in tema di tariffa di igiene ambientale (TIA), (v. *supra* par. 6), per il quale la delibera comunale che disponga l'assimilazione sulla base del solo criterio qualitativo, e non anche di quello quantitativo, deve essere disapplicata, per contrasto con l'art. 21, comma 2, lett. g, del d.lgs. n. 22 del 1997, con conseguente applicazione della disciplina stabilita per i rifiuti speciali dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993 (applicabile *ratione temporis*). Tale disposizione consente l'esclusione di quella parte di superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente rifiuti speciali non assimilabili o non assimilati, i cui presupposti spetterà al contribuente allegare e provare, con conseguente esenzione o riduzione in relazione alla quota variabile.

In presenza di una delibera comunale che ne individui le caratteristiche, sia quantitative che qualitative, al contribuente spetterà una riduzione tariffaria con riguardo alla quota variabile, in misura proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che dimostri di aver avviato al recupero autonomamente, purché il servizio pubblico di raccolta e smaltimento sia istituito e sussista la possibilità per l'istante di avvalersene (Sez. T, n. 21957/2022, Lo Sardo, Rv. 665327-01).

9. Natura dell'imposta e questioni di giurisdizione.

La TIA riveste natura tributaria, quale entrata pubblica costituente tassa di scopo, che mira a fronteggiare una spesa di carattere generale, ripartendone l'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio, mancando un rapporto sinallagmatico tra la prestazione da cui scaturisce l'onere ed il beneficio che il singolo riceve. Si è quindi precisato che essa non è assoggettabile ad IVA, in quanto ha natura tributaria. Difatti, l'imposta sul valore aggiunto mira a colpire una qualche capacità contributiva che si manifesta quando si acquisiscono beni o servizi versando un corrispettivo, in linea con la previsione di cui all'art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Essa, pertanto, non si applica quando si paga un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente.

A tale proposito si è anche osservato che l'art. 14, comma 33, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, pur avendo attribuito natura non tributaria alla tariffa per la gestione dei rifiuti urbani introdotta dall'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, non può intendersi riferito, in assenza di esplicita disposizione, anche a quella di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 22 del

1997, avendo la prestazione prevista nel 2006 carattere innovativo e natura ontologicamente diversa rispetto a quella, tipicamente tributaria, regolata nel 1997 (Sez. T, n. 03293/2012, Cicala, Rv. 621524-01).

La non assoggettabilità della TIA (o TIA-1) ad IVA, per il periodo antecedente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 152 del 2006, attesa la sua natura tributaria, è stata anche affermata anche dal giudice costituzionale (Corte cost. n. 239 del 2009 e n. 64 del 2010). Né assume alcun rilievo, per tale periodo, la disposizione interpretativa di cui all'art. 14, comma 3, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, in quanto la stessa, riconoscendo la natura non tributaria della tariffa soltanto con riferimento alla disciplina di cui all'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, costituisce un chiaro indice della volontà legislativa di non incidere sul diritto vivente fino alla data di entrata in vigore del medesimo testo normativo (Sez. T, n. 05831/2012, Merone, Rv. 621911-01; Sez. T, n. 04723/2015, Conti, Rv. 635064-01).

Il giudice nomofilattico (Sez. U, n. 08822/2018, Cirillo E., Rv. 647914-01) ha recentemente ribadito il principio per il quale le controversie riguardanti la debenza della tariffa di igiene ambientale (cd. TIA-1), regolata dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 sono devolute alla giurisdizione tributaria, tenuto conto che, come evidenziato Corte cost. n. 64 del 2010, tale tariffa non costituisce un'entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU, prevista dall'art. 58 del d.P.R. n. 507 del 1993, di cui conserva la qualifica di tributo.

Spettano, pertanto, alla giurisdizione del giudice ordinario le controversie sorte successivamente al 31 maggio 2010 (data di entrata in vigore del d.l. n. 78 del 2010, conv. con modif. dalla legge n. 122 del 2010) aventi ad oggetto la debenza della tariffa integrata ambientale di cui all'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006 (cd. TIA-2), nonché le controversie, sorte successivamente alla medesima data, aventi ad oggetto la debenza della soppressa tariffa di igiene ambientale, in regime transitorio, di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 (cd.TIA-1) (S.U. n. 01839/2020, Greco, Rv 656797-01).

Il principio è stato precisato anche con Sez. T, n. 25519/2020, Antezza, Rv 659645-01, secondo cui spetta alla giurisdizione ordinaria la controversia con cui un contribuente richiede ad una società concessionaria della riscossione dei tributi locali la restituzione della somma corrisposta, a titolo di IVA, in occasione del pagamento della Tariffa di igiene ambientale (TIA). Il soggetto passivo dell'imposta è, infatti, esclusivamente colui che effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizi (vale a dire la società concessionaria), e la controversia in questione non ha ad oggetto un rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione, ma un rapporto di natura privatistica

fra privati, che comporta un accertamento, meramente incidentale, in ordine alla debenza dell'imposta contestata.

10. La TIA-2.

La disciplina del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA, secondo il d.P.R. n. 158 del 1999, modif. dall'art. 33 della l. n. 488 del 1999, fa salva la possibilità per i Comuni di introdurre in via sperimentale la TIA e i relativi termini hanno subito varie proroghe, finché l'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006 ha soppresso tale tariffa, sostituendola con la nuova TIA-2.

In particolare, l'art. 238 cit. ha previsto, al comma 1, che: «*la tariffa di cui all'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11*», il quale recita che, sino all'emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa, continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti.

Il regolamento ministeriale non è stato adottato entro il programmato termine del 30 giugno 2010, per cui sono rimaste in vigore, ed applicate dai Comuni nei rispettivi territori, sia la TARSU che la TIA-1, disciplinata dal d.lgs. n. 22 cit., alla quale, per effetto della l. n. 296 del 2006, commi 183 e 184 (Finanziaria 2007), sono stati estesi i criteri di determinazione della TARSU.

È stata prevista per gli Enti locali, inutilmente decorso il termine del 30 giugno 2010, la facoltà di adottare delibere di passaggio dalla TARSU alla TIA-2, con effetto dal 10 gennaio 2011.

La S.C., a conferma dell'inapplicabilità del Codice ambientale, ha richiamato una sentenza del giudice amministrativo (TAR Lazio n. 4611/2017) che ha obbligato il Ministero dell'ambiente ad indicare, attraverso un decreto, i criteri qualitativi e quantitativi per la gestione dei rifiuti speciali assimilati ai rifiuti urbani.

La Corte di legittimità ha precisato che l'addizionale provinciale sulla TIA-2, prevista dall'art. 19 del d.lgs. n. 504 del 1992, ha natura tributaria, come si evince dalla stessa formulazione letterale della disposizione istitutiva, la quale prevede un sistema di reperimento, attraverso un tributo, della provvista necessaria all'esercizio di utilità generale di funzioni di interesse pubblico, mancando un rapporto di corrispondenza economica tra la prestazione della P.A. ed il vantaggio ricevuto dal privato (che condurrebbe ad escluderne la natura di tassa). In tal senso non viene ritenuto idoneo a snaturare la qualificazione di tributo il collegamento quantitativo e percentuale con la TIA-2, di natura privatistica, fungendo quest'ultima solo da parametro per la

quantificazione di tale prestazione in favore delle province. Ne consegue che la controversia sulla debenza di tale addizionale appartiene alla giurisdizione del giudice tributario (Sez. U, n. 17113/2017, Chindemi, Rv. 644921-01).

La TIA-2 resta «*commisurata alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotto da unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriali*» (comma 2), e costituisce «*il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e ricomprende anche i costi indicati dall'art. 15 del d.lgs. 13 gennaio 2003, n. 36*» (art. 238, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 152 del 2006).

11. La TARES.

La TIA-2 è stata sostituita dalla TARES (tributo comunale sui servizi), introdotta dall'art. 14 del d.l. n. 201 del 2011, conv. in l. n. 214 del 2011, secondo cui «Il tributo è dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani (comma 3)». La tariffa è commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. Fino all'attuazione delle disposizioni di cui al comma 9-*bis*, la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile al tributo è costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati.

Ai fini dell'applicazione del tributo si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini della Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani di cui al decreto legislativo 13 novembre 1993, n. 507 (TARSU), o della Tariffa di igiene ambientale prevista dall' articolo 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (TIA 1) o dall' articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (TIA 2), (comma 9).

Il tributo è dovuto indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio di smaltimento dei rifiuti, atteso che il presupposto impositivo si identifica con l'espletamento, da parte dell'ente pubblico, di un servizio nei confronti dell'intera collettività e non già in relazione a prestazioni fornite ai singoli utenti.

La sola disponibilità dell'area produttrice di rifiuti determina, dunque, la debenza del tributo, salvo deroghe, riduzioni di tariffe e agevolazioni, per le quali è onere del contribuente dedurre e provare la

relativa sussistenza per vincere la presunzione legale di produttività (Sez. T, n. 02373/2022, De Masi, Rv. 663744-01).

Di recente è stato affermato che la tassazione è esclusa solo per le aree scoperte che, ai sensi del codice civile, presentano la condizione della pertinenza soggettiva e oggettiva rispetto al locale o all'area principale e purché non siano operative.

L'operatività consiste nell'idoneità a produrre rifiuti ulteriori rispetto al locale e all'area principale che già versa il tributo e non rappresenta dunque un'ulteriore estensione dell'attività svolta (**Sez. T, n. 14718/2023, Balsamo, Rv. 667876-01**).

Da segnalare che nella determinazione della superficie assoggettabile al tributo non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano di regola rifiuti speciali, a condizione che il produttore ne dimostri l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente (comma 10).

12. La Tari.

La TARES è stata sostituita dalla TARI, introdotta, a decorrere dal 1° gennaio 2014, dall'art. 1, commi 639 ss., della l. n. 147 del 2013. Essa ha sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2014, i preesistenti tributi dovuti ai comuni dai cittadini, enti ed imprese, quale pagamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, conservandone, peraltro, la medesima natura tributaria, quale entrata pubblica costituente tassa di scopo, che mira a fronteggiare una spesa di carattere generale, con ripartizione dell'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio, senza alcun rapporto sinallagmatico tra la prestazione da cui scaturisce l'onere e il beneficio che il singolo riceve (Sez. 1, n. 12275/2016, Ferro, Rv. 640011-01).

Da tale principio consegue che al credito relativo si applica il privilegio previsto dall'art. 2752, comma 3, c.c., in quanto tale norma, con l'espressione «legge per la finanza locale», non rinvia ad una legge specifica istitutiva della singola imposta, bensì a tutte le disposizioni che disciplinano i tributi comunali e provinciali, così come chiarito dall'art. 13, comma 13, del d.l. n. 201 del 2011, conv., con modif., dalla l. n. 214 del 2011, che ha fornito un'interpretazione autentica del menzionato comma.

Con riguardo al *presupposto impositivo*, l'imposta è dovuta, ai sensi della l. n. 147 del 2013, per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, mentre le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare

i relativi presupposti e ciò in continuità con la disciplina delle precedenti imposte sui rifiuti.

Stante il sostanziale rapporto di continuità tra le tasse sopra indicate, la S.C. ha, infatti, ribadito, anche con riferimento alla TARI, il principio più volte affermato con riferimento alla TARSU circa l'onere probatorio posto a carico del contribuente nel caso in cui egli voglia godere di esenzioni o di riduzioni della superficie tassabile (Sez. T, n. 22130/2017, Fasano, Rv. 645621-01, cit., Sez. 6-T, n. 21335/2022, Chiesi, Rv. 665315-01).

Ai sensi dell'art. 1, comma 649, della l. n. 147 del 2013, nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa nella quale si formano in via continuativa e prevalente rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, purché ne dimostrino l'avvenuto trattamento, in conformità alla normativa vigente.

Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il Comune con proprio regolamento può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di avere avviato al recupero.

La S.C., in relazione alla TARI, ha precisato che la riduzione tecnica tariffaria prevista dall'art. 1, comma 656 e 657, l. n. 147 del 2013, essendo chiamata a regolare situazioni in cui si realizza una contrazione del servizio e, quindi, dei costi per il suo espletamento per motivi oggettivi ed a favore di una pluralità indistinta di utenti, spetta *ope legis*, a prescindere dalla previsione nel regolamento comunale e senza la necessità di una specifica e preventiva domanda, incombendo sul contribuente il solo onere di provarne i presupposti normativi; diversamente, le riduzioni o esenzioni di natura agevolativa di cui ai successivi commi 659 e 660, essendo meramente eventuali, sono subordinate ad un'esplicita previsione del regolamento comunale che ne condiziona l'*an* e il *quantum* - elementi non predeterminati dalla legge - con la conseguenza che, in quanto collegate alle posizioni peculiari dei singoli utenti per poterne fruire, esse devono essere oggetto di specifica e preventiva domanda da parte del contribuente, corredata dalla documentazione necessaria per giustificarne l'attribuzione (Sez. T, n. 17334/2020, d'Oriano, Rv 658774-01).

La riduzione *ex* art. 1, comma 657, l. n. 147 del 2013 spetta per il solo fatto che il servizio di raccolta rifiuti, pur debitamente istituito e attivato nel perimetro comunale, non venga poi concretamente svolto in una determinata zona municipale, purché abbia una significativa estensione per cui sia ragionevole configurare un omesso servizio tanto da richiedere interventi sostitutivi; tale zona - indipendentemente dalla natura pubblica o privata (nella specie, area privata con libero accesso), che di

regola non rileva ai fini impositivi - non coincide con le usuali estensioni dei parchi residenziali o dei condomini privati, ove la contenuta distanza dal punto di raccolta più vicino arreca al più una mera difficoltà di accesso al servizio; è, altresì, irrilevante la sussistenza di ipotesi di inadempimento (e quindi di colpa) contrattuale o extracontrattuale in capo all'Amministrazione comunale, operando la riduzione tariffaria non quale risarcimento del danno da mancata raccolta, né quale sanzione per il Comune inadempiente, bensì al diverso fine di temperare l'imposizione, entro la riduzione massima prefissata dalla legge, tenendo conto dei costi generali del servizio completo e di quelli cui è tenuto presumibilmente il cittadino per far fronte al disservizio (Sez. T, n. 17334/2020, d'Oriano, Rv 658774-02).

Con riferimento al potere discrezionale dell'ente locale di prevedere *riduzioni di natura agevolativa* è stato precisato che l'ente ha la facoltà, insindacabile in sede giurisdizionale, di istituire un regime aggravato con riguardo alla tariffa applicabile alle utenze domestiche non residenti e a quelle tenute a disposizione dai residenti, che, tuttavia, a pena di illegittimità del relativo regolamento con conseguente sua disapplicazione in sede giurisdizionale, deve sempre essere basato, ai fini del calcolo dell'importo complessivo del tributo, su una parte fissa e una parte variabile, che assicurino la proporzionalità del prelievo alla produttività potenziale dei rifiuti, da stimarsi alla luce della transitorietà del godimento e della variabilità numerica degli occupanti l'immobile (**Sez. T, n. 02217/2023, Lo Sardo, Rv. 666769-01**).

Da ultimo è stato chiarito che in ogni caso le *variazioni delle condizioni di applicabilità dell'imposta* hanno effetto dal giorno successivo a quello in cui si è verificato il mutamento della situazione di fatto o di diritto, ove dichiarate entro i 60 giorni successivi, altrimenti decorrono dal giorno della dichiarazione, poiché, pur essendo consentito al contribuente di comunicare in ogni momento all'ente impositore la variazione, si esclude che la stessa possa esplicare efficacia retroattiva (**Sez. T, n. 09051/2023, Picardi, Rv. 667375-01**).

Con riguardo alle esenzioni di cui all'art. 1, comma 649, della l. n. 147 del 2013, è stato chiarito che la superficie destinata ad autorimessa o a magazzino, essendo potenzialmente idonea alla produzione di rifiuti urbani, va computata ai fini della determinazione della parte fissa dell'imposta, a prescindere dalla mancata produzione in concreto dei rifiuti o dalla mancata fruizione del servizio pubblico ad essi dedicato. Tali condizioni, tuttavia, ove provate dal contribuente, sono idonee ad escludere solo l'obbligo di versamento della parte variabile dell'imposta medesima, mentre sono irrilevanti per la parte fissa, la resta comunque dovuta (**Sez. T, n. 08753/2023, Dell'Orfano, Rv. 667356-01**).

Si è precisato, poi, che la tariffa c.d. puntuale (o corrispettivo) sui rifiuti, di cui all'art. 1, comma 668, della l. n. 147 del 2013, prevista, quale alternativa alla TARI, per i comuni che abbiano realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico, ha natura privatistica; le relative controversie sono, pertanto, devolute alla giurisdizione del giudice ordinario (Sez. U, n. 11290/2021, Napolitano L., Rv. 661081-01).

CAPITOLO III

L'IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E I DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI

(di Stefania Billi)

SOMMARIO: 1. Imposta comunale sulla pubblicità: cenni sulla disciplina. - 2. Caratteri dell'imposta: il presupposto, la soggettività attiva e passiva. - 3. La base imponibile e la superficie tassabile. - 4. Il marchio commerciale. Le esenzioni. - 5. Tariffe. - 6. Canone per l'istallazione dei mezzi pubblicitari. - 7. Diritti sulle pubbliche affissioni.

1. Imposta comunale sulla pubblicità: cenni sulla disciplina.

L'imposta comunale sulla pubblicità, istituita col d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, ha quale presupposto applicativo la diffusione di messaggi pubblicitari attraverso mezzi di comunicazione visivi ed acustici, effettuata in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepita.

L'oggetto del tributo non è il messaggio pubblicitario, ma il mezzo utilizzato per diffonderlo. Sono, dunque, rilevanti, ai fini impositivi, i messaggi diffusi nell'esercizio di un'attività economica allo scopo di promuovere beni e servizi ovvero volti al miglioramento dell'immagine del soggetto pubblicizzato. Sono, viceversa, escluse dall'imposizione tutte le forme di comunicazione che non hanno alcun contenuto pubblicitario.

Con i commi da 816 a 836 della Legge di Bilancio 2020 è stata prevista l'istituzione, a partire dal 2021, del canone unico patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria che va a sostituire: la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni (ICDPA), il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) e il canone di cui all'articolo 27, commi 7 e 8, del codice della strada, previsto dal decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, limitatamente alle strade di pertinenza dei comuni e delle province.

L'art. 1, comma 847, l. 27 dicembre 2019, n. 160 ha disposto l'abrogazione dei capi I e II del citato d.lgs., nonché degli artt. 62 e 63 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, riguardanti i canoni per l'installazione di mezzi pubblicitari e per l'occupazione di aree per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche. La disposizione prevede, inoltre, l'abrogazione di ogni altra disposizione in contrasto con la nuova normativa.

È espressamente previsto che il capo II del d.lgs. n. 507 del 1993 rimanga come riferimento per la determinazione della tassa per

l'occupazione di spazi ed aree pubbliche appartenenti alle regioni di cui agli artt. 5 della l. 16 maggio 1970, n. 281 e 8 del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68.

Restano ferme le disposizioni inerenti alla pubblicità in ambito ferroviario e quelle che disciplinano la propaganda elettorale.

Per completare il sintetico quadro dell'attuale disciplina, occorre precisare che l'abrogazione disposta dal comma 847 della l. n. 160 del 2019 non ha, tuttavia, effetto limitatamente all'anno 2020, ma solo a decorrere dal 1° gennaio 2021, ai sensi dell'art. 4, comma 3-*quater*, del d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla l. 28 febbraio 2020, n. 8.

Il presupposto del canone unico di recente istituzione è l'occupazione di aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti o la diffusione di messaggi pubblicitari, anche mediante affissioni (l. n. 160 del 2019, art. 1, comma 819).

Esso è istituito dai comuni, dalle province e dalle città metropolitane con regolamento da adottare dal consiglio comunale o provinciale, ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (l. n. 160 del 2019, art. 1, comma 821).

È necessario richiedere ed ottenere la concessione per l'occupazione di suolo e l'autorizzazione per l'esposizione pubblicitaria anche per le fattispecie esenti dal pagamento del canone. Nelle particolari situazioni per cui il regolamento prevede la sola dichiarazione, il canone è dovuto dal dichiarante.

Il canone deve essere pagato dal titolare della concessione o autorizzazione ed è dovuto: a) dal titolare della concessione di occupazione di suolo pubblico; nel caso di una pluralità di occupanti di fatto, sono tutti tenuti al pagamento del canone; b) dal titolare dell'autorizzazione pubblicitaria; il canone è dovuto sia dal proprietario del mezzo che dal soggetto pubblicizzato

In assenza del titolo, o della dichiarazione, ove prevista, lo stesso è dovuto dal soggetto che occupa o diffonde messaggi pubblicitari abusivamente. Il soggetto pubblicizzato è obbligato in solido.

In caso di occupazione o esposizione abusiva il canone è dovuto da colui che effettua l'occupazione o la diffusione dei messaggi pubblicitari abusivamente e dal soggetto pubblicizzato (l. n. 160 del 2019, art. 1, comma 823). Il canone è indivisibile e il versamento viene effettuato indifferentemente da uno dei contitolari.

Sono previste ipotesi di riduzioni per le occupazioni e le diffusioni di messaggi pubblicitari, nonché di esenzione (l. n. 160 del 2019, art. 1, commi 832 e 833).

La presente ricognizione giurisprudenziale di legittimità ha, dunque, ad oggetto questioni regolate dalla disciplina previgente.

2. Caratteri dell'imposta: il presupposto, la soggettività attiva e passiva.

L'oggetto del tributo è il mezzo utilizzato per diffondere il messaggio pubblicitario. Ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 507 del 1993, infatti, il presupposto imponibile risiede nell'astratta possibilità del messaggio pubblicitario, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, divenuti tali per il solo fatto di trovarsi in quel luogo determinato (Sez. T, n. 27497/2014, Napolitano L., Rv. 634247-01). Costituisce, dunque, fatto imponibile qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale risulti - indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione - obbiettivamente idoneo a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti cui si rivolge il nome, l'attività ed il prodotto di una azienda, non implicando la funzione pubblicitaria una vera e propria operazione reclamistica o propagandistica (Sez. T, n. 23383/2009, Di Domenico, Rv. 610038-01, ma già nello stesso senso Sez. T, n. 17852/2004, Del Core, Rv. 576689-01). Occorre, tuttavia, distinguere la funzione sostanzialmente decorativa da quella pubblicitaria in grado di veicolare un messaggio diretto a raggiungere una pluralità di possibili acquirenti.

Sez. T, n. 12783/2018, Balsamo, Rv. 650948-01, in una controversia nella quale si contestava il mancato utilizzo, a fini pubblicitari, del mezzo affidato in concessione e destinato al potenziale uso pubblicitario, ha ribadito che oggetto del tributo è «il mezzo disponibile» e non solo «il mezzo disponibile effettivamente utilizzato per la diffusione di messaggi pubblicitari», né l'attività di diffusione di tali messaggi.

Sez. 6-T, n. 21966/2014, Cosentino, Rv. 633015-01, ha, poi, chiarito che gli annunci, contenenti descrizioni e fotografie degli immobili ed esposti nelle vetrine delle agenzie immobiliari, integrano il presupposto dell'imposta comunale sulla pubblicità, perché assolvono ad una funzione promozionale di vendita o locazione e quindi, contestualmente, di accesso ai servizi di mediazione offerti dall'agenzia, per cui, in ragione della natura di «mezzi pubblicitari», fruiscono dell'esenzione, operante a condizione che essi non superino, nel loro insieme, la superficie complessiva di mezzo metro quadrato per ciascuna vetrina, prevista dall'art. 17, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 507 del 1993, e non del beneficio, previsto dalla successiva lett. b) della stessa disposizione, per gli avvisi al pubblico, che sono

esclusivamente messaggi informativi in ordine all'attività esercitata nei locali.

Di recente la S.C. (Sez. T, n. 01359/2019, Billi, Rv. 652205-01), decidendo sull'imponibilità di rappresentazioni fotografiche ricoprenti intere vetrine di supermercati, con rappresentazione di prodotti alimentari anche accompagnati da scene di vita quotidiana, ha ritenuto che tali immagini promuovano inequivocabilmente l'attività dell'esercente, essendo dirette a richiamare l'attenzione dell'eventuale acquirente, in quanto strettamente attinenti all'attività commerciale ivi svolta, con conseguente natura pubblicitaria delle vetrofanie assolventi una funzione promozionale di vendita.

Con riferimento al presupposto del tributo un'importante precisazione è stata effettuata da Sez. T, n. 00603/2022, Balsamo, Rv. 663606-01, secondo cui la natura demaniale di un bene concesso in uso ai privati è del tutto irrilevante ai fini dell'assoggettamento di detta area all'imposizione fiscale del Comune, con la conseguenza che è tassabile il cartello collocato in area portuale.

Soggetto attivo dell'imposta è il comune, tenuto, a tal fine, ad emanare appositi regolamenti volti a disciplinare l'applicazione della stessa e a definire i limiti le modalità di effettuazione della pubblicità.

Nel particolare caso di pubblicità effettuata attraverso impianti installati su beni appartenenti al comune o da questo dati in godimento, l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità, ad avviso di Sez. T, n. 11673/2017, Botta, Rv. 644125-91, non esclude quella della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, nonché il pagamento di canoni di locazione o di concessione, atteso il chiaro tenore letterale dell'art. 9, comma 7, del d.lgs. n. 507 del 1993. La S.C. ha chiarito, in proposito, che è esclusa l'alternatività tra i due tributi per la violazione del divieto di doppia imposizione, in quanto l'imposta sulla pubblicità ha presupposti diversi dalla tassa per l'occupazione di spazi pubblici, come emerge dal confronto fra gli artt. 5 e 38 del d.lgs. cit., che individuano il presupposto impositivo, rispettivamente, nel mezzo pubblicitario disponibile e nella sottrazione dell'area o dello spazio pubblico al sistema della viabilità e, quindi, all'uso generalizzato.

Sono invece *soggetti passivi* dell'imposta, in via principale, il proprietario del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso e, in via sussidiaria, il soggetto giuridico produttore, commerciante, fornitore di servizi oggetto della pubblicità.

Al riguardo, la S.C. ha precisato che l'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, nell'individuare il soggetto passivo tenuto in via principale al pagamento dell'imposta, non fa differenze in ordine al titolo da cui dipende la disponibilità del mezzo, che, quindi, può derivare, sia

dall'esercizio del diritto di proprietà od altro diritto reale, sia dall'esecuzione di un contratto obbligatorio stipulato con chi disponga giuridicamente dell'impianto pubblicitario, ferma restando la responsabilità solidale, di «colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità», ai sensi del comma 2 dell'art. 6 cit. (Sez. T, n. 05039/2015, Meloni, Rv. 634738-01).

È stato ulteriormente precisato, sotto il profilo dell'ambito soggettivo, da Sez. T, n. 09696/2022, Lo Sardo, Rv. 664154-01 che il soggetto passivo dell'imposta comunale sulla pubblicità, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 507 del 1993, si identifica, oltre che in chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, anche in chi produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità, a condizione che il messaggio pubblicitario, finalizzato al richiamo dell'attenzione del pubblico sul prodotto o sul servizio, sia potenzialmente idoneo a incrementare il risultato positivo dell'attività commerciale del contribuente, in quanto strettamente correlato a un vantaggio immediato e diretto dell'imprenditore beneficiario, rispetto alla risonanza del messaggio pubblicitario nella platea dei consumatori destinatari. In tale direzione, la S.C. ha escluso l'assoggettamento ad imposta del distributore, ai soli rivenditori al dettaglio su scala nazionale, di autovetture prodotte all'estero, sul presupposto, da un lato, dell'insussistenza di un rapporto contrattuale con terzi per la fruizione degli spazi pubblicitari e, dall'altro, nell'accertata impossibilità per il predetto di ritrarre sul piano commerciale alcuna utilità dalla pubblicità commissionata da un rivenditore in ambito locale.

La previsione del vincolo solidale ha superato il vaglio del Giudice delle Leggi (Corte cost. n. 557 del 2000) e, in ordine alle caratteristiche di tale vincolo, Sez. T, n. 30046/2018, De Masi, Rv. 651553-01 ha effettuato un'importante precisazione, chiarendo che la responsabilità del soggetto che dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso "in via principale", prevista dall'art. 6 del d.lgs. n. 507 del 1993, non indica un beneficio d'ordine, ma si limita a fondare il diritto di rivalsa nei confronti di chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio viene diffuso. Ne consegue che la legittimità dell'avviso di accertamento al soggetto pubblicizzato non dipende dalla previa o contestuale emissione di altro avviso nei confronti del coobbligato solidale.

La modifica del solo soggetto "reclamizzato", invece, secondo Sez. T, n. 11451/2019, Caprioli, Rv. 653670-01 non comporta una nuova imposizione ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 507 del 1993, atteso che tale modifica non determina una variazione della superficie esposta o del tipo di pubblicità realizzata.

3. La base imponibile e la superficie tassabile.

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

La determinazione delle superfici avviene in funzione della figura geometrica nella quale è circoscritto il mezzo pubblicitario e non rileva il numero dei messaggi contenuti nella stessa superficie (art. 7 d.lgs. n. 507 del 1993).

La legge distingue tra diffusione del messaggio pubblicitario, effettuata direttamente dall'interessato e senza apposite strutture adibite a tal fine, e diffusione del messaggio pubblicitario realizzata dall'interessato o da terzi mediante dette strutture, avvalendosi di impianti. In questo secondo caso, la base di calcolo del tributo è costituita dall'intera superficie dell'impianto, a norma dell'art. 12, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, che deve essere individuata in quella potenzialmente utilizzabile per i messaggi, con esclusione della parte inidonea a tale uso, in linea con un'interpretazione conforme al principio della capacità contributiva *ex* art. 53 Cost. (Sez. T, n. 10835/2012, Olivieri, Rv. 623223-01).

Aderendo a tale impostazione con riferimento alla pubblicità effettuata mediante strutture piane, Sez. T, n. 26727/2016, Solaini, Rv. 642370-02 ha affermato che, l'imposta va determinata in base alla superficie della minima figura geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario, con la conseguenza che deve farsi riferimento esclusivamente alla superficie utilizzabile per i messaggi.

Sull'interpretazione della nozione di «superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario», fornita dall'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, Sez. T, n. 09492/2018, De Masi, Rv. 647828-01, ha chiarito che la norma considera come un unico mezzo pubblicitario, agli effetti del calcolo della superficie imponibile, anche una pluralità di messaggi che tuttavia presentino un collegamento strumentale inscindibile fra loro ed abbiano identico contenuto, anche se non siano tutti collocati in un unico spazio o in un'unica sequenza. Nella specie, la Corte ha ritenuto che un gruppo di quattro sedie ed un ombrellone potesse considerarsi un'entità autonoma, in quanto i mezzi pubblicitari riportavano tutti il medesimo logo ed erano esposti in connessione tra loro, quali elementi d'arredo di un posto di ristoro accomunati dal medesimo uso.

In tal senso, Sez. T, n. 00951/2019, Billi, Rv. 652364-01, ha affermato che la pubblicità realizzata attraverso cartelli mobili bifacciali, posti fronte-retro su ogni carrello della spesa di un supermercato o di un centro commerciale, ove riguardino il medesimo soggetto o la stessa ditta commerciale ed abbiano identico contenuto, in applicazione dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, possono essere considerati un unico

messaggio pubblicitario ai fini del calcolo della superficie imponibile, perché assolvono ad una funzione pubblicitaria unitaria; successivamente Sez. T, n. 23240/2019, Billi, Rv. 655139-01, restando nell'ambito dei cartelli mobili bifacciali, riguardanti un determinato soggetto o ditta, ha precisato che il collegamento funzionale tra i messaggi, ai fini dell'applicazione dell'imposta in misura ridotta a norma dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, non postula necessariamente la contiguità fisica dei mezzi pubblicitari e deve essere valutata anche in considerazione dell'allocazione degli stessi.

Con riferimento alle maggiorazioni tariffarie correlate alle dimensioni delle superfici espositive ha evidenziato che con l'art. 12, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 il legislatore ha voluto adeguare l'imposizione all'efficacia pubblicitaria del messaggio, nella convinzione che più esso è grande, più è capace di suggestionare o convincere; le maggiorazioni devono, pertanto, necessariamente riferirsi al messaggio stesso nella sua interezza e, quindi, alla totalità della superficie e non alle sue singole parti "eccedentarie" (Sez. T, n. 04083/2020, Penta, Rv. 656977-01, Sez. T, n. 30052/2018, Penta, Rv. 651554-02, Sez. T, n. 04909/2005, Tirelli, Rv. 579958-01).

Sez. T, n. 01169/2019, Stalla, Rv. 652201-01, ha escluso che le iscrizioni Bancomat e Postamat, di superficie non superiore al mezzo metro quadrato, siano assoggettate al pagamento dell'imposta sulla pubblicità, non costituendo messaggi di rilevanza pubblicitaria, ma avvisi al pubblico, volti a segnalare l'ubicazione di un terminale automatizzato abilitato all'erogazione di banconote.

Seguendo la medesima impostazione, Sez. T, n. 17624/2021, Reggiani, Rv. 661763-01, in tema di imposta di pubblicità, ha escluso dall'ambito di applicazione del tributo previsto dall'art. 5 d.lgs. n. 507 del 1993 i cartelli situati all'interno delle stazioni di servizio che, in prossimità dei diversi distributori, indicano il tipo di carburante somministrato, trattandosi di messaggi privi di contenuto pubblicitario, con funzione essenzialmente di informativa e segnaletica rivolta alla clientela che entra nell'area di rifornimento dei combustibili.

4. Il marchio commerciale. Le esenzioni.

È consolidato nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo cui la misura dell'imposta sulla pubblicità contenente la riproduzione del marchio commerciale vada calcolata, ai sensi dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, sulla base delle dimensioni dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, solo se quest'ultima abbia, per dimensioni,

forma, colore, ovvero per mancanza di separazione grafica rispetto all'altra, le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario.

In tale prospettiva, nella casistica giurisprudenziale si rileva, ad esempio, che le fasce o cassonetti di copertura e completamento degli impianti di distribuzione di carburante possono costituire la base per il computo dell'imposta se le superfici ulteriori, rispetto alla parte coperta dal marchio, abbiano, per dimensioni, forme, colori o altre caratteristiche, una rilevante consistenza pubblicitaria oppure se, per mancanza di separazione grafica, abbiano la valenza di componente aggiuntiva di un messaggio pubblicitario unitario (Sez. T, n. 08427/2017, De Masi, Rv. 643611-01; Sez. T, n. 15201/2004, Ruggiero, Rv. 575264-01).

In una controversia avente ad oggetto il marchio di ditte produttrici di pale eoliche, stampigliate su sessanta aerogeneratori, la S.C. ha affermato (Sez. T, n. 11530/2018, Balsamo, Rv. 649849-01) che l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) non è escluso dall'ambito delle forme pubblicitarie imponibili quando, per il luogo (pubblico, aperto o esposto al pubblico) ove è situato, per le sue caratteristiche strutturali o per le modalità con cui viene utilizzato, il segno adoperato risulti obiettivamente idoneo a far conoscere ad un numero indeterminato di possibili acquirenti o utenti il nome, l'attività o il prodotto dell'impresa e non abbia soltanto una mera finalità distintiva, restando irrilevante che detto mezzo di comunicazione assolva pure ad una funzione reclamistica o propagandistica.

In tal senso anche i cartelli stradali indicatori di industrie, laboratori artigianali e negozi di vendita, rivolgendosi ad una massa indeterminata di possibili acquirenti od utenti, pongono in essere una pubblicità tassabile, a prescindere dal fatto che l'iscrizione presenti o meno i connotati dell'insegna.

Si può ritenere, dunque, consolidato il principio per cui il presupposto impositivo vada individuato nell'astratta possibilità del messaggio pubblicitario, visivo od acustico, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, divenuti tali per il solo fatto di trovarsi in quel luogo. In tali casi Sez. T, n. 31707/2018, De Masi, Rv. 651649-01 ha affermato che l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) travalica la mera finalità distintiva, che è quella di consentire al consumatore di riconoscere i prodotti o servizi offerti sul mercato dagli altri operatori del settore, orientandone, viceversa le scelte, per il luogo (pubblico, aperto o esposto al pubblico) ove esso è situato, per le sue caratteristiche strutturali, o per le modalità di utilizzo. Ne consegue che in queste ipotesi non può

trovare applicazione l'esenzione dall'imposta sulla pubblicità prevista dall'art. 17, comma 1-*bis*, primo periodo, del d.lgs. n. 507 del 1993.

Sul tema dell'esenzione prevista dall'art. 17, comma 1-*bis*, ora citato per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni e servizi, che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività, Sez. T, n. 07778/2019, D'Ovidio Rv. 653053-01, ha affermato che la norma non trova applicazione per i pannelli apposti su distributori automatici (nella specie cabine per fototessera o postazioni di distribuzione di cibi e bevande), i quali non possono considerarsi, né sede legale, né sede effettiva di svolgimento dell'attività commerciale e neppure pertinenze delle stesse, in ragione della loro ampia diffusione territoriale che impedisce a monte la stessa configurabilità di un rapporto durevole di servizio del singolo distributore alla sede sociale (nello stesso senso, Sez. T, n. 15460/2019, Crolla, Rv. 654507-01, secondo cui le apparecchiature automatiche erogatrici di fototessere, fanno piuttosto parte di quel «complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa» che, secondo la definizione dell'art. 2555 c.c., costituiscono l'azienda; Sez. T, n. 17622/2021, Reggiani, Rv. 661762-01 con riferimento, invece, alle scritte e cartelli affisse su apparecchiature automatiche di scatto e stampa foto collocate in luogo pubblico o aperto al pubblico).

Sempre in relazione alle esenzioni, Sez. T, n. 02184/2020, Mondini, Rv. 656780-01, ha affermato che l'esenzione di imposta prevista, dall'art. 90, comma 11-*bis*, della l. n. 289 del 2002, in favore delle associazioni sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, per la pubblicità eseguita negli impianti con capienza inferiore ai tremila posti, riguarda unicamente la propaganda della propria attività effettuata in modo diretto dai soggetti esonerati, al fine di ampliare la base dei propri associati. Tale esenzione non trova, invece, applicazione per la pubblicità realizzata da terzi su spazi messi a loro disposizione, a titolo oneroso, da siffatte società sportive.

Sez. T, n. 10095/2021, Antezza, Rv. 660939-01, ha precisato che l'esenzione di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 507 del 1993 opera solo al ricorrere della doppia condizione dell'esercizio all'interno dei locali adibiti alla vendita del bene (o alla prestazione del servizio), tanto dell'attività pubblicizzata, quanto dell'attività di pubblicizzazione. La pronuncia ha escluso che tali condizioni ricorrano nel caso di messaggio pubblicitario collocato su carrelli della spesa di un bene in vendita all'interno di un supermercato, ma circolanti anche all'esterno dei relativi locali e, in particolare, nell'area dell'intero centro commerciale ove esso è ubicato e nel parcheggio di pertinenza, venendo in tali casi in rilievo l'attitudine degli stessi a raggiungere un numero indistinto di potenziali acquirenti.

5. Tariffe.

Ai sensi dell'art. 3, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, le tariffe per la determinazione dell'imposta sono deliberate dal comune entro il 31 marzo di ogni anno ed entrano in vigore il 1° gennaio dello stesso anno. Qualora l'ente territoriale ometta di adottare la deliberazione, le precedenti tariffe si intendono prorogate di anno in anno. La S.C. ha evidenziato, sulla base di questa disposizione, di rango primario, che la rideterminazione delle tariffe dell'imposta sulla pubblicità ordinaria, in attuazione dell'art. 37, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, da parte del d.p.c.m. del 16 febbraio 2001, pur avendo efficacia dal 1° marzo 2001, deve essere coordinata con l'art. 3, comma 5, del decreto cit. - disposizione avente rango primario nella gerarchia delle fonti - che subordina la concreta applicabilità, a partire dal 1° gennaio dell'anno in corso, delle modifiche alle tariffe, all'adozione, entro il 31 marzo dello stesso anno, di una delibera comunale, in difetto della quale sono prorogate le tariffe già vigenti, in conformità alla regola generale di irretroattività delle norme impositive (Sez. T, n. 08274/2018, Stalla, Rv. 647684-01).

In tema di tassa comunale sulla pubblicità, l'applicazione della tariffa ridotta per esposizioni relative a periodi inferiori ad un anno presuppone la presentazione della dichiarazione di pubblicità, la quale può intendersi effettuata anche mediante la richiesta di autorizzazione all'esposizione dei teli, quando questa abbia i requisiti previsti dalla legge per la prima. L'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993, infatti, prevede che, qualora venga omessa la presentazione dell'indicata dichiarazione, la pubblicità di cui agli artt. 12, 13 e 14, commi 1, 2, 3, si presume *ex lege* effettuata in ogni caso con decorrenza dal 1° gennaio dell'anno in cui è stata accertata (Sez. T, n. 13467/2012, Meloni, Rv. 623501-01).

In tema di canone per l'installazione di mezzi pubblicitari, secondo Sez. T, n. 35336/2021, Dell'Orfano, Rv. 663195-01, l'art. 10, comma 5, lett. b), della l. 28 dicembre 2001, n. 448, modificando l'art. 62, comma 2, lett. d), del d.lgs. n. 446 del 1997, ha stabilito che nella determinazione della tariffa, a decorrere dal 2002 e con effetto vincolante, i comuni non possano eccedere di oltre il 25% le tariffe deliberate dall'amministrazione comunale nell'anno solare antecedente a titolo di imposta comunale sulla pubblicità. Ne consegue l'illegittimità della delibera comunale che, agendo sui coefficienti di determinazione del canone, senza modificare la tariffa base, aumenti la tariffa oltre il limite stabilito dalla legge statale.

6. Canone per l'istallazione dei mezzi pubblicitari.

È stato di recente affermato (**Sez. T, n. 19017/2023, Lo Sardo, Rv. 668253-01**) che la sostituzione dell'imposta comunale sulla pubblicità (ICP), di cui al d.lgs. n. 507 del 1993, con il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP), di cui all'art. 62 del d.lgs. n. 446 del 1997, postula l'imprescindibile emanazione di un apposito regolamento dal contenuto conforme ai criteri previsti dal comma 2 del citato art. 62, la cui carenza non può essere supplita dall'eventuale approvazione del piano generale degli impianti pubblicitari, che è atto generale non normativo, con funzione autonoma e distinta dal regolamento, nonostante la previsione in esso contenuta, cui va attribuito valore meramente programmatico della relativa istituzione; pertanto, in difetto del citato regolamento, l'imposta comunale sulla pubblicità (ICP) continua a trovare applicazione secondo le tariffe vigenti *ratione temporis* ed è cumulabile, oltre che con la TOSAP o il COSAP, anche con il canone concessorio per l'occupazione di spazi pubblici, senza la limitazione prevista dall'art. 62, comma 2, lett. d), del d.lgs. n. 446 del 1997, nel testo novellato dall'art. 10, comma 5, lett. b), della l. n. 448 del 2001.

7. Diritti sulle pubbliche affissioni.

Nei comuni aventi una popolazione superiore a 3.000 abitanti è obbligatoriamente istituito il servizio per le pubbliche affissioni, che garantisce in appositi impianti l'affissione di manifesti contenenti comunicazioni aventi finalità istituzionali, sociali, che, salva differente previsione del regolamento comunale, non possono riguardare anche messaggi diffusi nell'esercizio di attività economiche e commerciali.

Sono soggetti passivi dei diritti sulle pubbliche affissioni, solidalmente obbligati al pagamento degli stessi colui che richiede il servizio e colui nell'interesse del quale il servizio viene richiesto.

Sono esenti dal pagamento dei diritti le affissioni che riguardano: i manifesti del comune relativi ad attività istituzionali esposti nel proprio territorio; i manifesti relativi alle iscrizioni nelle liste di leva, alla chiamata ed al richiamo alle armi; i manifesti dello Stato, delle regioni, delle province in materia di imposte e tasse, tributi e contributi; i manifesti della polizia in materia di pubblica sicurezza; i manifesti aventi ad oggetto adempimenti di legge in materia di elezioni politiche, referendum; i manifesti la cui affissione è obbligatoria; i manifesti che pubblicizzano corsi scolastici e professionali gratuiti regolarmente autorizzati.

Al riguardo, Sez. T, n. 12312/2018, Zoso, Rv. 648661-01, si è occupata di diritti sulle pubbliche affissioni in relazione a manifesti di

contenuto politico-ideologico posti al di fuori degli spazi consentiti affermando che, sebbene i messaggi pubblicitari di natura politica o ideologica non siano soggetti al pagamento dell'imposta sulla pubblicità, ove i relativi manifesti vengano apposti al di fuori degli spazi consentiti dall'art. 18 del d.lgs. n. 507 del 1993, sono dovuti i diritti di affissione, la cui disciplina è stata ritenuta più volte costituzionalmente legittima dalla Corte cost., attenendo alle modalità di esercizio del diritto.

Per altro verso Sez. 2, n. 20707/2019, Fortunato, Rv. 654983-01, ha precisato che i manifesti politici affissi all'infuori del periodo elettorale non sono assoggettati alla disciplina fissata dalla l. 4 aprile 1956, n. 212, volta a garantire la correttezza della competizione tra i candidati, la quale sanziona le condotte illecite, quali l'affissione fuori dagli spazi individuati ed assegnati dal comune o affissione senza titolo in detti spazi, che si collocano in tale periodo, sul presupposto della predisposizione da parte dell'amministrazione di quanto necessario alla pubblicità elettorale da parte dei gruppi o dei candidati. Al di fuori del periodo elettorale trova, viceversa, applicazione il d.lgs. n. 507 del 1993, posto a protezione degli interessi finanziari del comune e a tutela dell'ambiente e del decoro urbano del territorio amministrato, il cui art. 18 dispone che il servizio delle pubbliche affissioni è inteso a garantire la collocazione, a cura del comune, in appositi impianti a ciò destinati, di manifesti di qualunque materiale costituiti, contenenti comunicazioni aventi finalità istituzionali, sociali o comunque prive di rilevanza economica.

PARTE QUINTA

IL PROCESSO

CAPITOLO I

LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

(di Giacomo Stalla)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Tributo – non tributo. – 3. Atti della fase della riscossione. – 4. Esecuzione forzata. – 5. Atti di classamento catastale. – 6. Casistica. – 7. Profili processuali.

1. Premessa.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, la giurisdizione tributaria è devoluta, nei gradi di merito, alla cognizione delle Commissioni tributarie (oggi Corti di Giustizia Tributaria di I e II grado).

L'art. 2 del medesimo decreto attribuisce, innanzitutto, alla giurisdizione tributaria «*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*», tra cui «*quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale*».

Sono escluse dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Al fine di delimitare la giurisdizione demandata al giudice tributario, occorre altresì considerare che l'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 individua una serie di atti contro i quali è ammessa la proposizione del ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie.

Tuttavia, le modalità con le quali l'Amministrazione finanziaria manifesta la propria volontà impositiva, ed ogni forma conseguente di accertamento e sanzione per violazioni, sono variabili ed ampie, ben oltre l'indicazione, pur tassativa, contenuta nel richiamato art. 19. In considerazione di ciò, si è progressivamente affermata, nell'ottica di una piena esplicazione del diritto di difesa del contribuente, una considerazione analitica ed approfondita degli atti che, sebbene non rientranti nell'elenco dell'art. 19, rappresentano una manifestazione di volontà da parte dell'Amministrazione, con chiara cristallizzazione della pretesa azionata e conseguente possibilità di impugnazione da parte del destinatario della stessa.

È infatti ormai consolidato l'orientamento della Corte di cassazione secondo il quale, in tema di processo tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura

tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, nell'ipotesi in cui mediante gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, in quanto è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'Amministrazione (art. 97 Cost.) ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con l. n. 448 del 2001 (cfr., per i principi sottesi a tale indirizzo interpretativo, Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01, successivamente ripresa e specificata, a seguito dell'introduzione dell'art. 12, comma 4-*bis*, d.P.R. n. 602 del 1973 73 da parte dell'art. 3-*bis* d.l. n. 146 del 2021, conv. dalla l. n. 215 del 2021 in materia di impugnazione dell'estratto di ruolo, da Sez. U, n. 26283/2022, Perrino, Rv.665660-02).

Tale approdo interpretativo trova un proprio antecedente nella sentenza della Consulta (Corte cost. n. 313 del 1985) che, sebbene in ambito diverso, ha chiaramente affermato che «tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore. Essi, siccome suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari».

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

Parimenti, si è ritenuta la non impugnabilità *ex* art. 19 cit. delle risposte dell'Amministrazione finanziaria agli interpelli, posto che esse "non portano a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria (esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche) e non sono immediatamente lesive dei diritti del contribuente, salvo quelle rese a seguito di richiesta di disapplicazione di norme antielusive, che possono essere impugnate in quanto contenenti una compiuta pretesa tributaria": Sez. U, n. 02147/2024, Crucitti, Rv. 670004-01).

2. Tributo - non tributo.

Fondamentale, per delimitare l'ambito della giurisdizione del giudice tributario, è la qualificazione della prestazione pubblica oggetto della controversia come tributo.

A riguardo, la Corte costituzionale ha più volte evidenziato che, al fine di qualificare come tributarie le entrate erariali, occorre che, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina

tali entrate, siano presenti le caratteristiche della doverosità della prestazione ed il collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. La stessa Corte ha precisato, inoltre, che la giurisdizione del giudice tributario, in base all'art. 102, comma 2, Cost., deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto, con la conseguenza che l'attribuzione alla stessa di controversie non aventi natura tributaria - sia che derivi direttamente da un'espressa disposizione legislativa ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di «tributaria» data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia - comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali (cfr., tra le altre, Corte cost. n. 64 del 2008).

Tenendo conto di tali principi, la S.C. ha affrontato diverse questioni problematiche in tema di riparto di giurisdizione, nelle quali veniva in rilievo la possibilità di qualificare un'entrata erariale come tributo, in contrapposizione ad entrate erariali di natura patrimoniale-privatistica (corrispettivi), ovvero di entrate fiscali tuttavia prive di carattere tributario; e ciò con riguardo ad istituti solo apparentemente contigui e variamente denominati dal legislatore (imposta, tassa, diritto, tariffa, onere, contributo, canone, sovracanone, addizionale, ecc.).

Si segnala , tra le molte, Sez. 6-1, n. 04731/2021, Campese, Rv. 660741-01, per la quale l'obbligo di versare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, previsto dall'art 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dipende dalla coesistenza di due presupposti, l'uno di natura processuale, e cioè che il giudice abbia adottato una pronuncia di integrale rigetto o di inammissibilità o improcedibilità dell'impugnazione, la cui verifica spetta al giudice ordinario, l'altro di natura sostanziale, ovvero che la parte che ha proposto l'impugnazione sia tenuta al versamento del contributo unificato iniziale, soggetto al sindacato del giudice tributario. Già Sez. U, 04315/2020, Lombardo, Rv.657198-02 aveva affermato la natura tributaria del c.d. 'doppio contributo', in quanto esso "partecipa della natura del contributo unificato iniziale ed è volto a ristorare l'amministrazione della Giustizia dei costi sopportati per la trattazione della controversia", con conseguente sua attribuzione alla giurisdizione tributaria. Tale conclusione è stata ribadita da **Sez. U, n. 20621/2023, Scarpa, Rv.668224-01,** la quale ha al contempo escluso la natura sanzionatoria dell'istituto.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno chiarito che la tariffa c.d. puntuale (o corrispettivo) sui rifiuti, di cui all'art. 1, comma 668, della l. n. 147 del 2013, prevista, quale alternativa alla TARI, per i comuni che abbiano realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico, ha natura privatistica; le relative

controversie sono, pertanto, devolute alla giurisdizione del giudice ordinario (Sez. U, n. 11290/2021, Napolitano, Rv. 661081-01).

Su un piano più generale, con riferimento alle controversie aventi ad oggetto richieste di rimborso delle imposte, Sez. U, n. 12150/2021, Perrino, Rv. 661139-01, ha sottolineato che la giurisdizione generale del giudice tributario può essere esclusa - a favore del giudice ordinario, configurandosi un'ordinaria azione di indebito oggettivo *ex* art. 2033 c.c. - nel solo caso in cui l'Amministrazione abbia formalmente riconosciuto il diritto al rimborso e la quantificazione della somma dovuta, sicché non residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il *quantum* del rimborso o le procedure con le quali lo stesso deve essere effettuato: (v. anche Sez. 3, n. 02847/2024, Rossetti, Rv. 670077-01). Situazione, questa, che Sez. U, n. 00761/2022, Crucitti, Rv.663585-01 ha ravvisato anche nella certezza dell'indebito insita in una sentenza passata in giudicato.

Sez. U, n. 37445/2022, Conti, Rv. 666380-01 ha stabilito la giurisdizione ordinaria sulla domanda con cui il contribuente chieda in via autonoma il maggior danno (ulteriore rispetto a quello forfettariamente determinato dagli interessi legali previsti dalla disciplina tributaria) derivante dal ritardo nel versamento di un rimborso effettuato spontaneamente dall'amministrazione fiscale, ; ciò perché in tal caso manca una contestazione sul rapporto tributario principale (quale il diritto al rimborso o al riconoscimento del credito d'imposta), non può dirsi mai sorta una controversia su questione riservata alla giurisdizione tributaria dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 né, di conseguenza, sussiste un rapporto di accessorietà con la lite che riguarda unicamente il danno di cui all'art. 1224, comma 2, c.c.

3. Atti della fase della riscossione.

In altre decisioni, la Corte di legittimità ha delineato i «confini» della giurisdizione tributaria rispetto ad atti della fase della riscossione, impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, che possono, tuttavia, avere in concreto ad oggetto pretese di diversa natura.

Sotto un primo profilo, Sez. 3, n. 06135/2018, Sestini, Rv. 648919-01, ha confermato il consolidato orientamento affermato, tra le altre, da Sez. U, n. 15425/2014, Giusti, Rv. 631590-01, per il quale la giurisdizione sulle controversie relative al fermo di beni mobili registrati, di cui all'art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 appartiene al giudice tributario, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, comma 1, e 19, comma 1, lett. *e-ter)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, solo quando il provvedimento impugnato concerne la riscossione di tributi. Ne deriva che, qualora il fermo concerna una

pluralità di pretese, alcune delle quali di natura non tributaria ed altre invece di natura tributaria, e l'impugnazione sia stata proposta, anziché separatamente innanzi ai giudici diversamente competenti in relazione alla natura dei crediti posti a base del provvedimento di fermo contestato, unicamente dinanzi al giudice ordinario, questi deve trattenere la causa presso di sé in relazione ai crediti non tributari posti a fondamento del provvedimento in questione, e rimettere la causa dinanzi al giudice tributario per la parte in cui il provvedimento si riferisce a crediti di natura tributaria.

Si pone in linea con la generale impostazione delineata nella giurisprudenza della Corte di cassazione, Sez. U, n. 00959/2017, Bielli, Rv. 641819-01, la quale ha osservato che la giurisdizione sulla controversia nascente dall'impugnazione di un provvedimento di fermo amministrativo di beni mobili registrati, *ex* art. 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, alla quale sia sottesa una pretesa creditoria per «spese processuali», appartiene al giudice ordinario, evidenziando la natura non tributaria di tale credito ed il carattere di misura puramente afflittiva del fermo suddetto, alternativa all'esecuzione forzata e volta ad indurre il debitore all'adempimento, sicché la sua impugnativa si sostanzia in un'azione di accertamento negativo della menzionata pretesa soggetta alle regole generali in tema di riparto della giurisdizione.

L'art. 19, comma 1, lett. *e-bis)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, a seguito della modifica dovuta all'entrata in vigore dell'art. 35, comma 26-*quinquies*, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, introdotto in sede di conversione dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, ha previsto l'inclusione, tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, anche dell'iscrizione ipotecaria, senza effettuate alcuna specificazione in ordine alla natura del credito del quale costituisce garanzia.

A riguardo, Sez. U, n. 17111/2017, Chindemi, Rv. 644920-01, ha osservato che tale modifica, alla luce dei principi, anche costituzionali, che regolano il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e il giudice ordinario non può essere intesa come modifica della giurisdizione *tout court* in favore del giudice tributario nel caso di ricorso avverso l'iscrizione di ipoteca. In particolare, le Sezioni Unite nella pronuncia cit. hanno osservato che la giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione ed, anche se la disciplina degli organi speciali può essere modificata dal legislatore ordinario, incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel «non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite» a dette giurisdizioni speciali e nell'«assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni. In virtù di tali considerazioni anche dopo la richiamata modifica normativa che

determina la competenza del giudice tributario avverso l'opposizione alla iscrizione di ipoteca, la S.C. ha ritenuto di dare continuità alla propria giurisprudenza sopra esposta che scinde la giurisdizione in base alla natura dell'atto posto a fondamento della iscrizione ipotecaria, affermando il principio per il quale, ove l'iscrizione ipotecaria concerna una pluralità di pretese, alcune delle quali di natura tributaria ed altre invece di natura non tributaria, e l'impugnazione sia stata proposta, anziché separatamente innanzi ai giudici diversamente competenti in relazione alla natura dei crediti posti a base del provvedimento cautelare, unicamente dinanzi al giudice ordinario o al giudice tributario, questi non devono trattenere la causa presso di sé in relazione a crediti aventi, rispettivamente, natura tributaria ovvero non tributaria, bensì dichiarare, *in parte qua*, il proprio difetto di giurisdizione (così Sez. T, n. 12397/2024, Chieca, Rv. 671072-01). Resta irrilevante, invece, ai fini del riparto di giurisdizione, la tipologia di crediti che concorrono a costituire la soglia minima per l'iscrizione di ipoteca.

Sez. U, n. 08671/2023, Stalla, ha affermato la giurisdizione ordinaria in una fattispecie nella quale il contribuente lamentava l'illegittimità del comportamento dell'agente per la riscossione, il quale aveva iscritto due provvedimenti di fermo amministrativo su altrettanti autoveicoli nonché ipoteca su un immobile di sua proprietà (di cui si chiedeva contestualmente la cancellazione), nonostante che le due cartelle esattoriali sulle quali queste iscrizioni si basavano fossero state precedentemente annullate con sentenze definitive.

Ha precisato Sez. U, n. 28640/2021, Manzon, Rv. 662469-01, che spetta alla giurisdizione del giudice tributario la cognizione sulla controversia relativa al diniego di sospensione della riscossione di cartella esattoriale ai sensi dell'art. 1 della l. n. 423 del 1995, rientrando tale fattispecie nella giurisdizione generale tributaria prevista dal d.lgs. n. 546 del 1992, rispetto alla quale è irrilevante tanto la disciplina dell'impugnabilità dell'atto quanto la natura discrezionale dell'atto impugnato.

Parimenti al giudice tributario spetta la giurisdizione, in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, sull'eccezione di prescrizione della pretesa impositiva maturata successivamente alla notificazione della cartella, e ciò anche in caso di ritenuta validità della notifica della cartella stessa. Ciò perché "restando escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione tributaria successivi alla sua notificazione, ove il contribuente sottoponga all'esame del giudice la definitività o meno della cartella di pagamento, la relativa controversia non è qualificabile come meramente esecutiva" (Sez. U, n. 16986/2022, Conti, Rv.664756-01).

4. Esecuzione forzata.

Occorre premettere che il comma 1, secondo periodo, dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 precisa che sono escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. 20 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo d.P.R.

Va considerato, inoltre, l'art. 49, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, per il quale il procedimento di espropriazione forzata nell'esecuzione tributaria è regolato «*dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione*», in quanto non derogate dal capo II del medesimo d.P.R. e con esso compatibili e dall'art. 57 del d.P.R. cit., nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. (salvo quelle concernenti la pignorabilità dei beni) né quelle regolate dall'art. 617 c.p.c. ove siano relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Circa la proponibilità dell'opposizione all'esecuzione, tuttavia, non può trascurarsi che Corte cost. n. 114 de 2018 ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 57, comma 1, lett. *a),* del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. qualora il motivo di censura inerente la riscossione esattoriale non radichi una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario e quindi non sussista la giurisdizione del giudice ordinario. La Corte costituzionale, invero, ha sottolineato che l'impossibilità di far valere innanzi al giudice dell'esecuzione l'illegittimità della riscossione mediante opposizione all'esecuzione, essendo ammessa soltanto l'opposizione con cui il contribuente contesti la mera regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura e non anche quella con cui egli faccia valere il diritto di procedere alla riscossione, contrasta con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'art. 24 Cost. e nei confronti della P.A. dall'art. 13 Cost., dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva (Corte cost. n. 114 del 2018 cit.).

Di qui Sez. U, n. 20693/2021, Scoditti, Rv. 662224-01, ha precisato che spetta alla giurisdizione tributaria la cognizione sull'opposizione alla cartella di pagamento (promossa ai sensi dell'art. 615, comma 1, c.p.c.) con la quale siano dedotti fatti - relativi alla carenza della originaria pretesa

tributaria o all'estinzione della stessa (nella specie, per intervenuta prescrizione) - che si assumano verificati anteriormente alla notificazione della cartella.

Con più specifico riguardo, alla questione della giurisdizione del giudice tributario sulle controversie che si innestano su procedure esecutive aventi ad oggetto crediti di natura tributaria è intervenuta, in sede di risoluzione di un contrasto formatosi nella giurisprudenza della Corte di legittimità, Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, Rv. 644556-01. Nella richiamata decisione la S.C. ha in primo luogo ricordato che dal complesso delle norme disciplinanti la materia del riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario si può evincere che:

1) le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere ad esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (art. 2, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, comma 2, c.p.c.);

2) le opposizioni all'esecuzione di cui all'art. 615 c.p.c. concernenti la pignorabilità dei beni si propongono davanti al giudice ordinario;

3) le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'art. 617 c.p.c., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, si propongono al giudice ordinario.

Le Sezioni Unite, nella richiamata pronuncia, hanno sottolineato che resta aperto il problema dell'individuazione del giudice davanti al quale proporre l'opposizione agli atti esecutivi ove questa concerna la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo ed, in particolare, nell'ipotesi in cui il contribuente, di fronte al primo atto dell'esecuzione forzata tributaria (cioè all'atto di pignoramento), deduca di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo. La S.C. ricorda, in proposito, che sussistono due orientamenti opposti nella propria giurisprudenza, i quali, pur partendo dal comune presupposto interpretativo secondo cui l'inammissibilità delle opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi stabilita dall'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 non deve essere intesa, pena la violazione del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost., come assoluta esclusione della tutela giudiziale delle situazioni soggettive prese in considerazione da dette opposizioni, divergono circa l'individuazione del giudice da adire.

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

davanti al giudice tributario (ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, e 19, estensivamente interpretato, del d.lgs. n. 546 del 1992).

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

Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, cit., ha ritenuto che tale contrasto giurisprudenziale dovesse essere risolto dando prevalenza e continuità al primo orientamento, e tanto per ragioni sia letterali che sistematiche.

Sotto un primo profilo, l'art. 2, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, individua il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria nella «*notificazione della cartella di pagamento*» (ovvero, a seconda dei casi, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, dell'avviso cd. «impo-esattivo» o dell'intimazione di pagamento): prima di tale notifica la controversia è devoluta al giudice tributario e, dopo, al giudice ordinario. La disposizione richiede dunque, per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, la notificazione del titolo esecutivo (o degli altri atti costituenti presupposti dell'esecuzione forzata tributaria). Ne deriva che l'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata tributaria (come il pignoramento effettuato in base a crediti tributari) che il contribuente assume essere invalido perché non preceduto dalla suddetta notificazione integra un'opposizione ai sensi dell'art. 617 c.p.c. nella quale si fa valere una nullità «derivata» dell'atto espropriativo e che è devoluta alla cognizione del giudice tributario, in quanto si situa prima della notificazione in discorso. In questa prospettiva, ai fini del riparto di giurisdizione, non ha importanza, rilevano le Sezioni Unite, se, in punto di fatto, la cartella (o un altro degli atti equipollenti richiesti dalla legge) sia stata o no effettivamente notificata, poiché tale circostanza attiene al merito e la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione e, quindi, *secundum eventum*. Assume, invece, rilevanza il dedotto vizio dell'atto di pignoramento (mancata notificazione della cartella) e non la natura, propria di questo, di primo atto

dell'espropriazione forzata. Nell'operata ricostruzione, inoltre, Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, cit., ha evidenziato che non è convincente ripartire la giurisdizione in base al *petitum* formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente, nel senso di devolverla alla giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento (cartella ed equipollenti) ovvero alla giurisdizione ordinaria, qualora sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento. In particolare, osservano le Sezioni Unite che non solo il *petitum* sostanziale è unico (il contribuente ha interesse a rendere non azionabile la pretesa tributaria, facendo valere una soluzione di continuità nell'*iter* procedimentale richiesto dall'ordinamento) e non solo una simile ricostruzione sarebbe inutilmente artificiosa, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi, ma sarebbe problematico individuare in concreto l'atto presupposto dal pignoramento ove l'atto di pignoramento sia l'unico atto portato a conoscenza del contribuente.

Sotto l'aspetto sistematico, le Sezioni Unite osservano, inoltre, che l'atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento integra il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c., rientra nell'àmbito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. Il sopra indicato orientamento interpretativo, nell'attribuire alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia concernente un atto compreso tra quelli di cui al citato art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, risulterebbe disarmonico rispetto al disegno del legislatore di riservare al giudice tributario la cognizione delle controversie relative a tali atti. Infine, con l'adozione del primo orientamento giurisprudenziale, troverebbe una più agevole sistemazione il disposto dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. Tale inammissibilità, infatti, può essere interpretata nel senso di comportare il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al giudice tributario, facendo valere l'invalidità del pignoramento per la mancata notificazione della cartella di pagamento. In tal modo, tutto sembra ricomporsi in armonia con l'originario disegno del legislatore che, nel prevedere nell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 l'inammissibilità davanti al giudice ordinario di alcune opposizioni in sede di esecuzione forzata, ha evidentemente presupposto che le situazioni soggettive poste a base di esse possano essere preventivamente tutelate davanti al giudice tributario.

All'esito di tale ampia ricostruzione, pertanto, Sez. U, n. 13913/2017, Bielli, cit., ha sancito il principio per il quale, in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento che si assume viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento o di altro atto prodromico al pignoramento, è ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto con il quale si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario.

Nel solco della richiamata pronuncia, Sez. U, n. 21642/2021, Conti, Rv. 662122-01, ha ribadito che, in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va individuato nel senso che alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici; alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo cha abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione; in tal senso già Sez. U, n. 07822/2020, Frasca, Rv. 657531-03.

Intervenendo su una questione più specifica, Sez. U, n. 11293/2021, Rubino, Rv. 661128-01, ha affermato che in relazione alle controversie aventi ad oggetto una opposizione proposta da un privato avverso l'esecuzione intrapresa da un soggetto pubblico con una intimazione di pagamento contenuta in una cartella esattoriale, al fine di individuare se la giurisdizione appartenga al giudice tributario o al giudice ordinario non rileva lo strumento utilizzato per procedere alla riscossione ma la natura del credito fatto valere, dovendosi in particolare verificare se quest'ultimo scaturisca da una pretesa impositiva della P.A. o se costituisca il semplice corrispettivo di una prestazione erogata da un soggetto pubblico in esecuzione di un rapporto privatistico.

5. Atti di classamento catastale.

L'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, inoltre, devolve al giudice tributario le controversie in materia catastale, con riferimento agli atti di classamento ed agli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati.

Occorre considerare, poi, che l'art. 74 della l. 21 novembre 2000, n. 342, nel regolare l'attribuzione e la modificazione delle rendite catastali, stabilisce che «*Dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'*art. *2, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modificazioni*».

All'epoca dell'entrata in vigore della suddetta disposizione l'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 prevedeva che «*Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale*». La formulazione del richiamato art. 74, tuttavia, non è stata modificata sebbene l'art. 3, comma 37, della l. 28 dicembre 2001, n. 448, abbia portato al comma 2 dell'art. 2 l'originaria previsione del comma 3 e riscritto quest'ultimo nel senso che «*Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio*».

Nell'intervenire sulla questione, Sez. U, n. 07665/2016, Cirillo E., Rv. 639286-01, ha osservato che il senso del perdurante rinvio «*all'*art. *2, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 e successive modif.»* non è quello di richiamare nell'art. 74 della l. n. 342 del 2000, qualsivoglia testo del ridetto comma 3, anche il più eterogeneo, ma quello di rinviare a tutte le modificazioni del processo tributario riguardanti «*le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale*». In particolare, nella citata decisione, le Sezioni Unite rilevano che, all'esito dell'intervento della l. n. 448 del 2001 sull'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 74 della l. n. 342 del 2000 deve essere letto, nella parte in cui stabilisce che «*dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'*art. *2, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modif.*», nel senso di fare invece riferimento all'attuale comma 2 di detta disposizione normativa, essendo il comma 3 del tutto eccentrico rispetto alla materia catastale. Per altro verso, l'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992

stabilisce che il giudice tributario se ritiene illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, lo disapplica, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. In sostanza, il sistema è congegnato, sottolinea Sez. U, n. 7665/2016, Cirillo E., cit., nel senso di collegare l'attribuzione e la modificazione delle rendite catastali (art. 74 cit.) alla specifica norma processuale tributaria di riferimento (art. 2, nuovo comma 2, cit.) e la disapplicazione di un regolamento o un atto generale (art. 7, comma 5, cit.) con la generale cognizione incidentale del giudice tributario (art. 2, nuovo comma 3, cit.), in piena coerenza logica e giuridica. Ne deriva una chiara distinzione tra le cd. operazioni catastali individuali, devolute al giudice tributario, e gli atti generali di qualificazione, classificazione, la cui impugnazione deve essere proposta dinanzi al giudice amministrativo, potendo il giudice tributario operare in via di mera disapplicazione, non rinvenendosi nel d.lgs. n. 546 del 1992 alcuna disposizione che attribuisca alle Commissioni tributarie un potere direttamente incisivo degli atti generali in deroga alla tipica giurisdizione di legittimità costituzionalmente riservata agli organi della giustizia amministrativa. La controversia sugli atti amministrativi generali esula pertanto dalla giurisdizione tributaria, senza che, osserva la S.C., possa addivenirsi, sul piano interpretativo, ad una diversa soluzione rispetto agli atti generali di formazione, aggiornamento e adeguamento del catasto *ex* art. 74 della l. n. 342 del 2000, anche ove attengano alle microzone comunali.

Le Sezioni Unite hanno quindi enunciato il principio per il quale la notifica al contribuente dell'avviso di accertamento per revisione del classamento e della rendita - impugnabile davanti alla Commissione tributaria, quale operazione catastale individuale - non incide sulla giurisdizione amministrativa concernente gli atti amministrativi generali relativi alle microzone comunali, i quali possono essere autonomamente impugnati davanti al giudice amministrativo, anche da soggetti esponenziali di interessi diffusi (Sez. U, n. 07665/2016, Cirillo E., cit.).

Questo criterio discretivo è stato ribadito, nella sua portata generale, da Sez. U, n. 01995/2022, Crucitti, Rv. 663725-01, la quale ha escluso la giurisdizione tributaria in ordine a controversia in cui i proprietari di fondi ubicati in un comprensorio consortile di bonifica ricadenti nel Piano di classifica, avevano chiesto l'annullamento di quest'ultimo (dunque in via diretta e principale) perché adottato dal Commissario straordinario in carenza di potere, sul rilievo che il Piano costituisse il presupposto della richiesta dei contributi.

Sez. T, n. 21010/2024, Lo Sardo, Rv. 671907-01, ha puntualizzato che il diniego, espresso o tacito, opposto dall'amministrazione finanziaria all'istanza di variazione della rendita catastale non è qualificabile come

diniego di autotutela, ma integra un atto relativo alle operazioni catastali di attribuzione di rendita ed è, quindi, impugnabile dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. f), del d.lgs. n. 546 del 1992.

6. Casistica.

Sez. U, n. 35954/2021, Conti, Rv. 662944-01, ha affermato che sono devolute alla giurisdizione ordinaria del tribunale fallimentare le controversie relative al mancato assenso dell'agenzia fiscale ad una proposta di trattamento dei crediti tributari *ex* art. 182-*ter* l.fall. inserita in una domanda di concordato preventivo, in ragione della prevalenza dell'interesse concorsuale su quello tributario, e ciò anche con riguardo al periodo anteriore all'entrata in vigore del d.lgs. n. 14 del 2019, alla giurisdizione ordinaria del tribunale fallimentare, considerata l'obbligatorietà di tali proposte nell'ambito delle procedure nelle quali sono consentite ed in ragione, altresì, del disposto degli artt. 180, 182-*bis* e 182 *ter* l.fall., nel testo modificato dal citato d.lgs. n. 14 del 2019 e dal d.l. n. 125 del 2020, da cui si evince la prevalenza, con riferimento all'istituto in esame, dell'interesse concorsuale su quello tributario, senza che assuma rilievo, invece, la natura giuridica delle obbligazioni oggetto dei menzionati crediti (v. anche Sez. U, n. 08504/2021, Manzon, Rv. 660876-02; Sez. U, n. 21835/2022, Stalla).

Rientra nella giurisdizione ordinaria anche la domanda di risarcimento del danno proposta nei confronti dell'Agenzia delle Entrate a causa del voto negativo dalla stessa manifestato nei confronti della proposta di trattamento falcidiato prevista in un concordato preventivo, posto che "l'espressione del voto non può neppure astrattamente ricondursi al novero degli atti amministrativi, sicché la posizione giuridica soggettiva fatta valere da parte attrice non interferisce con l'esercizio dell'attività autoritativa della pubblica amministrazione": Sez. U, n. 20036/2024, Crucitti Rv. 671760-01.

Secondo Sez. U, n. 25479/2021, Crucitti, Rv. 662252-01, rientra nella giurisdizione esclusiva del g.a., ai sensi dell'art. 133, comma 1, lett. o), d.lgs. n. 104 del 2010, l'impugnazione proposta dal responsabile di un impianto fotovoltaico contro il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 6 marzo 2020 con cui, in attuazione dell'art. 36, comma 3, d.l. n. 124 del 2019, conv., con modif., dalla l. n. 157 del 2019, sono stati indicati le modalità di presentazione e il contenuto essenziale della comunicazione mediante la quale gli operatori economici che abbiano cumulato la deduzione fiscale *ex* art. 6, commi 13 ss., l. n. 388 del 2000, e gli incentivi previsti dai decreti ministeriali del 2011 possono, avvalendosi della speciale facoltà introdotta proprio dal citato art. 36, assoggettare alle imposte

dirette l'importo dedotto dalle rispettive basi imponibili. Infatti, tale provvedimento si configura come atto tipicamente amministrativo, generale, meramente ricognitivo e attuativo del disposto di legge, non contenente una pretesa tributaria sostanziale e non rientrante nell'elenco riportato nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. (Nella specie, parte ricorrente aveva agito chiedendo l'annullamento del provvedimento in esame nonché l'accertamento del proprio diritto a cumulare le tariffe e la menzionata deduzione fiscale).

Ha chiarito Sez. U, n. 21961/2021, Manzon, Rv. 661871-01, che i contributi per il funzionamento dell'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni, relativi alle spese di funzionamento dell'Autorità *ex* art. 2, comma 14, del d.lgs. n. 261 del 1999, come modificato dall'art. 1, comma, 2, del d.lgs. 58 del 2011, applicabile *ratione temporis*, hanno natura tributaria, trattandosi di prestazioni patrimoniali imposte dalla legge a favore dell'autorità indipendente, caratterizzate dal carattere coattivo in assenza di qualsiasi rapporto sinallagmatico con la beneficiaria, collegate ad una pubblica spesa (destinata allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore) e riferite ad un presupposto economicamente rilevante, in quanto commisurate al volume di fatturato assunto ad indice della capacità contributiva; pertanto, la disposizione di cui all'art. 133, lett. I), c.p.a. va interpretata nel senso che la stessa fissa la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo per tutti i provvedimenti di AGCOM, ad eccezione di quelli che riguardano il contributo per il funzionamento dell'Ente, in ordine ai quali invece trova applicazione la previsione di cui all'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, quale norma di attribuzione al giudice tributario speciale della competenza giurisdizionale generale in materia di tributi.

È stato precisato, poi, che la controversia sorta dall'impugnazione di un avviso di accertamento fiscale notificato agli ex soci di una società cancellata dal registro delle imprese, con cui sia stata dedotta l'insussistenza, nel caso concreto, della responsabilità dei soci per i debiti tributari della società, sul presupposto, da un lato, dell'operatività del meccanismo introdotto dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014 (circa il differimento per cinque anni dell'effetto estintivo della società cancellata nel settore tributario e contributivo) e, dall'altro lato, della mancata riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, ai sensi dell'art. 2495 c.c., è devoluta alla giurisdizione tributaria, atteso che entrambi i motivi di impugnativa ruotano intorno alla postulata illegittimità o inesistenza della pretesa fiscale azionata dall'ufficio nei confronti dei soci della società estinta, che deve formare oggetto di esame da parte del giudice naturale di quel rapporto, costituito dal giudice tributario (Sez. U, n. 00619/2021, Conti, Rv. 660218-01).

Ha chiarito Sez. U, n. 05418/2021, Crucitti, Rv. 660791-01, che spetta al giudice ordinario, e non a quello tributario, la giurisdizione sull'opposizione ad ordinanza ingiunzione per il pagamento del *benefit* ambientale, previsto dall'art. 29, comma 2, della l.r. Lazio n. 27 del 1998 in favore dei Comuni che ricevono determinate categorie di rifiuti e ospitano determinati impianti per il loro trattamento e smaltimento, atteso che tale beneficio economico non presenta i caratteri del tributo, ma assume la natura di indennizzo avente la funzione di ristorare il Comune ospitante dei danni ambientali derivanti dall'attività di smaltimento dei rifiuti.

In materia di autorizzazioni temporanee all'utilizzo di frequenze-radio accessorie e supplementari rispetto a quelle già rientranti nell'autorizzazione generale, gli oneri economici dovuti ai sensi dell'art. 38, All. n. 25, al d.lgs. n. 259 del 2003, valutati secondo un criterio contenutistico e sostanziale e non terminologico, non hanno natura tributaria, ma corrispettiva, sia in quanto aventi natura prettamente opzionale e tecnico-funzionale, in funzione di corrispettivo o di canone sinallagmaticamente commisurato ai parametri tecnico-dimensionali dell'erogazione supplementare stessa, sia in quanto esulano dalla specifica capacità contributiva, senza che rilevi il passaggio dal regime concessorio *ex* art. 16, della l. n. 223 del 1990, a quello autorizzativo *ex* d.lgs. n. 259 del 2003 e d.lgs. n. 177 del 2005; ne consegue che, in caso di contestazione dovuta al mancato pagamento del conguaglio dei contributi d'uso già versati a titolo di acconto, la giurisdizione spetta al giudice ordinario, e non a quello amministrativo, non vertendo la controversia sul contenuto provvedimentale o sulle procedure di assegnazione dei diritti d'uso, ma su una pretesa di tipo creditorio, che non rientra, pertanto, nelle prescrizioni di cui all'art. 133 c.p.a. (Sez. U, n. 32121/2022, Stalla, Rv. 666066-01; **Sez. U,n.1115/2023, Perrino, non massimata**).

La controversia avente ad oggetto la richiesta di decreto ingiuntivo proposta dall'ente territoriale per ottenere dalla società fornitrice dell'energia elettrica l'adempimento dell'obbligo di versare l'addizionale provinciale all'accisa, rientra nella giurisdizione del giudice tributario, in ragione della natura tributaria della prestazione (d.lgs. n. 54 del 1995); né, in senso contrario, assume rilievo che la pretesa sia fatta valere con il procedimento monitorio, posto che la scelta del mezzo processuale è del tutto neutra ai fini della giurisdizione, rilevando unicamente la natura della prestazione oggetto del contendere (Sez. U, n. 16984/2022, Conti, Rv.665031-01).

Non rientra nella giurisdizione tributaria – ma in quella amministrativa - la controversia concernente l'impugnazione di un provvedimento mediante il quale l'Agenzia delle Entrate abbia individuato le modalità di presentazione, ed il contenuto essenziale, della

comunicazione per il mantenimento del diritto a beneficiare di tariffe incentivanti riconosciute dal Gestore dei servizi energetici. Infatti, il potere di annullamento delle commissioni tributarie riguarda soltanto gli atti indicati dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, o quelli a questi assimilabili, da cui esula l'impugnazione di atti suscettibili di coinvolgere un numero indeterminato di soggetti, con pronuncia avente efficacia nei confronti della generalità dei contribuenti (Sez. U, 04869/2022, Marotta, Rv.663905-01).

La controversia tra società concessionaria del servizio di riscossione delle imposte e l'ente impositore circa le somme da essa detenute tra la riscossione stessa ed il versamento (detenzione implicante maneggio di pubblico denaro da parte di agente contabile) dà luogo ad un 'giudizio di conto' e rientra pertanto nella giurisdizione della Corte dei Conti (Sez. U, n. 00760/2022, Crucitti, Rv. 663584-01).

La lite sull'omesso versamento del contributo veterinario e sulla maggiorazione del contributo veterinario di cui al d.lgs. n. 194 del 2008 rientra nella giurisdizione del giudice tributario. Si tratta infatti di imposizione che ha natura tributaria, attesa la doverosità della prestazione, imposta in forza dell'interesse generale al bene della salute e dei vincoli derivati dalle disposizioni comunitarie, e il suo diretto collegamento con la pubblica spesa, in quanto indirizzata ad una platea di destinatari individuati in relazione all'attività da questi svolta nel settore alimentare, tanto che grava sullo Stato l'obbligo di organizzare controlli ufficiali e di predisporre strutture, mezzi e personale per la loro effettuazione (**Sez. U, n. 08652/2023, Federici, Rv.667439-01)**.

In analogia con quanto già costantemente stabilito dalle SU in ordine alla quota annuale per l'iscrizione all'albo degli avvocati, rientrano nella giurisdizione tributaria le controversie relative alla riscossione della quota annuale d'iscrizione all'Ordine delle professioni infermieristiche: Sez. U, n. 03757/2024, Napolitano, Rv. 670196-01.

La domanda con la quale un terzo invochi la declaratoria dell'invalidità o inefficacia di un contratto di affidamento in concessione del servizio di accertamento e riscossione di tributi locali rientra nella giurisdizione del giudice ordinario, involgendo unicamente posizioni di diritto soggettivo (**Sez. U, n. 04419/2023, Napolitano, Rv. 666887-01**).

Sez. U, n. 01125/2023, Perrino, Rv.666548-01 ha affermato la giurisdizione ordinaria, non tributaria, sulla controversia concernente l'escussione della polizza fideiussoria per rimborso Iva, *ex* art. 38-*bis*, d.P.R. n. 633 del 1972; ciò in ragione del fatto che la facoltà di escutere la garanzia prestata dal contribuente non è espressione del potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria, e che il rapporto autonomo di garanzia

che sorge tra garante e debitore ha un oggetto diverso da quello del debito principale costituito dalla pretesa tributaria.

I provvedimenti con i quali l'Agenzia delle Entrate - in attuazione dall'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, conv. con modif. dalla l. n. 51 del 2022 - dispone il prelievo straordinario a carico delle imprese del settore petrolifero-energetico contro il 'caro bollette', sono atti amministrativi generali, meramente ricognitivi e attuativi delle previsioni di legge, non contenenti una pretesa tributaria sostanziale, così da non rientrare nell'elenco dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dovendo invece, in quanto tali, essere impugnati avanti al giudice amministrativo (**Sez. U, n. 29023/2023, Manzon, Rv. 668999-01**).

7. Profili processuali.

In una fattispecie nella quale la sentenza di merito aveva dichiarato il difetto di giurisdizione del giudice ordinario sull'opposizione all'esecuzione fondata, oltre che sull'impignorabilità del bene oggetto dell'esecuzione forzata, sull'eccezione di prescrizione di crediti di natura tributaria, Sez. U, n. 21165/2021, Perrino, Rv. 661856-01, ha ribadito il generale principio per il quale in caso di proposizione di plurime domande legate da nesso di subordinazione, il giudice adito deve valutare la giurisdizione con riferimento alla domanda proposta in via pregiudiziale, venendo in rilievo la questione di giurisdizione sulla domanda subordinata soltanto quando sia stato sciolto il nesso di subordinazione, il che accade se la domanda principale sia rigettata nel merito o per ragioni di rito ma senza chiusura del processo innanzi al giudice adito.

Sez. T, n. 06118/2021, Fracanzani, Rv. 660694-01, ha affermato che, in tema processo tributario, per far salvi gli effetti processuali e sostanziali della domanda originariamente proposta innanzi al giudice privo di giurisdizione e riproposta innanzi al giudice tributario, alla *translatio iudicii* deve seguire la "conversione" dell'azione secondo i canoni propri del processo tributario, avente natura impugnatoria-demolitoria di provvedimento (espresso o tacito) entro un termine decadenziale, con conseguente individuazione del bene della vita richiesto dall'attore sostanziale originario nei suoi termini identificativi di *petitum* e di *causa petendi*, senza che tuttavia sia necessario il rispetto di requisiti formali o temporali del rito del giudice munito di giurisdizione.

Sez. T, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-02, ribadito che in tema di riscossione a mezzo ruolo di somme dovute all'Amministrazione finanziaria in forza di rapporti di diritto privato, la cartella di pagamento ovvero l'intimazione di pagamento di cui rispettivamente agli artt. 20 e 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, notificate all'obbligato, hanno funzione

assimilabile al precetto di cui all'art. 480 c.p.c., preannunciando esse l'azione esecutiva cd. esattoriale, e le relative contestazioni vanno proposte dinanzi al giudice ordinario, nelle forme e nei termini di cui agli artt. 615 e 617 c.p.c., ha sottolineato che, tuttavia, qualora il debitore abbia per errore proposto la contestazione del diritto di procedere ad esecuzione forzata dinanzi al giudice tributario e il difetto di giurisdizione non sia stato eccepito da alcuno, né rilevato d'ufficio dal giudice, la pronuncia di questi nel merito determina, in mancanza di impugnazione, la formazione del giudicato implicito sul punto, senza tuttavia trasformare la natura del rapporto obbligatorio, che resta privatistica. Secondo detta pronuncia la proposizione dell'opposizione alla cartella di pagamento, ovvero all'intimazione di pagamento, per quanto avanzata dinanzi al giudice tributario, resta sottratta al termine perentorio di cui all'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992, sostanziandosi essa - sempre che sia proposta prima del perfezionamento del pignoramento - in una opposizione "pre-esecutiva" *ex* art. 615, comma 1, c.p.c.

Con riferimento alla natura del regolamento di giurisdizione «d'ufficio», di cui all'art. 59, comma 3, della l. n. 69 del 2009, e del modo di proporlo, in un caso di *translatio iudicii* dal giudice ordinario al giudice tributario, la S.C. ha chiarito che il senso dell'istituto del regolamento d'ufficio non è quello di un riesame della decisione sulla giurisdizione resa dal primo giudice e ormai definitiva *inter partes*, né quella di evocare «l'aiuto» di un giudice superiore.

Il regolamento d'ufficio è funzionalmente diretto a sottrarre la regolazione della giurisdizione alla discrezionalità delle parti nell'impugnare o meno la decisione declinatoria di giurisdizione e di consentire al giudice, successivamente adito a seguito di riassunzione, di far valere le regole sul riparto, laddove esse tracciano i confini tra organi e comparti giudiziari diversi. Il che comporta che il secondo giudice possa sì contestare la propria giurisdizione, ma solo ponendosi in esplicita posizione di contrasto col primo giudice e chiedendo, quindi, l'intervento regolatore delle sezioni unite, non potendo egli certo rimettere alla Corte le più varie ipotesi avanzate in giudizio, demandando ad essa la scelta di quella più appropriata al caso di specie (Sez. U, n. 09336/2018, Cirillo E., Rv. 647918-01).

Quanto agli effetti di una pronuncia sulla giurisdizione, Sez. T, 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 .

Si ricorda che, come stabilito da Sez. U, n. 34851/2024, Mercolino, Rv. 669829-02, la potestà di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione *ex* art. 363-*bis* c.p.c., - in virtù del generale rinvio alle norme del codice di procedura civile contenuto nell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'unicità della disciplina del giudizio di legittimità anche nel processo tributario (*ex* art. 62, comma 2, del citato d.lgs.), nonché della funzione nomofilattico-deflattiva del rinvio - spetta anche al giudice tributario di merito.

CAPITOLO II

IL PROCESSO DI PRIMO GRADO

(di Guido Romano)

SOMMARIO: 1. Gli atti impugnabili. - 2. La fase introduttiva del giudizio tributario. - 3. Le notifiche. - 4. Litisconsorzio e cause cumulative. - 5. Costituzione del giudice. - 6. Le preclusioni. - 7. La fase istruttoria. - 8. Il giudicato. - 9. Le spese di lite. - 10. L'estinzione. - 11. La legittimazione al rinvio pregiudiziale *ex* art. 363-*bis* c.p.c.

1. Gli atti impugnabili.

L'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 contiene l'elencazione degli atti contro i quali può essere proposto il ricorso tributario.

In particolare, sono impugnabili dinanzi al giudice tributario:

a) l'avviso di accertamento del tributo;

b) l'avviso di liquidazione del tributo;

c) il provvedimento che irroga le sanzioni;

d) il ruolo e la cartella di pagamento;

e) l'avviso di mora;

e-*bis*) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

e-*ter*) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

h-*bis*) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.

La previsione di cui alla lettera h-*bis* è stata introdotta di recente dall'art. 22 del d.lgs. n. 49 del 2020, al fine di dare attuazione alla direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.

In questo ambito, è consolidato l'orientamento della Corte di legittimità secondo cui, sebbene l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, rivesta natura tassativa, non è tuttavia preclusa al contribuente la facoltà di impugnare anche altri atti qualora con gli stessi l'amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, sicché è possibile una interpretazione estensiva delle disposizioni in materia, in omaggio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), nonché in considerazione dell'ampliamento della giurisdizione tributaria operato dalla l. n. 448 del 2001.

Tale orientamento muove dalla considerazione che la modalità con la quale l'amministrazione finanziaria manifesta la sua volontà impositiva, e ogni forma conseguente di accertamento e di applicazione della sanzione, è variabile e ampia e va ben oltre l'indicazione, seppur tassativa, contenuta nell'art. 19 cit.

Pertanto, si è progressivamente affermata, nell'ottica di una piena esplicazione del diritto di difesa del contribuente, una considerazione analitica e approfondita degli atti che, pur non rientranti nell'elenco dell'art. 19, rappresentano comunque una manifestazione di volontà da parte dell'amministrazione finanziaria con la quale viene a cristallizzarsi una pretesa tributaria.

Ne deriva, quindi, l'impugnabilità dinanzi al giudice tributario di qualsiasi atto adottato dall'amministrazione finanziaria che, portando a conoscenza del contribuente la giustificazione di fatto e di diritto che ne è fondamento, evidenzi senza alcuna incertezza una individuata e precisa pretesa.

È stata, in particolare, riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, esplicitando concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è *naturaliter* preordinata, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19.

In tali casi, sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, *ex* art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, a invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico) (Sez. T, n. 17010/2012, n. 17010; Sez. U, n. 03773/2014; Sez. T, n. 34177/2021).

Anche nell'anno in rassegna, sono svariati gli interventi della Suprema Corte sugli atti impugnabili, con particolare riferimento al provvedimento di verifica di non spettanza di un'agevolazione tributaria; all'atto con cui l'Agenzia delle entrate comunica che la cessione di un credito IVA non le è opponibile; al rigetto della domanda di collaborazione volontaria; nonché alla risposta negativa del fisco a un interpello disapplicativo.

Innanzitutto, in via generale, la **Sez. T, n. 21254/2023, Fracanzani, Rv. 668511-01,** ha affermato che possono essere oggetto di ricorso gli atti iscritti nell'elenco di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 e tutti gli atti amministrativi aventi natura provvedimentale, capaci di incidere autoritativamente sulle situazioni giuridiche soggettive del contribuente, modificandole unilateralmente sotto il profilo sostanziale o processuale, inerenti o conseguenti a rapporti tributari, creditori o debitori; non possono, invece, essere oggetto di ricorso gli atti privi della predetta natura, sebbene promananti dall'amministrazione finanziaria, da incaricati per la riscossione o da organismi a questi ancillari, salvo che costituiscano la prima comunicazione di esistenza di un atto tributario di natura provvedimentale, espresso, tacito o presupposto, di cui il contribuente dimostri, anche in via presuntiva, di non aver avuto notizia.

Più in particolare, poi, la **Sez. T, n. 33558/2023, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 669863-01,** ha stabilito che i provvedimenti di verifica di non spettanza di un'agevolazione tributaria, in quanto espressione dell'esercizio della potestà impositiva di recupero, sono ascrivibili alla categoria degli atti di diniego o revoca di agevolazioni e, come tali, autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19, lett. h), d.lgs. n. 546 del 1992. Il principio è stato affermato in una fattispecie, in cui la S.C. ha confermato la decisione di merito che aveva ritenuto sussistente la giurisdizione tributaria in ordine all'impugnativa dei provvedimenti di annullamento delle autorizzazioni al regime del perfezionamento attivo, in materia di importazione di olio d'oliva. La pronuncia si pone in linea con il precedente della Sez. T, n. 13394/2016, Meloni, Rv. 640147-01, secondo cui, in materia tributaria, rientra nella categoria degli atti suscettibili di autonoma impugnazione, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992,

qualunque provvedimento idoneo ad incidere sul rapporto tributario, ivi compreso, dunque, il silenzio serbato dall'Amministrazione finanziaria sull'istanza di riconoscimento di un'esenzione o agevolazione, che deve essere qualificato come silenzio rifiuto.

Parimenti, la **Sez. T, n. 26547/2023, Nonno, Rv. 669075-01,** ha affermato che, in tema di contenzioso tributario, l'atto con cui l'Agenzia delle entrate comunica che la cessione di un credito IVA non le è opponibile, pur non traducendosi in un formale provvedimento di diniego, è autonomamente impugnabile dal contribuente cedente, poiché la natura tassativa dell'elenco *ex* art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 non preclude la facoltà di chiedere il controllo giurisdizionale di legittimità anche di altri atti con cui l'amministrazione finanziaria manifesti una ben individuata pretesa tributaria, fermo restando che l'omessa impugnazione facoltativa non ne determina la definitività. Nello stesso senso, Sez. T, n. 01230/2020, Gilotta, Rv. 656667-01, secondo cui, in tema di contenzioso tributario, la natura tassativa dell'elencazione egli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preclude al contribuente la facoltà di impugnare anche quelli che, esplicitandone le concrete ragioni fattuali e giuridiche, portino a sua conoscenza una ben individuata pretesa tributaria, senza che però il suo mancato esercizio determini la non impugnabilità della medesima pretesa successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dal citato art. 19. Nella specie, la S.C. ha respinto la pretesa dell'Ufficio che aveva ritenuto la non autonoma impugnabilità del parere fornito dal Direttore regionale sull'istanza di disapplicazione della disciplina delle società di comodo, avanzata dal contribuente, in quanto non avente natura provvedimentale vincolante.

Anche il rigetto della domanda di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*), secondo la **Sez. T, n. 05174/2023, Fracanzani, Rv. 666820-01,** è suscettibile di impugnazione in quanto equiparabile al diniego di definizione agevolata di rapporti tributari, espressamente contemplata nel catalogo degli atti impugnabili *ex* art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992. E altrettanto impugnabile è stata considerata la risposta negativa del fisco a un interpello disapplicativo è atto impugnabile, anche se non rientra tra quelli elencati dall'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992. A tal riguardo, infatti, la **Sez. T, n. 02634/2023, De Rosa, Rv. 666761-01,** ha affermato che l'ente impositore, attraverso tale atto, porta a conoscenza del contribuente una pretesa tributaria ben individuata e quest'ultimo, senza necessità che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal citato art. 19, già al momento della ricezione della notizia, è portatore di un interesse, *ex* art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela

giurisdizionale di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva.

Infine, la **Sez. T, n. 20051/2023, Caradonna, Rv. 668282-01,** ha affermato che la comunicazione della sospensione di un rimborso IVA in vista di una sua compensazione, differendone in concreto l'esecuzione, è un atto autonomamente impugnabile o ai sensi del combinato disposto degli artt. 19, comma 1, lett. i, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 o, comunque, ai sensi del citato art. 19, atteso che la tassatività dell'elencazione ivi contenuta deve intendersi riferita non ai singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alle categorie a cui sono riconducibili, in cui vanno, pertanto, ricompresi anche gli atti atipici o con *nomen iuris* diversi da quelli indicati, che producano, però, gli stessi effetti giuridici. Il principio si pone in linea di continuità con il precedente della Sez. T, n. 05723/2016, Luciotti, Rv. 639135-01, secondo cui la comunicazione della sospensione di un rimborso IVA in vista di una sua compensazione, differendone in concreto l'esecuzione, è un atto autonomamente impugnabile o ai sensi del combinato disposto degli artt. 19, comma 1, lett. i, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 o, comunque, ai sensi del citato art. 19, atteso che la tassatività dell'elencazione ivi contenuta deve intendersi riferita non ai singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alle categorie a cui sono riconducibili, in cui vanno, pertanto, ricompresi anche gli atti atipici o con *nomen iuris* diversi da quelli indicati, che producano, però, gli stessi effetti giuridici.

Per contro, in materia doganale, la **Sez. T, n. 19453/2023, Triscari, Rv. 668254-01,** ha affermato che l'atto conclusivo dell'attività istruttoria di cui all'art. 181-*bis*, par. 2, del Reg. CEE n. 2454 del 1993, avendo unicamente la funzione di mettere a conoscenza il contribuente circa gli esiti della suddetta attività ed al quale consegue l'eventuale successiva adozione dell'atto impositivo, non ha natura di atto idoneo a produrre effetti giuridici nella sfera personale del medesimo contribuente e, pertanto, non è autonomamente impugnabile. In tal senso, anche la Sez. T, Sentenza n. 20947/2013, Olivieri, Rv. 628457-01, secondo cui, in materia di tributi doganali, l'invito al pagamento, emesso ai sensi dell'art. 93 del Regolamento doganale, approvato con r.d. 13 febbraio 1865, n. 65, che nell'originaria previsione precede l'ingiunzione, anche dopo il venir meno del carattere di precetto a titolo esecutivo autonomo di quest'ultima (con l'art. 130 del d.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43), è un mero atto rappresentativo, in via anticipata, della volontà impositiva dell'Amministrazione, volto a mettere in mora il contribuente sulla pretesa, pena l'avvio della procedura esecutiva; tale atto non fa sorgere alcun obbligo alla impugnazione immediata, in quanto la volontà

impositiva dell'Amministrazione dovrà, successivamente, essere manifestata in forma tipizzata (nella specie, con cartella di pagamento, attraverso la quale è possibile impugnare anche l'iscrizione a ruolo) mediante adozione di uno dei provvedimenti indicati nell'elenco tassativo dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e dunque non soltanto deve escludersi che l'omessa impugnazione determini la intangibilità della pretesa tributaria, ma deve escludersi *a priori* la stessa impugnabilità dell'invito al pagamento, che verrebbe altrimenti a risolversi in un'azione di accertamento negativo puro, improponibile nel giudizio tributario.

Sempre con riferimento al profilo della impugnabilità di atti adottati dall'amministrazione finanziaria, la **Sez. T, n. 33610/2023, Di Marzio P., Rv. 670165-01,** ha affermato il principio di diritto secondo cui la determinazione in autotutela dell'ente impositore, che adotti uno sgravio parziale di pretesa impositiva non più impugnabile, non comporta la possibilità di contestare la pretesa residua per profili di interesse proprio ed esclusivo del contribuente, giacché la contestazione del diniego di autotutela, ancorché parziale, rimane possibile esclusivamente quando si invochino ragioni di rilevante interesse generale alla rimozione dell'atto.

2. La fase introduttiva del giudizio tributario.

Con riferimento all'instaurazione del giudizio tributario, la **Sez. T, n. 04824/2023, Di Marzio P., Rv. 666763-01,** ha affermato che l'avviso di accertamento tributario ha la natura giuridica di atto amministrativo, in quanto espressione della potestà impositiva dell'amministrazione finanziara, e non di atto processuale o comunque funzionale al processo, poiché l'instaurazione del procedimento giurisdizionale non si correla all'emissione di un atto impositivo o alla sua notificazione al contribuente, bensì alla proposizione del ricorso innanzi alla Corte di giustizia tributaria. Sulla natura di atto amministrativo dell'avviso di accertamento, può essere utile menzionare la precedente pronuncia della Sez. T, n. 10477/2008, Fittipaldi, Rv. 602931-01, secondo cui l'avviso di accertamento tributario costituisce atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva degli uffici finanziari, e non atto processuale, né funzionale al processo, poiché non ad esso, ma alla presentazione del ricorso alla Commissione Tributaria, si correla l'instaurazione del procedimento giurisdizionale. Ne discende che alla notificazione dell'avviso di accertamento non sono applicabili i principi processuali attinenti al rilievo d'ufficio delle nullità.

Sempre in tema di proposizione del ricorso, la **Sez. T, n. 34953/2023, Stalla, Rv. 669849-01**, ha affermato che l'impugnazione del provvedimento di diniego dell'esenzione dal pagamento del bollo auto per i soggetti portatori di handicap, dando luogo ad una controversia di valore

indeterminabile, non presuppone la previa presentazione dell'istanza di ricorso-reclamo, prevista dall'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 (*ratione temporis vigente*), con conseguente applicabilità del regime ordinario di costituzione in giudizio del ricorrente, a pena di inammissibilità, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, ai sensi del successivo art. 22. Sul medesimo tema, si ricorda il precedente della Sez. T, n. 27955/2021, Triscari, Rv. 662470-01, secondo cui, per effetto della dichiarazione di incostituzionalità (sent. n. 98 del 2014) dell'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992 (vigente *ratione temporis*), l'omessa presentazione del reclamo non è condizione di ammissibilità del ricorso con riguardo ai rapporti non esauriti per i quali è applicabile l'indicata disposizione normativa e i cui effetti, in ragione della pronuncia di incostituzionalità, devono considerarsi venuti meno sin dall'origine.

Infine, sempre con riferimento alla fase introduttiva del giudizio tributario, merita menzione la pronuncia delle **Sez. U, n. 11287/2023, Stalla, Rv. 667457-01,** che, nel prendere in considerazione l'ipotesi in cui i presupposti di un rapporto tributario si siano formati prima della dichiarazione di fallimento, ha affermato che il contribuente dichiarato fallito a cui sia stato notificato l'atto impositivo può impugnarlo, *ex* art. 43 l.fall., a condizione che il curatore si sia astenuto dall'impugnazione, assumendo un comportamento oggettivo di pura e semplice inerzia, indipendentemente dalla consapevolezza e volontà che l'abbiano determinato; l'insussistenza di detto stato di inerzia comporta, per il fallito, il difetto della capacità processuale di impugnare l'atto impositivo, vizio suscettibile di essere rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo. Sulla medesima problematica, si era pronunciata anche la Sez. T, n. 26506/2021, Leuzzi, Rv. 662287-01, secondo cui, in tema di fallimento di società di capitali, qualora il curatore non rimanga inerte, bensì impugni l'atto impositivo inerente a crediti tributari i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente, non consta alcun residuo interesse del fallito a dolersi dell'omessa notifica dell'avviso di accertamento al fine di contestarlo.

3. Le notifiche.

In tema di notifiche nel processo tributario, la **Sez. T, n. 15776/2023, Chiesi, Rv. 668232-01,** ha affermato che, in virtù del principio di specialità, la notificazione degli atti a mezzo p.e.c., in data antecedente all'entrata in vigore del processo tributario telematico nella regione di riferimento, è inesistente e insuscettibile di sanatoria *ex tunc*, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., conseguente alla costituzione dell'amministrazione intimata. La pronuncia appare in linea con il

precedente della Sez. 6-T, n. 15109/2018, Napolitano L., Rv. 649207-01, che ha affermato l'inammissibilità, con conseguente passaggio in giudicato della sentenza impugnata, dell'atto di appello notificato a mezzo pec prima dell'entrata in vigore del d.m. 4 agosto 2015, emanato ai sensi dell'art. 1 della l. n. 53 del 1994, secondo periodo, come modificato dall'art. 46 comma 1, lett. a), n. 2, del d.l. n. 90 del 2014 (conv., con modif., dalla l. n. 114 del 2014), in virtù del principio di specialità in base al quale detto processo è regolato rispetto a quello civile.

In linea di continuità con la pronuncia delle Sez. U, n. 13452/2017, Cirillo, Rv. 644364-02, la **Sez. T, n. 08124/2023, Di Marzio P., Rv. 667336-01,** ha affermato che, nel processo tributario, il termine di trenta giorni 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 di raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario (o dall'evento che la legge considera equipollente alla ricezione). A tal riguardo, può essere utile menzionare anche il precedente della Sez. 6-T, n. 15182/2018, Manzon, Rv. 649220-01, secondo cui, nel giudizio tributario, la prova della tempestività della costituzione in giudizio del ricorrente (o dell'appellante) entro trenta giorni dalla spedizione dell'atto introduttivo a mezzo del servizio postale deve essere fornita contestualmente a detta costituzione, al fine di consentire la verifica officiosa delle condizioni di ammissibilità del procedimento. Il principio è stato affermato in un caso in cui è stata confermata la decisione impugnata che aveva ritenuto inammissibile il gravame proposto dall'Agenzia delle entrate che aveva depositato la distinta attestante la data di spedizione della raccomandata soltanto all'udienza.

4. Litisconsorzio e cause cumulative.

Anche nell'anno in rassegna, la Suprema Corte è tornata a pronunciarsi sulla problematica del litisconsorzio necessario nel processo tributario.

In particolare, la **Sez. T, n. 19889/2023, Luciotti, Rv. 668496-01,** ha affermato che, nel processo tributario, la pretesa fiscale fondata su operazioni soggettivamente inesistenti non determina un litisconsorzio necessario tra i soggetti dell'operazione, poiché le fattispecie tributarie, che originano le distinte pretese, sono diverse e non riconducibili ad un medesimo fatto generatore d'imposta, mentre gli antefatti storici comuni ad entrambe le cause assumono rilievo esclusivamente sul piano della prova e degli effetti riflessi che il relativo accertamento - contenuto nella sentenza passata in giudicato - può eventualmente spiegare nella differente

causa, nonché dell'interesse a giustificare un eventuale intervento adesivo, ai sensi dell'art. 14, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992. Tale pronuncia si pone in linea di continuità con il precedente della Sez. T, n. 20928/2014, Olivieri, Rv. 632514-01.

In linea di continuità con il precedente della Sez. 6-T, n. 20507/2017, Iofrida, Rv. 645046-01, la **Sez. T, n. 31214/2023, Chiesi, Rv. 669715-01,** ha affermato che, nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti di socio di società di capitali, avente ad oggetto il maggior reddito da partecipazione derivante dalla presunzione di distribuzione dei maggiori utili accertati a carico della società partecipata, non sussiste litisconsorzio necessario con la società.

La Sezione tributaria si è occupata anche di cause cumulative, affermando che, nel processo tributario, in forza del richiamo di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 ed in ragione dei principi di cui agli artt. 111 Cost. e 6 CEDU, è applicabile l'art. 103 c.p.c., essendo pertanto sufficiente, ai fini del cumulo di più cause nel medesimo processo, che queste ultime involgano la risoluzione di identiche questioni giuridiche ovvero siano connesse per il *petitum* e/o per la *causa petendi*, senza che sia necessaria anche un'identità delle relative questioni di fatto. In tal senso, si è pronunciata la **Sez. T, n. 25549/2023, La Battaglia, Rv. 668839-01,** affermando un principio di diritto che si pone in linea di discontinuità con il precedente della Sez. T, n. 10578/2010, Carleo, Rv. 61297-01, secondo cui, nel processo tributario, non è ammissibile la proposizione di un ricorso collettivo (proposto da più parti) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili) da parte di una pluralità di contribuenti titolari di distinti rapporti giuridici d'imposta, ancorché gli stessi muovano identiche contestazioni, in quanto in tale giudizio, a natura precipuamente impugnatoria, la necessità di uno specifico e concreto nesso tra l'atto impositivo che forma oggetto del ricorso e la contestazione del ricorrente, così come richiesto dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, impone, indefettibilmente, che tra le cause intercorrano questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto e che esse non siano soltanto uguali in astratto ma attengano altresì ad un identico fatto storico da cui siano determinate le impugnazioni dei contribuenti con la conseguente virtuale possibilità di un contrasto di giudicati in caso di decisione non unitaria. Il principio ha trovato applicazione in un caso, in cui la Corte ha confermato la sentenza impugnata che aveva dichiarato inammissibile il ricorso cumulativo proposto da una pluralità di liberi professionisti con attività ed organizzazione lavorativa differente, avverso il silenzio rifiuto formatosi sulle singole domande di rimborso dell'IRAP fondate sull'assenza di un'attività autonomamente organizzata).

Con riferimento ai ricorsi collettivi e cumulativi, appare utile menzionare anche il precedente della Sez. T, n. 07940/2016, Zoso, Rv. 639441-01, secondo cui, nel processo tributario, non prevedendo il d.lgs. n. 546 del 1992 alcuna disposizione in ordine al cumulo dei ricorsi e rinviando l'art. 1, comma 2, al codice di procedura civile per quanto non disposto e nei limiti della compatibilità, deve ritenersi applicabile l'art. 103 c.p.c. in tema di litisconsorzio facoltativo, per cui è ammissibile la proposizione di un ricorso congiunto da parte di più soggetti, anche se in relazione a distinte cartelle di pagamento, ove abbia ad oggetto identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa. In applicazione dell'enunciato principio, la S.C. ha dichiarato ritenuto ammissibile un ricorso collettivo e cumulativo, contenete identica contestazione, avverso diverse cartelle di pagamento emesse nei confronti di distinti contribuenti per il pagamento del canone televisivo dell'anno 2005).

5. Costituzione del giudice.

Due pronunce si sono occupate delle questioni relative alla costituzione del giudice.

In particolare, la **Sez. T, n. 30019/2023, Lenoci, Rv. 669260-01,** ha stabilito che l'inosservanza delle disposizioni sulla composizione, collegiale o monocratica, del giudice costituisce, ai sensi degli artt. 50 *quater* e 161, comma 1, c.p.c. (norme applicabili in forza del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992), autonoma causa di nullità della decisione che si converte in motivo di impugnazione senza comportare la rimessione al primo giudice, se quello dell'impugnazione è anche giudice del merito; pertanto, nel giudizio tributario d'ottemperanza (in cui il giudice dell'impugnazione è sempre la Corte di cassazione *ex* art. 70, comma 10, d.lgs. n. 546 del 1992), il vizio di costituzione del giudice determinante la nullità della sentenza impugnata comporta la cassazione con rinvio alla corte di giustizia tributaria, nella diversa e corretta composizione, non essendo la S.C. giudice del merito. Sul medesimo tema, può essere utile ricordare che, già in precedenza, la Sez. 6-1, n. 16186/2018, Di Virgilio, Rv. 650188-01, aveva affermato che l'inosservanza delle disposizioni sulla composizione collegiale o monocratica del tribunale costituisce, per effetto del rinvio operato dall'art. 50 *quater* c.p.c. al successivo art. 161, comma 1, un'autonoma causa di nullità della decisione, con conseguente convertibilità esclusiva in motivo di impugnazione. Ne deriva che rimane ferma la validità degli atti che hanno preceduto la pronuncia della sentenza nulla, e che la

declaratoria di nullità non può comportare la rimessione degli atti al primo giudice ove quello dell'impugnazione sia anche giudice del merito.

Si è, invece, occupata del problema della sostituzione del relatore la **Sez. T, n. 34782/2023, Lume, Rv. 669848-01,** affermando che, nel processo tributario, la sostituzione del relatore dopo la comunicazione dell'avviso di trattazione dell'udienza non viola il principio dell'immutabilità del giudice, che, essendo volto ad assicurare che i giudici che pronunciano la sentenza siano gli stessi che hanno assistito alla discussione della causa, trova applicazione esclusivamente dall'apertura di quest'ultima fino alla deliberazione della decisione, restando ininfluente il deposito di memorie nella fase antecedente. A tal riguardo, può essere utile menzionare il precedente della Sez. T, n. 15374/2001, Ceccherini, Rv. 550874-01, secondo cui, anche nel processo tributario il principio dell'immutabilità del giudice, volto ad assicurare che i giudici che pronunciano la sentenza siano gli stessi che hanno assistito alla discussione della causa, è rispettato quando il collegio, dopo una prima udienza di discussione, partecipi, in diversa composizione, ad una nuova discussione, assumendo definitivamente la causa in decisione.

6. Le preclusioni.

Con riferimento alle preclusioni, appare utile menzionare due pronunce della Suprema Corte.

In primo luogo, la **Sez. T, n. 35879/2023, Angarano, Rv. 669937-01,** ha affermato che, qualora il contribuente abbia aderito alla definizione dell'accertamento con adesione *ex* artt. 2 e ss. d.lgs. n. 218 del 1997, la preclusione del diritto al rimborso delle somme versate a tale titolo è questione di ordine pubblico, rilevabile d'ufficio dal giudice, in ogni stato e grado del processo, senza che occorra una specifica deduzione della parte interessata a farla valere. Con riferimento alla medesima problematica, giova ricordare che la Sez. T, n. 23224/2022, De Rosa, Rv. 665487-01, ha affermato che l'accertamento definito con adesione non è suscettibile di impugnazione, né risulta integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, in considerazione della *ratio legis* sottesa all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, volta a pervenire alla intangibilità dell'accordo, conformemente alla finalità dell'istituto connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico all'immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo; ne deriva che, una volta che dette somme siano state versate, esse non possono più essere messe in discussione, con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso.

In secondo luogo, in linea di continuità con il precedente della Sez. 6-T, n. 23587/2016, Iofrida, Rv. 641749-01, la **Sez. T, n. 11284/2023,**

Crivelli, Rv. 667623-01, è intervenuta sull'interpretazione dell'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, chiarendo che tale norma preclude in appello esclusivamente le nuove eccezioni *in senso tecnico* dalle quali, cioè, deriva un mutamento degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa ed il conseguente ampliamento del *thema decidendum*. Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria può difendersi dall'impugnazione, da parte del contribuente, del silenzio-rifiuto su un'istanza di rimborso d'imposta eccependo, anche in appello, il mancato versamento degli importi richiesti o la loro utilizzazione in compensazione, poiché il rilievo integra una mera difesa o un'eccezione *in senso improprio*, ammissibile in quanto mera contestazione delle censure avanzate col ricorso, non introduttiva di nuovi elementi d'indagine. A tal riguardo, merita menzione anche il precedente della Sez. T, n. 02413/2021, Novik, Rv. 660482-01, secondo cui il divieto di ultrapetizione e quello di proporre in appello nuove eccezioni (non rilevabili d'ufficio) posto dall'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 riguardano eccezioni in senso tecnico e non le mere argomentazioni difensive, tendenti ad inficiare la sentenza sotto un profilo logico ulteriore rispetto a quello esposto in primo grado, atteso che le difese, le argomentazione e le prospettazioni con cui l'Amministrazione si difende dalle contestazioni già dedotte in giudizio non costituiscono, a loro volta, eccezioni in senso stretto.

7. La fase istruttoria.

Svariate sono le pronunce che, nell'anno in rassegna, dettano importanti principi sulle questioni relative alla fase istruttoria.

Innanzitutto, vanno segnalate due pronunce, che affrontano la questione del documento acquisito illegittimamente nel giudizio di primo grado e dei conseguenti oneri della parte interessata ad avvalersene. In particolare, la **Sez. T, n. 17172/2023, Crivelli, Rv. 668290-01,** ha affermato che, nel processo tributario, allorché un documento venga acquisito attraverso un illegittimo ordine giudiziale di sua esibizione a fronte di una lacuna probatoria della parte che ne viene onerata, quest'ultima, nel susseguente giudizio d'appello, ha l'onere di provvedere alla produzione, ai sensi dell'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992, del medesimo documento, già entrato nel fascicolo dell'ufficio, non potendo semplicemente limitarsi a richiamarlo, salvo che non alleghi la sua unicità e anche in tal caso dimostrando di averne previamente richiesto il rilascio di copia alla segreteria dell'ufficio giudiziario senza ricevere tempestiva risposta od ottenendo un diniego.

Per contro, la **Sez. T, n. 34756/2023, Giudicepietro, Rv. 669844-01,** ha affermato che, in tema di contenzioso tributario, ove un documento venga acquisito attraverso un illegittimo ordine giudiziale di esibizione a fronte di una lacuna probatoria della parte onerata, quest'ultima, nel susseguente giudizio d'appello, in applicazione dei principi della verità materiale e dell'agevolazione probatoria, può limitarsi a richiamarlo, senza che sia necessario produrlo con le modalità di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, poiché esso è già entrato nel fascicolo d'ufficio ed è a disposizione della controparte, che può esercitare il suo diritto di difesa.

Sulla questione, può essere utile ricordare la precedente pronuncia della Sez. T, n. 00905/2006, Ruggiero, Rv. 586722-01, secondo cui, in tema di contenzioso tributario, l'acquisizione d'ufficio dei documenti necessari per la decisione costituisce una facoltà discrezionale, attribuita alle commissioni tributarie dall'art. 7, comma terzo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il cui esercizio, peraltro, non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere della prova, il quale grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria. Tuttavia, qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di un documento, l'esercizio di tale potere istruttorio si configura come un dovere, il cui mancato assolvimento dev'essere compiutamente motivato. In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, la quale aveva rigettato l'impugnazione di un avviso di accertamento motivato *per relationem* attraverso il rinvio ad un processo verbale di constatazione, astenendosi immotivatamente dal disporre l'esibizione in giudizio di tale documento, non prodotto dall'Ufficio ma acquisito in un precedente giudizio avente analogo oggetto e conclusosi favorevolmente per il contribuente.

Sempre in tema di produzione documentale, la **Sez. T, n. 04642/2023, Cataldi, Rv. 666826-01,** ha precisato che, nel processo tributario di primo grado, la produzione di documenti è riservata esclusivamente alle parti che si siano costituite nel giudizio con le modalità e nei termini stabiliti. Tale principio è stato affermato in una vicenda in cui la S.C. ha cassato la sentenza di appello che aveva rigettato il ricorso del contribuente contro una cartella di pagamento, utilizzando un documento - la fotocopia della cartolina di ricevimento della comunicazione di avvenuto deposito, relativa alla notifica dell'atto impositivo presupposto - prodotto dal concessionario, non costituito, all'udienza di discussione. A tal riguardo, si può ricordare il precedente della Sez. T, n. 14567/2021, Giudicepietro, Rv. 661352-01, secondo cui, nel processo tributario, in cui

è ammessa la produzione di nuovi documenti in appello, è consentito alla parte, rimasta contumace in primo grado, produrre per la prima volta nel secondo grado l'originale dell'atto impositivo notificato (e di cui era contestata dal contribuente l'avvenuta notifica), costituendo tale produzione una mera difesa, volta alla confutazione delle ragioni poste a fondamento del ricorso della controparte, e riguardando il divieto di proporre eccezioni nuove, di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, unicamente le eccezioni in senso stretto. Interessante è anche il precedente della Sez. T, n. 11435/2018, Greco, Rv. 648072-02, secondo cui, in tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 22, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, la produzione, da parte del ricorrente, di documenti in copia fotostatica costituisce modalità idonea per introdurre la prova nel processo, atteso che, in virtù dell'art. 2712 c.c., è onere dell'Amministrazione finanziaria contestarne la conformità all'originale, a fronte della quale il giudice è tenuto a disporre la produzione del documento in originale *ex* art. 22, comma 5, del detto decreto.

Con riferimento alle problematiche legate all'utilizzabilità dei documenti, la **Sez. T, n. 00957/2023, Guida, Rv. 666612-01,** ha affermato che, in tema di imposte sui redditi, se il termine concesso al contribuente per la produzione documentale, di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 (*ratione temporis* vigente), viene prorogato su accordo delle parti, i documenti prodotti entro tale nuovo termine sono pienamente utilizzabili nel processo tributario, senza alcuna necessità del rispetto delle indicazioni procedurali di cui al quinto comma dell'art. 32 citato (allegazione dei documenti al ricorso introduttivo e contestuale dichiarazione di mancato adempimento per causa non imputabile); e ciò a maggior ragione nell'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia inserito la documentazione all'interno della motivazione degli avvisi di accertamento, sia pure solo per svilirne il contenuto, pena la violazione dei princìpi di lealtà e di buona fede, oltre che di piena e leale collaborazione tra contribuente e Fisco, presidiati dall'art. 10 della l. n. 212 del 2000. Sempre in tema di utilizzabilità della documentazione prodotta dalle parti, la Sez. T, n. 03442/2021, Crucitti, Rv. 660486-01, ha affermato che, in tema di accertamento tributario, l'inottemperanza del contribuente a seguito dell'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, *ex* art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, comporta l'inutilizzabilità in sede amministrativa e processuale dei documenti espressamente richiesti dall'Ufficio, salvo che il contribuente, all'atto di produrre la documentazione unitamente al ricorso, non dichiari di non avere potuto adempiere alla richiesta; detta inutilizzabilità opera anche in assenza di eccezione dell'Amministrazione resistente, trattandosi di preclusione processuale rilevabile d'ufficio.

In tema di produzione di nuovi documenti, la **Sez. T, n. 28976/2023, Cataldi, Rv. 669283-01,** ha affermato che l'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, che fa salva la produzione di nuovi documenti, non si applica nel giudizio riassunto a seguito di cassazione con rinvio della sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado, trovando applicazione la disciplina specifica del successivo art. 63, comma 4, in base al quale, essendo sostanzialmente chiusa l'istruzione, è preclusa l'acquisizione di nuove prove, in particolare documentali, salvo che sia giustificata da fatti sopravvenuti riguardanti la controversia in decisione, da esigenze istruttorie derivanti dalla sentenza di annullamento o dall'impossibilità di produrli in precedenza per causa di forza maggiore.

Inoltre, la **Sez. T, n. 06772/2023, Crivelli, Rv. 667394-01,** ha affermato che, nel processo tributario, l'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in base al quale in grado d'appello è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti, è applicabile non solo allorché tali documenti costituiscano, di per sé, una prova ai sensi degli artt. 2699-2720 c.c., ma altresì quando i medesimi siano utilizzati quali meri elementi indiziari, che, da soli o unitamente ad altri, in quanto dotati delle caratteristiche previste dall'art. 2729 c.c., siano idonei a fondare una *praesumptio hominis*.

A tal riguardo, può essere utile ricordare che la Sez. T, n. 29087/2018, Balsamo, Rv. 651276-01, ha affermato che, nell'ambito del processo tributario, l'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti posti dall'art. 345 c.p.c., ma tale attività processuale va esercitata - stante il richiamo operato dall'art. 61 del citato d.lgs. alle norme relative al giudizio di primo grado - entro il termine previsto dall'art. 32, comma 1, dello stesso decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1, dovendo, peraltro, tale termine ritenersi, anche in assenza di espressa previsione legislativa, di natura perentoria, e quindi previsto a pena di decadenza, rilevabile d'ufficio dal giudice anche nel caso di rinvio meramente interlocutorio dell'udienza o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva. Inoltre, appare utile menzionare il precedente della Sez. T, n. 17921/2021, Mondini, Rv. 661782-01, secondo cui, nel processo tributario, ai sensi dell'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, la parte può produrre in appello prove documentali, anche se preesistenti al giudizio di primo grado e pure se, in quest'ultimo giudizio, era rimasta contumace.

La **Sez. T, n. 08221/2023, Caradonna, Rv. 667096-02,** si è occupata delle dichiarazioni extraprocessuali di terzi, stabilendo che queste sono ammissibili ed utilizzabili nel processo tributario - nel rispetto

dell'art. 6 CEDU e del principio di parità delle armi di cui all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea - e hanno valore di elementi indiziari, utilizzabili sia dall'Amministrazione, sia dal contribuente. Tale pronuncia appare in linea con quanto affermato in precedenza dalla Sez. T, n. 32024/2022, Guida, Rv. 666102-01, secondo cui, in tema di applicazione delle imposte dirette e indirette, l'efficacia probatoria delle dichiarazioni rese da terzi, testualmente riportate in un avviso di accertamento (quale provvedimento conclusivo del procedimento amministrativo di applicazione dell'imposta), non possono ritenersi come *tamquam non esset*, rilevando quali fonti di conoscenza, come fatti o indizi che spetta al giudice di merito valutare insieme agli altri elementi presuntivi che completano il quadro probatorio a sostegno della pretesa tributaria, al fine di decidere se l'Ufficio abbia soddisfatto l'onere della prova a suo carico, con conseguente trasferimento al contribuente dell'onere della prova contraria.

Con riferimento al periodo dell'emergenza da Covid-19, la **Sez. T, n. 06033/2023, La Rocca, Rv. 667099-02,** ha affermato che la decisione del giudice di disporre, ai sensi dell'art. 27, comma 2, del d.l. n. 137 del 2020, la trattazione scritta, nonostante la richiesta della parte di discussione in pubblica udienza o con collegamento a distanza, è legittima, ove carenze organizzative all'interno dell'ufficio impediscano il collegamento da remoto, poiché le parti non hanno un diritto pieno e incondizionato all'udienza pubblica e la trattazione scritta garantisce le essenziali prerogative del diritto di difesa, assicurando l'interesse pubblico all'esercizio della giurisdizione anche in periodo emergenziale.

La **Sez. T, n. 11029/2023, Caradonna, Rv. 667617-01,** si è occupata dell'istituto della rimessione in termini di cui all'art. 153, comma 2, c.p.c., chiarendo che esso presuppone due elementi e, cioè, l'esistenza di un fatto ostativo esterno alla volontà della parte (non determinato da quest'ultima) e l'immediata reazione al manifestarsi della necessità di svolgere l'attività processuale ormai preclusa; conseguentemente, anche in ragione dei caratteri di celerità ed immediatezza che contraddistinguono il processo tributario, l'istanza di rimessione in termini (nello specifico, la "scusabilità" dell'errore) dev'essere sottoposta a un vaglio particolarmente severo da parte del giudice tributario di merito, evitando che sia impiegata come espediente processuale per rimediare all'inosservanza di un termine decadenziale espressamente previsto dalla legge. Tale pronuncia appare in linea con il precedente della Sez. T, n. 00268/2022, D'Orazio, Rv. 663598-01, secondo cui, in tema di rimessione in termini di cui all'art. 153 c.p.c. (art. 184-*bis* c.p.c., prima della l. n. 69 del 2009), che trova applicazione anche al processo tributario, sempre che la richiesta sia tempestiva e corredata di una adeguata dimostrazione dell'assolutezza

dell'impedimento, non sussistono i requisiti della causalità e della assolutezza dell'impedimento, tali da giustificare la tardività della proposizione del ricorso originario del contribuente, nell'ipotesi di chiusura dell'ufficio postale nell'ultimo giorno utile per effettuare la notifica, a causa dello sciopero del personale, poiché nel rito speciale tributario il contribuente può effettuare la notifica del ricorso di primo grado anche mediante consegna diretta alla Agenzia delle entrate, all'impiegato addetto, che ne rilascia ricevuta ai sensi dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Infine, nell'anno in rassegna la Suprema Corte è tornata ad occuparsi dell'applicazione del principio di non contestazione nell'ambito del processo tributario. In particolare, la **Sez. T, n. 16984/2023, Crivelli, Rv. 668258-01,** ha stabilito che, nel processo tributario, caratterizzato dall'impugnazione di una pretesa fiscale fatta valere mediante l'emanazione dell'atto impositivo nel quale i fatti costitutivi della richiesta sono già stati allegati, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato nell'atto impugnato. A tal riguardo, può essere utile ricordare quanto affermato recentemente dalla Sez. T, n. 34707/2022, Cataldi, Rv. 666400-01, secondo cui, in tema di contenzioso tributario, il difetto di specifica contestazione dei conteggi funzionali alla quantificazione del credito oggetto della pretesa dell'attore - contribuente, che abbia articolato istanza di rimborso di un tributo, allorché il convenuto abbia negato l'esistenza di tale credito, può avere rilievo solo quando si riferisca a fatti non incompatibili con le ragioni della contestazione dell'*an debeatur*, poiché il principio di non contestazione opera sul piano della prova e non contrasta, né supera, il diverso principio per cui la mancata presa di posizione sul tema introdotto dal contribuente non restringe il *thema decidendum* ai soli motivi contestati se sia stato chiesto il rigetto dell'intera domanda. Inoltre, sempre sul principio di non contestazione, la Sez. T, n. 19806/2019, Triscari, Rv. 654953-01, ha affermato che, nel processo tributario, nell'ipotesi di ricorso contro l'avviso di accertamento, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti dal contribuente, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato mediante l'atto impositivo, in quanto detto atto costituisce nel suo complesso, nei limiti delle censure del ricorrente, l'oggetto del giudizio.

8. Il giudicato.

Nell'anno in rassegna, la Sezione tributaria è intervenuta anche in materia di giudicato, affermando che può essere ravvisata l'efficacia riflessa del giudicato nei soli casi in cui si configuri una relazione di pregiudizialità-dipendenza, in senso giuridico, tra la situazione che forma oggetto del processo e quella facente capo a un terzo estraneo al giudizio e, dunque, anche quando solo alcuni dei fatti costitutivi della fattispecie del rapporto pregiudiziale-condizionante integrino gli elementi del rapporto pregiudicato-condizionato. In tal senso, la **Sez. T, n. 29301/2023, Triscari, Rv. 669254-01,** la cui pronuncia risulta in linea con il precedente della Sez. 3, n. 17931/2019, Cirillo, Rv. 654562-02, secondo cui il giudicato formatosi in un determinato giudizio può spiegare efficacia riflessa nei confronti di un soggetto rimasto estraneo al rapporto processuale, purché questi sia titolare di un diritto dipendente dalla situazione definita in quel processo, o comunque a questa subordinato. Il principio è stato affermato in un caso in cui la S.C. ha confermato la sentenza di merito che, con riferimento a un sinistro stradale che aveva dato origine a due distinti giudizi - l'uno intentato dal proprietario per il risarcimento dei danni occorsi al mezzo, l'altro dal conducente per il risarcimento dei danni alla sua persona -, aveva escluso che il giudicato formatosi nel primo, in ordine alla ripartizione percentuale di responsabilità tra i conducenti coinvolti, potesse spiegare efficacia riflessa nel secondo. Nello stesso senso, la Sez. 3, n. 18062/2019, Sestini, Rv. 654409-01, ha affermato che il giudicato può spiegare efficacia riflessa nei confronti di soggetti rimasti estranei al processo quando sussiste un nesso di pregiudizialità - dipendenza fra situazioni giuridiche, quando contenga l'affermazione di una verità che non ammette un diverso accertamento ed il terzo non vanti un diritto autonomo rispetto a quello su cui il giudicato stesso è intervenuto. Il principio è stato applicato in una controversia, in cui la S.C. ha escluso, con riferimento all'accertamento delle responsabilità nella causazione di un sinistro stradale, l'efficacia riflessa del giudicato intervenuto fra danneggiato e proprietario del veicolo investitore nei confronti dell'assicuratore non evocato in giudizio.

Sempre in tema di effetti del giudicato, la **Sez. 3, n. 05377/2023, Condello, Rv. 666765-01,** ha statuito che la sentenza passata in giudicato ha un'efficacia diretta tra le parti, i loro eredi ed aventi causa e una riflessa, poiché, quale affermazione oggettiva di verità, produce conseguenze giuridiche anche nei confronti di soggetti rimasti estranei al processo in cui è stata resa, se titolari di diritti dipendenti dalla (o comunque subordinati alla) situazione definita in quella lite; pertanto, in ipotesi di collegamento negoziale, il giudicato formatosi sulla nullità di uno dei contratti collegati riverbera i suoi effetti anche sugli altri che, seppure

intercorsi tra soggetti diversi, siano strettamente interdipendenti e collegati, tanto da poter essere considerati come un'unica complessa e contestuale operazione. La S.C. ha affermato tale principio, ritenendo che il passaggio in giudicato della declaratoria di nullità del contratto qualificato come fattispecie di *sale and lease back* riverberasse i suoi effetti anche sui distinti giudizi relativi al contratto di leasing, strettamente collegato perché attuativo di un medesimo fine illecito e stipulato in esecuzione della stessa operazione elusiva.

Con riferimento alla formazione del giudicato, merita menzione una pronuncia, con la quale la Sezione tributaria ha enunciato due principi di diritto. In primo luogo, la **Sez. T, n. 26416/2023, Lume, Rv. 668899-01,** ha affermato che, nel processo tributario, la notificazione della sentenza di primo grado alla controparte ai fini della decorrenza del termine breve per appellare, di cui all'art. 51, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, deve essere effettuata, anche in presenza di procuratore costituito, ai sensi degli artt. 16 e 17 del citato decreto, richiamati dall'art. 38 dello stesso. In secondo luogo, la **Sez. T, n. 26416/2023, Lume, Rv. 668899-02,** ha affermato che, nel processo tributario, la notificazione della sentenza di primo grado, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, effettuata dall'ufficiale giudiziario presso la sede a mani dell'impiegato addetto, è idonea ai fini della decorrenza del termine breve per appellare, di cui all'art. 51, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, pur in presenza di elezione di domicilio presso il procuratore del libero foro, in quanto l'art. 17 del medesimo decreto fa comunque salva, anche in caso di elezione di domicilio, la validità della consegna a mani proprie. Le pronunce si pongono in linea con quanto affermato dalle Sez. U, n. 21884/2022, Vincenti, Rv. 665192-01, secondo cui, in tema di notifica diretta all'ente territoriale, la notifica della sentenza di primo grado, effettuata dal contribuente direttamente all'ente locale tramite il servizio postale, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, non presso la sede principale indicata negli atti difensivi, ma presso altro ufficio comunale diversamente ubicato, che abbia emesso (o non abbia adottato) l'atto oggetto del contenzioso, è valida e, quindi, idonea a far decorrere il termine di sessanta giorni per impugnare, ai sensi del combinato disposto degli artt. 38, comma 2, e 51, comma 2, del medesimo d.lgs. n. 546 del 1992.

9. Le spese di lite.

La Sezione tributaria, nell'anno in rassegna, è anche intervenuta in tema di spese di lite, con due pronunce.

Innanzitutto, la **Sez. T, n. 09266/2023, Di Marzio P., Rv. 667559-01,** ha affermato che, in tema di tariffe professionali, i compensi

dei dottori commercialisti, abilitati ad esercitare il patrocinio legale innanzi alle corti di giustizia tributaria, anche in favore della parte ammessa al patrocinio a spese dello Stato, devono essere liquidati, per l'attività concretamente svolta nel processo, applicando le tariffe relative agli avvocati, e non quelle previste per i dottori commercialisti. La pronuncia si pone in linea con il precedente della Sez. 1, n. 15666/2007, Di Amato, Rv. 598764-01, secondo cui, in caso di attività di patrocinio tributario con redazione di atti difensivi svolta da un dottore commercialista, gli onorari per l'assistenza e per la rappresentanza tributaria si possono cumulare, ma non si cumulano necessariamente, con quelli previsti per la consulenza tributaria. Deve, pertanto, escludersi che la redazione di un ricorso e di una memoria difensiva in materia tributaria comportino necessariamente un'attività di consulenza tributaria, per la cui ricorrenza occorre un *quid pluris* rappresentato da un'attività di "analisi della legislazione, della giurisprudenza e delle interpretazioni dottrinarie e dell'amministrazione finanziaria di problemi specifici". È invece irrilevante, esulando di per sé dalla detta attività di analisi, l'eventuale necessità di elaborazione, alla stregua delle regole contabili, "dei dati e delle analitiche informazioni trasmesse dal cliente", elaborazione che, ove comporti un particolare impegno, può dar luogo ad attività non riconducibile a quella di assistenza, rappresentanza e consulenza tributaria, bensì ad una attività diversa, eventualmente riconducibile a quella di revisione contabile, propedeutica al ricorso. L'accertamento del concreto svolgimento di prestazioni di consulenza tributaria da parte del professionista è riservato al giudice di merito ed è censurabile in sede di legittimità soltanto se affetto da vizio di motivazione. Nella specie la S.C., applicando il suesposto principio, ha rigettato il ricorso avverso il decreto con cui il tribunale aveva respinto il reclamo contro il provvedimento - emesso dal giudice delegato al fallimento - di liquidazione del compenso ad un commercialista, già consulente contabile e fiscale del fallimento, per l'attività svolta quale difensore tributario della curatela in un giudizio tributario. Merita menzione anche il precedente della Sez. 1, n. 15560/2015, Nazzicone, Rv. 636204-01, secondo cui, nel caso di patrocinio tributario svolto da un dottore commercialista, gli onorari per l'assistenza e la rappresentanza tributaria possono essere cumulati con quelli previsti per la consulenza tributaria solo se siano state effettivamente rese attività rientranti nella predetta categoria, per tali intendendosi, ai sensi dell'art. 46 del d.P.R. 10 ottobre 1994, n. 645, esclusivamente quelle volte all'analisi della legislazione e della giurisprudenza, nonché delle interpretazioni dottrinarie e dell'Amministrazione finanziaria. Nella specie, la S.C. ha confermato il decreto impugnato che, nel liquidare i compensi in favore del professionista nominato dal giudice delegato per la difesa della curatela

fallimentare davanti alla commissione tributaria regionale, aveva escluso il cumulo in questione, riguardando la controversia questioni squisitamente processuali.

Sempre in tema di spese di lite, la **Sez. T, n. 25612/2023, Caradonna, Rv. 669049-02,** ha affermato che l'art. 13, comma 1 *quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, sull'obbligo di versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato nell'ipotesi di infondatezza o inammissibilità dell'impugnazione, non trova applicazione ai giudizi tributari, trattandosi di misura eccezionale di carattere sanzionatorio, la cui operatività deve, pertanto, essere circoscritta al processo civile; tale misura è invece applicabile al giudizio di legittimità, stante la sua natura di ordinario processo civile, disciplinato dal codice di rito ed avente ad oggetto l'impugnazione della pronuncia della Commissione tributaria regionale.

10. L'estinzione.

Nell'anno in rassegna, alcune pronunce si sono occupate delle conseguenze dell'estinzione per cessazione della materia del contendere.

In linea di continuità con la Sez. 6-T, n. 03950/2017, Crucitti, Rv. 643203-01, la **Sez. T, n. 33157/2023, Mondini, Rv. 669583-01,** ha affermato che, in tema di processo tributario, in caso di estinzione del giudizio *ex* art. 46, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, per cessazione della materia del contendere a seguito di annullamento in autotutela dell'atto impugnato, può essere disposta la compensazione delle spese di lite *ex* art. 15, comma 1, purché all'esito di una valutazione complessiva da parte del giudice, trattandosi di ipotesi diversa quella prevista nel comma 3 dello stesso art. 46, quale conseguenza automatica di qualsiasi estinzione, e dichiarata costituzionalmente illegittima dalla pronuncia della Corte cost. n. 274 del 2005. Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che, motivando sul punto, aveva compensato le spese a seguito di cessazione della materia del contendere per annullamento dell'atto impugnato, a cui l'ente locale aveva provveduto appena verificata l'illegittimità, così mostrando una condotta conforme al principio di lealtà *ex* art. 88 c.p.c. Sempre con riferimento all'estinzione per cessazione della materia del contendere, può essere utile ricordare la pronuncia della Sez. T, n. 33587/2018, Crucitti, Rv. 652001-01, secondo cui, nel processo tributario, il sopravvenuto annullamento, per qualsiasi motivo, dell'atto impugnato determina la cessazione della materia del contendere, in quanto la prosecuzione del giudizio non potrebbe comportare alcun risultato utile per il contribuente, stante l'inammissibilità, in detto processo, di pronunce di mero accertamento dell'illegittimità della pretesa erariale, senza che,

peraltro, il diritto di difesa dello stesso contribuente sia violato dall'eventuale riedizione del potere da parte dell'Amministrazione finanziaria, a fronte della quale potrà essere proposta impugnazione contro il nuovo atto impositivo.

La **Sez. T, n. 16002/2023, Crivelli, Rv. 668234-01,** poi, ha stabilito che, nel processo tributario, attesa la sua natura impugnatoria, l'omessa o tardiva riassunzione, nel termine di legge, del giudizio di rinvio dalla Corte di cassazione determina l'estinzione dell'intero procedimento e la definitività del provvedimento amministrativo fiscale impugnato, rendendo vana l'efficacia del principio di diritto stabilito in sede di legittimità. A tal riguardo, può richiamarsi il precedente della Sez. T, n. 32276/2018, Nonno, Rv. 651789-01, secondo cui, nel processo tributario, l'omessa o tardiva riassunzione, nel termine di legge, del giudizio a seguito di rinvio dalla Corte di cassazione, ne determina l'estinzione che, differentemente da quanto avviene nel giudizio ordinario, è rilevabile anche d'ufficio *ex* artt. 45, comma 3, e 63 del d.lgs. n. 546 del 1992, e comporta il venir meno dell'intero procedimento, con conseguente definitività dell'avviso di accertamento.

La **Sez. T, n. 35907/2023, Picardi, Rv. 669886-01,** ha esaminato le conseguenze dell'estinzione del processo per mancata riassunzione, affermando che, in materia tributaria, ove la definitività dell'avviso di accertamento derivi dall'estinzione del processo per mancata riassunzione e non si formi, dunque, alcun giudicato sulla pretesa impositiva, si applicano i termini di prescrizione e decadenza, decorrenti dall'estinzione del giudizio, propri dell'attività di riscossione, e non già quello decennale *ex* art. 2953 c.c. Nella specie, la S.C., cassando la sentenza impugnata e decidendo nel merito, ha accolto il ricorso poiché, dopo l'estinzione del giudizio sull'avviso di accertamento per mancata riassunzione, l'azione di riscossione era stata esercitata oltre il termine di decadenza di cui all'art. 25, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 602 del 1973. La pronuncia appare in linea con il precedente della Sez. T, n. 07444/2022, Di Marzio P., Rv. 664126-01, secondo cui, in tema di riscossione delle imposte sui redditi, i termini di decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 iniziano a decorrere da quando la pretesa tributaria è divenuta definitiva e, pertanto, ove a seguito di pronuncia di cassazione con rinvio, la definitività dell'accertamento fiscale consegua alla mancata riassunzione del giudizio ad opera delle parti, il termine di decadenza inizierà a decorrere da quando il giudizio si è estinto, essendosi esaurito il tempo utile per provvedere alla riassunzione, rimanendo a tal fine irrilevante il potere dell'amministrazione finanziaria di procedere ad esecuzione parziale provvisoria in corso di causa di accertamento e anche la disciplina delle cause di sospensione ed interruzione proprie non della decadenza, bensì della prescrizione.

Infine, in tema di sospensione del processo tributario ai sensi dell'art. 6, comma 10, del d.l. n. 119 del 2018, la **Sez. T, n. 10235/2023, Lo Sardo, Rv. 667434-01,** ha affermato che i giudizi per i quali il contribuente abbia presentato istanza di sospensione fino al 10 giugno 2019, senza successivamente presentare la domanda di definizione, allo scadere della predetta data proseguano senza che sia necessario presentare istanza di trattazione, in quanto dal coordinamento con detta norma del successivo comma 13 risulta introdotta una sequenza rigorosamente prestabilita e cronologicamente cadenzata, che stabilisce come il procedimento possa essere sospeso, su istanza del contribuente, fino al 10 giugno 2019, per consentire la presentazione della domanda di definizione agevolata e, soltanto dopo il deposito della domanda di definizione agevolata, fino al 31 dicembre 2020, per consentire l'adempimento degli obblighi derivanti dalla medesima definizione agevolata. Sempre sul medesimo tema, si è pronunciata anche la Sez. T, n. 02221/2021, Cataldi, Rv. 660467-01, affermando che, in tema di definizione agevolata *ex* art. 11, comma 8, del d.l. n. 50 del 2017, conv., con modif., in l. n. 96 del 2017, la sospensione del giudizio fino alla data del 31 dicembre 2018 opera soltanto se il contribuente inoltra la relativa richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni di tale norma, e deposita copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, sicché in mancanza di tali adempimenti, non occorre la presentazione, entro il suddetto termine, di un'istanza di trattazione ai sensi del comma 10 della medesima norma, in quanto il relativo procedimento non sospeso prosegue in forza dell'originario ricorso.

11. La legittimazione al rinvio pregiudiziale *ex* art. 363-*bis* c.p.c.

Merita particolare menzione la pronuncia delle **Sez. U, n. 34851/2023, Mercolino, Rv. 669829-02,** che, in sede di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione *ex* art. 363-*bis* c.p.c., ha affermato che anche il giudice tributario di merito può avvalersi di tale strumento processuale, in virtù del generale rinvio alle norme del codice di procedura civile contenuto nell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'unicità della disciplina del giudizio di legittimità anche nel processo tributario (*ex* art. 62, comma 2, del citato d.lgs.), nonché della funzione nomofilattico-deflattiva del rinvio, volto a sollecitare l'anticipata enunciazione di un principio di diritto da parte della S.C., giudice di legittimità pure nella giurisdizione tributaria. Con riferimento al nuovo istituto del rinvio pregiudiziale, può essere utile ricordare che, secondo la **Sez. 1, n. 28727/2023, Iofrida, Rv. 669233-01**, esso presuppone una difficoltà nell'interpretazione di una disposizione nuova o sulla quale non si sia

ancora formato un univoco indirizzo giurisprudenziale, destinata ad essere applicata in numerosi giudizi, e tende a realizzare una sorta di nomofilachia preventiva, sollecitando la S.C. ad enunciare con sentenza un principio di diritto vincolante non solo per il giudice che ha sollevato la questione, ma anche per ogni altro giudice chiamato ad intervenire nell'ambito del medesimo procedimento.

CAPITOLO III

LE IMPUGNAZIONI ED IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

(di Gian Andrea Chiesi)

SOMMARIO: 1. Profili generali. - 1.1. La notifica degli atti di impugnazione. - 1.2. Termini per la proposizione. - 2. Appello. - 2.1. La specificità dei motivi. - 2.2. Riproposizione delle difese assorbite. - 2.3. *Nova* in appello. - 3. Il giudizio di cassazione. - 4. Il giudizio di rinvio. - 5. La revocazione. - 6. Il giudizio di ottemperanza.

1. Profili generali.

L'interesse ad impugnare, inteso quale manifestazione del generale principio dell'interesse ad agire (la cui assenza è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo) e, più nello specifico, quale insoddisfazione che determina la parte a chiedere una nuova pronuncia sul medesimo rapporto giuridico che ha già formato oggetto del precedente grado di giudizio, coincide, nelle fasi di impugnazione, con il concetto di "soccombenza" e, cioè con la condizione in cui versa la parte che non ha visto accogliere la propria domanda o nei confronti della quale è stata accolta una domanda della controparte: la soccombenza, peraltro, nelle varie declinazioni in cui si articola può essere pratica o virtuale (o teorica), totale o parziale, sostanziale o formale nonché, infine, reciproca.

Chiarisce, in proposito, Sez. 6-T, n. 03991/2020, Crolla, Rv. 656787-01, che quello all'impugnazione deve essere individuato in un interesse giuridicamente tutelabile, identificabile nella concreta utilità derivante dalla rimozione della pronuncia censurata, non essendo sufficiente l'esistenza di un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica (nella specie la S.C. ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto dalla parte vittoriosa che lamentava l'erronea pronuncia della compensazione delle spese di lite, nonostante la sua mancata costituzione nel giudizio di appello). Sicché è inammissibile il ricorso incidentale, anche se qualificato come condizionato, proposto dalla parte che sia rimasta completamente vittoriosa nel giudizio di appello, proposto al solo scopo di risollevare questioni che non sono state decise dal giudice di merito perché assorbite dall'accoglimento di altra tesi, avente carattere preliminare, salva la facoltà di riproporle dinanzi al giudice del rinvio in caso di annullamento della sentenza (**Sez. T, n. 29662/2023, Penta, Rv. 669255-01**).

1.1. La notifica degli atti di impugnazione.

Come noto, l'art. 16 del d.lgs. n. 546 del 1992 dispone che la notifica del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado possa alternativamente avvenire:

a) secondo le norme degli artt. 137 ss. c.p.c., salvo quanto disposto dal successivo art. 17 (art. 16, comma 2);

b) anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto, ovvero all'Ufficio del Ministero delle finanze ed all'Ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.

Il medesimo meccanismo opera, in virtù del richiamo all'art. 20 (che a propria volta rinvia all'art. 16 cit.), contenuto nel successivo art. 53, comma 2, del d.lgs. n. 546 anche rispetto all'introduzione del giudizio di appello, con la precisazione, resa da Sez. T, n. 03234/2020, Grasso, Rv. 656963-01, per cui la spedizione a mezzo posta del ricorso (o dell'atto d'appello) in busta chiusa, pur se priva di indicazioni all'esterno circa l'atto in essa racchiuso - anziché in plico senza busta come previsto dall'art. 20 cit. - costituisce una mera irregolarità se il contenuto della busta e la riferibilità alla parte non siano contestati, essendo, altrimenti, onere del ricorrente (o dell'appellante) dare la prova dell'infondatezza della contestazione formulata.

È ovviamente prevista la possibilità di procedere, altresì, alla notifica a mezzo p.e.c., come chiarito da **Sez. T, n. 33797/2023, Crucitti, Rv. 669838-01** a proposito del ricorso per cassazione: evidenzia, anzi, a tal riguardo la Corte ha precisato che la notificazione a mezzo p.e.c. del ricorso è valida anche se eseguita prima dell'entrata in vigore del processo tributario telematico, trovando applicazione, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, le norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili, e l'art. 3-bis della l. n. 53 del 1994 (inserito dall'art. 16-*quater* del d.l. n. 179 del 2012), che consente agli avvocati, senza necessità di preventiva autorizzazione del consiglio dell'ordine di appartenenza, di notificare atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale mediante posta elettronica certificata. In senso contrario, però, sia pure con riferimento alla notifica del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, **Sez. T, n. 15776/2023, Chiesi, Rv. 668232-01**, per cui nel processo tributario, in virtù del principio di specialità, la notificazione degli atti a mezzo pec., in data antecedente all'entrata in vigore del processo tributario telematico nella regione di riferimento, è inesistente e insuscettibile di sanatoria "*ex tunc*", ai sensi dell'art. 156 c.p.c., conseguente alla costituzione dell'amministrazione intimata.

Pronunziandosi in tema di tempestività del ricorso per cassazione, ma con affermazione di principio valevole in linea generale, **Sez. T, n. 01519/2023, Saija, Rv. 666725-01** evidenzia, infine, che la notifica a mezzo p.e.c. è tempestiva quando la generazione della ricevuta di accettazione è avvenuta entro la ventiquattresima ora dell'ultimo giorno utile per la proposizione dell'impugnazione e, cioè, entro le ore 23:59:59 (secondo l'UTC, "*Coordinated Universal Time*"), poiché, una volta sopraggiunto il secondo immediatamente successivo (alle ore 00:00:00 UTC), si deve ritenere già iniziato un nuovo giorno.

1.2. La notifica degli atti di impugnazione.

Anche il processo tributario conosce un doppio termine (breve e lungo) di impugnazione.

Quanto al primo, l'art. 51, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, prevede che, ove la legge non disponga diversamente, il termine per impugnare le decisioni delle C.T. (ora, C.G.T.) di primo e secondo grado è di sessanta giorni, decorrente dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte: quest'ultima è effettuabile anche a mani della parte soccombente, ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. n. 546 del 1992, nella formulazione successiva alle modifiche apportate dall'art. 3 del d.l. 25 marzo 2010, n. 40, conv., con modif., in l. 22 maggio 2010, n. 73 (Sez. T, 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-T, n. 24909/2018, Napolitano L., Rv. 651105-01). Chiarisce a tale proposito **Sez. T, n. 26416/2023, Lume, Rv. 668899-02,** che la notificazione della sentenza di primo grado, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, effettuata dall'ufficiale giudiziario presso la sede a mani dell'impiegato addetto, è idonea ai fini della decorrenza del termine breve per appellare, di cui all'art. 51, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, pur in presenza di elezione di domicilio presso il procuratore del libero foro, in quanto l'art. 17 del medesimo decreto fa comunque salva, anche in caso di elezione di domicilio, la validità della consegna a mani proprie, mentre **Sez. T, n. 26416/2023, Lume,** afferma il principio per cui la notificazione della sentenza di primo grado alla controparte ai fini della decorrenza del termine breve per appellare, di cui all'art. 51, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, deve essere effettuata, anche in presenza di procuratore costituito, ai sensi degli artt. 16 e 17 del citato decreto, richiamati dall'art. 38 dello stesso.

Rimarca, inoltre, **Sez. T, n. 26428/2023, Giudicepietro, Rv. 668900-01,** che nel processo tributario, la notifica della sentenza di appello, effettuata ai sensi dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, è idonea a far decorrere il termine breve di sessanta giorni, di cui all'art. 51 del citato d.lgs., coincidente con quello previsto dall'art. 325, comma 2, c.p.c. per il giudizio di cassazione.

Avuto riguardo, invece, al termine lungo (che, secondo quanto chiarito dall'art. 38, comma 3, del d.lgs. n. 546, trova applicazione ove alcuna delle parti provveda alla notificazione della sentenza), chiarito che la sua riduzione da un anno a sei mesi trova applicazione anche nel giudizio tributario (**Sez. T, n. 04824/2023, Di Marzio P., Rv. 666763-02)**, va in ogni caso chiarito che tale modifica dell'art. 327 c.p.c., introdotta dall'art. 46 della l. n. 69 del 2009, 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 (Sez. T, n. 19979/2018, Mengoni, Rv. 650147-01) e che, nei processi soggetti alla detta riduzione a sei mesi del termine, l'art. 328, comma 3, c.p.c. va interpretato nel senso che, ove dopo il decorso della metà del termine di cui al cit. art. 327 c.p.c. si verifichi uno degli accadimenti previsti dall'art. 299 c.p.c., il termine lungo di impugnazione è prorogato, per tutte le parti, di tre mesi dal giorno di tale evento (Sez. T, n. 36691/2022, D'Aquino, Rv. 666519-01).

Resta fermo che, per effetto di quanto disposto dall'art. 38, comma 3, cit., l'art. 327, comma 1, c.p.c., non trova applicazione nei confronti della parte non costituita che dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza: in tal caso, onde beneficiare della possibilità di proporre l'impugnazione tardiva di cui agli artt. 327, comma 2, c.p.c. e 38, comma 3, cit. la parte rimasta contumace in prima grado ha, però, l'onere di dimostrare sia la pretesa causa di nullità della notificazione del ricorso avversario, sia che, in conseguenza di quel vizio, non ha potuto acquisire conoscenza dell'atto e del conseguente processo (a tal proposito Sez. T, n. 16080/2022, Cataldi, Rv. 664721-01).

Il rispetto dei termini di impugnazione è strettamente correlato alla tempestività della notifica del corrispondente atto di gravame: così **Sez. T, n. 35570/2023, Crivelli, Rv. 669871-01**, ribadito che nel computo dei termini processuali determinati ad "anni" e a "mesi" si applica il criterio dettato dall'art. 155 c.p.c., secondo il quale gli stessi si computano in base al calendario comune (calendario gregoriano) non "*ex numero*", bensì "*ex nominatione dierum*", ne fa discendere la conseguenza per cui, qualora la parte sia onerata della notifica di un atto (nella specie d'appello) entro un termine decadenziale, tale incombente va effettuato mediante consegna

dell'atto stesso all'ufficiale giudiziario entro il giorno del mese corrispondente a quello da cui il termine decorre. Nel medesimo senso **Sez. T, n. 22518/2023, Hmeljak, Rv. 668528-01** evidenzia che per il computo del termine di decadenza dall'impugnazione *ex* art. 327 c.p.c., si osserva, a norma degli artt. 155, comma 2, c.p.c. e 2963, comma 4, c.c., il sistema della computazione civile, non "*ex numero*" bensì "*ex nominatione dierum*", sicché il termine scade nell'ultimo istante del giorno del mese corrispondente a quello in cui il fatto si è verificato, dovendosi considerare il giorno del mese iniziale quale riferimento per determinare il giorno di scadenza.

Incide sulla decorrenza del termine per la proposizione del ricorso per cassazione, la sospensione, prevista dall'art. 83, comma 2, del d.l. n. 18 del 2020, conv. dalla l. n. 27 del 2020 (e, successivamente, dal d.l. n. 23 del 2020, conv. dalla l. n. 40 del 2020), per l'emergenza epidemiologica da Covid-19, la quale si cumula alla sospensione "*ex lege*" n. 742 del 1969 perché, altrimenti, come osservato da **Sez. T, n. 02095, D'Aquino, Rv. 666756-01**, in caso di termine finale ricadente nel periodo di sospensione feriale, sarebbero frustrate le peculiari esigenze di natura sanitaria poste a fondamento della sospensione dei termini processuali dal 9 marzo all'11 maggio 2020, pregiudicando il diritto di difesa delle parti legittimate all'impugnazione.

Il rilievo della tardività dell'impugnazione non soggiace, peraltro, al divieto, posto dall'art. 101 c.p.c., di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio e non sottoposta al contraddittorio delle parti, in quanto - osserva Sez. T, n. 32527/2022, Balsamo, Rv. 666391-01, in linea di continuità con il più generale orientamento espresso da Sez. 3, n. 15019/2016, De Stefano, Rv. 641276 - l'osservanza dei termini perentori entro cui devono essere proposte le impugnazioni (artt. 325 e 327 c.p.c.) costituisce un parametro di ammissibilità della domanda alla quale la parte che sia dotata una minima diligenza processuale deve prestare attenzione, dovendo considerare già *ex ante*, come possibile sviluppo della lite, la rilevazione d'ufficio dell'eventuale violazione.

2. Appello.

Il giudizio di appello nel processo tributario trova la propria disciplina negli artt. 52-61 del d.lgs. n. 546 del 1992 e, diversamente da quanto previsto per il giudizio di legittimità (v. *infra*, § 3), è governato da regole ibride, in quanto in parte specificamente dettate dal legislatore per tale grado di giudizio, in parte mutuate dal procedimento di primo grado tributario (cui espressamente rinvia l'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, ai sensi del quale «*nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme*

dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione»; cfr., ad esempio, Sez. 6-T, n. 04754/2018, Luciotti, Rv. 647254-02, relativamente all'operatività, anche in grado di appello, dell'art. 12, comma 5 (ora comma 7), del d.lgs. n. 546 del 1992, relativo all'ipotesi di omessa certificazione dell'autografia della sottoscrizione del contribuente in calce al mandato conferito al difensore), in parte, ancora, tratte dal c.p.c. (giusta il rinvio ad esso contenuto all'art. 49, d.lgs. n. 546 cit. «*alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie* [ora, Corti di giustizia tributaria di primo grado] *si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*»).

In linea generale, l'atto introduttivo del grado di appello ha la forma del ricorso (art. 53, comma 1): esso ha un effetto devolutivo, con la conseguenza che il giudice del gravame risulta investito, sia pure nell'ambito del capo di decisione oggetto di censura, del riesame di tutte le questioni da questo stesso capo implicate e, quindi, della rinnovazione del relativo giudizio. La rimessione della causa alla Commissione provinciale - osserva Sez. 6-T, n. 23741/2022, Luciotti, Rv. 665317-01 - è, infatti, prevista dall'art. 59, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 solo per ipotesi tassative ed eccezionali, al di fuori delle quali la Commissione tributaria regionale (ora C.G.T. di secondo grado), qualora accolga l'appello, è tenuta a decidere la causa nel merito, trattandosi di mezzo di impugnazione a carattere sostitutivo, né ostando, in senso contrario, il principio del doppio grado di giurisdizione, il quale, oltre a non trovare garanzia costituzionale nel nostro ordinamento, postula solo che una questione venga successivamente proposta a due giudici di grado diverso e non anche che venga decisa da entrambi.

Il ricorso, corredato - tra l'altro - da specifici motivi (cfr. *infra*), nonché dalla sottoscrizione del difensore, va notificato (nel termine di sessanta giorni dall'avvenuta notifica della copia autentica della sentenza di primo grado ovvero, qualora la parte non vi abbia provveduto, entro sei mesi dal deposito della sentenza), secondo le modalità prescritte dall'art. 16, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (dunque, ai sensi degli artt. 137 ss. c.p.c. ovvero anche direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento), nei confronti di tutte le parti del giudizio di primo grado (art. 53, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992). In tale ultimo caso - ove, cioè, si avvalga per la notificazione del servizio postale universale - il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio dell'appellante decorre non già dalla data della spedizione diretta del ricorso a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario (o dall'evento che la legge considera equipollente alla

ricezione) - così **Sez. T, n. 08124/2023, Di Marzio P., Rv. 667336-01**, conforme a Sez. U, n. 13452/2017, Cirillo, Rv. 644364-03.

In caso di consegna o spedizione del ricorso in appello a mezzo di servizio postale, inoltre, il ricorrente deve altresì attestare, a pena di inammissibilità del gravame, la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito, *ex* art. 22, comma 3, del d.lgs. 546 - richiamato, per il giudizio d'appello, dal successivo art. 53: la previsione va, tuttavia, interpretata nel senso che costituisce causa di inammissibilità del ricorso o dell'appello non già la mancanza di attestazione *ex se,* quanto la effettiva difformità tra l'atto depositato e quello notificato, accertabile d'ufficio in caso di omissione dell'attestazione (Sez. T, 11271/2022, Antezza, Rv. 664289-01), sempreché la difformità sia di carattere sostanziale, cioè tale da impedire al destinatario la completa comprensione dell'atto e, quindi, da rendere incerti il *petitum* e la *causa petendi* dell'azione proposta, comportando una lesione del diritto di difesa - così Sez. T, n. 15439/2022, Balsamo, Rv.664716-01. Tuttavia, se la controparte è rimasta contumace, la mancata attestazione della conformità costituisce, di per sé, causa di inammissibilità, non essendo questa onerata dell'accesso presso la segreteria della commissione tributaria per verificare l'eventuale difformità tra l'atto a lei notificato e quello depositato, trattandosi di attività difensiva che presuppone, comunque, già sorto un interesse concreto a contraddire (Sez. T, 11271/2022, Antezza, Rv. 664289-01, cit.).

Correlativamente, la costituzione in giudizio della parte appellata e la proposizione dell'appello incidentale possono avvenire non solo tramite materiale deposito delle proprie controdeduzioni e dell'atto di impugnazione, ma anche mediante trasmissione degli stessi con plico raccomandato spedito nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale, perché, sebbene l'art. 54 del d.lgs. n. 546 del 1992 richiami l'art. 23 del medesimo decreto, il quale fa riferimento al solo deposito degli atti, una soluzione che escluda l'ammissibilità del gravame incidentale spedito per posta - osserva Sez. T, n. 35393/2021, Mondini, Rv. 663260-01 - sarebbe irragionevolmente diversa rispetto a quella prevista dal combinato disposto degli artt. 53 e 22 del d.lgs. citato che consente di spiegare appello principale anche a mezzo di invio postale, e quindi in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più che il processo tributario è ispirato al modello della semplificazione delle attività processuali e che l'uso dei mezzi di trasmissione è ampiamente ammesso nel sistema dei processi civili e amministrativi.

A seguito della proposizione del ricorso, l'appellante può inoltre chiedere alla C.G.T. di secondo grado di sospendere, in tutto o in parte, l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi, mentre è comunque riconosciuta al contribuente la facoltà di richiedere la

sospensione dell'esecuzione dell'atto, ove da questa possa derivargli un danno grave e irreparabile (art. 52, comma 2).

La trattazione dell'appello può avvenire in camera di consiglio ovvero in pubblica udienza, per effetto del richiamo, operato dall'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, al precedente art. 33: ove, tuttavia, sia disposta la trattazione in pubblica udienza senza preventivo avviso alla parte, la nullità processuale che travolge, per violazione del diritto di difesa, la sentenza successiva non determina, *ex se*, la retrocessione del processo alla commissione tributaria regionale, ove non siano necessari accertamenti di fatto nel merito e debba essere decisa una questione di mero diritto, giacché - rileva Sez. T, n. 22890/2022, Dell'Orfano, Rv. 665286-01 - il principio costituzionale della ragionevole durata del processo impedisce di adottare decisioni che, senza utilità per il diritto di difesa o per il rispetto del contraddittorio, comportino l'allungamento dei tempi del giudizio.

Sotto il profilo strettamente procedurale, poi, gli artt. 56, 57 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 ricalcano (pur non sovrapponendosi perfettamente ad essi), rispettivamente, gli artt. 346 (il primo) e 345 (i secondi due) c.p.c., mentre i successivi artt. 59 e 60 disciplinano, da un lato, le ipotesi di rimessione degli atti alla C.GT. di primo grado (in maniera non dissimile, peraltro, da quanto previsto dagli artt. 353 e 354 c.p.c.) e, dall'altro, la sanzione (ravvisata nella non riproponibilità, quale effetto della consumazione del potere di impugnazione) conseguente alla declaratoria di inammissibilità dell'appello.

Permea di sé, infine, l'intero procedimento di secondo grado, il divieto di *reformatio in peius* della pronunzia di prime cure, principio ricavabile dagli artt. 329 e 342 c.p.c. (Sez. 2, n. 25244/2013, Manna F., Rv. 628907-01), applicabili - per quanto evidenziato - all'appello tributario in virtù del richiamo contenuto nell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992: ne consegue che, una volta stabilito il *quantum devolutum*, la decisione di secondo grado che, in assenza di impugnazione della parte parzialmente vittoriosa (*sub specie* di appello principale ovvero incidentale), risulti più favorevole per quest'ultima di quanto non sia stata la sentenza impugnata, è affetta da extrapetizione, vizio che, ove ritualmente censurato in sede di legittimità, implica la cassazione senza rinvio della decisione medesima, ai sensi dell'art. 382 c.p.c. (Sez. T, 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, 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-T, n. 20379/2017, Iofrida, Rv. 645045-01); ciò in quanto - prosegue Sez. T, n. 15519/2020, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 658400-01 - l'art. 53 deve essere interpretato restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. c.c., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi pertanto consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione.

Conformemente a tale - ormai consolidato - indirizzo Sez. 6-T, n. 6302/2022, Luciotti, Rv. 663885-01 ribadisce che ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 cit. è da ritenersi assolto.

2.2. Riproposizione delle difese assorbite.

Analogamente a quanto previsto dall'art. 346 c.p.c., l'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992 chiarisce che le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado, ove non specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate.

Noto essendo il principio affermato da Sez. U, n. 11799/2017, Frasca, Rv. 644305-01, a proposito della perimetrazione dell'ambito applicativo dell'appello incidentale rispetto a quello della "mera" riproposizione, di esso fa puntuale applicazione Sez. T, n. 33580/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 656393-01 (ripresa in termini del tutto analoghi da

Sez. U, n. 00927/2022, Scarpa, Rv. 663586-01), allorché evidenzia che, qualora la sentenza impugnata, nel definire il giudizio, abbia deciso esclusivamente una questione preliminare di rito i motivi di appello, che hanno la finalità di denunciare gli errori di diritto o l'ingiustizia della decisione, non possono concernere anche il merito della domanda che non ha formato oggetto della pronuncia, essendo al riguardo sufficiente che l'appellante abbia riproposto, ai sensi dell'art. 346 c.p.c., la domanda non esaminata.

Simmetricamente, la parte totalmente vittoriosa nel merito, ma soccombente su questione pregiudiziale di rito e/o preliminare di merito per rigetto (espresso od implicito) o per omesso esame della stessa - che consiste nell'illegittima pretermissione o nella violazione dell'ordine di decisione delle domande e/o delle eccezioni impresso dalla parte medesima - deve spiegare appello incidentale per devolvere alla cognizione del giudice superiore la questione rispetto alla quale ha maturato una posizione di soccombenza teorica, non potendosi limitare, infatti, alla mera riproposizione di detta questione, sufficiente nei soli casi in cui non vi è la necessità di sollevare una critica nei confronti della sentenza impugnata, ovvero nelle ipotesi di legittimo assorbimento (Sez. T, n. 20315/2021, Succio, Rv. 661888-01).

2.3. *Nova* in appello.

Gli artt. 57 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 ricalcano (pur non sovrapponendosi perfettamente ad esso) l'art. 345 c.p.c., prevedendo un doppio regime: è anzitutto confermato il divieto di *nova* in appello, con riferimento a domande ed eccezioni (cfr. l'art. 57, commi 1 e 2).

In particolare, Sez. T, n. 15730/2020, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 658550-01 ha chiarito che si ha domanda nuova - inammissibile in appello anche per quanto concerne la posizione dell'Amministrazione finanziaria (Sez. T, n. 05160/2020, Federici, Rv. 657338-01) - per modificazione della *causa petendi*, quando il diverso titolo giuridico della pretesa, dedotto innanzi al giudice di secondo grado, essendo impostato su presupposti di fatto e su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, comporti il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato e, introducendo nel processo un nuovo tema di indagine e di decisione, alteri l'oggetto sostanziale dell'azione e i termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio.

Relativamente al regime delle eccezioni, invece**,** Sez. T, n. 30227/2022, D'Angiolella, Rv. 666084-01, evidenzia che il divieto di

proporre nuove eccezioni in appello, previsto all'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, riguarda le eccezioni sostanziali in senso stretto, ovvero quelle per cui la legge riserva espressamente alla parte il potere di rilevazione o quelle in cui si fa valere un fatto modificativo, estintivo o impeditivo della pretesa fiscale, ma non le eccezioni in senso improprio, tra le quali rientrano, in tema di rimborso dell'I.V.A. versata in eccesso, le argomentazioni con cui l'Amministrazione finanziaria, soccombente in primo grado, neghi la sussistenza dei fatti costitutivi del diritto dedotto dal contribuente, o la qualificazione ad essi attribuita, trattandosi di mere difese e, come tali, non soggette ad alcuna preclusione processuale (**Sez. T, n. 35042/2023, D'Aquino, Rv. 669855-01**).

Allo stesso modo - evidenzia **Sez. T, n. 11284/2023, Crivelli, Rv. 667623-01** - l'Amministrazione finanziaria può difendersi dall'impugnazione, da parte del contribuente, del silenzio-rifiuto su un'istanza di rimborso d'imposta eccependo, anche in appello, il mancato versamento degli importi richiesti o la loro utilizzazione in compensazione, poiché il rilievo integra una mera difesa o un'eccezione "in senso improprio", ammissibile in quanto mera contestazione delle censure avanzate col ricorso, non introduttiva di nuovi elementi d'indagine.

Quanto alle prove, infine, l'art. 58, oltre a consentire al giudice d'appello, nei limiti di cui al comma 1, l'assunzione di nuove prove, fa sempre salva la facoltà di produzione di nuovi documenti, anche preesistenti al giudizio di primo grado ed anche se la parte era rimasta ivi contumace (Sez. T, n. 17921/2021, Mondini, Rv. 661782-01) ovvero non dimostri di essere stata nell'impossibilità di produrli prima, non solo allorché tali documenti costituiscano, di per sé, una prova ai sensi degli artt. 2699-2720 c.c., ma altresì quando i medesimi siano utilizzati quali meri elementi indiziari, che, da soli o unitamente ad altri, in quanto dotati delle caratteristiche previste dall'art. 2729 c.c., siano idonei a fondare una *praesumptio hominis* (**Sez. T, n. 06772/2023, Crivelli, Rv. 667394-01**).

Va tuttavia rimarcata 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 (così Sez. T, n. 08927/2018, De Masi, Rv. 647710-01, la quale si pone nel solco, tra le altre, di Sez. T, n. 27774/2017, Greco, Rv. 646223-01).

La libera producibilità di documenti in appello incontra, però, un limite nel rispetto del termine di decadenza per provvedere all'uopo, dovendo il relativo deposito avvenire, ai sensi dell'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, entro 20 giorni liberi antecedenti l'udienza e secondo quanto previsto dall'art. 24, comma 1, dello stesso decreto.

A tale riguardo, va segnalato il contrasto creatosi tra **Sez. T, n. 17172/2023, Crivelli, Rv. 6682090-01** e **Sez. T, n. 34756/2023, Giudicepietro, Rv.669844-01**, a proposito della sorte, in sede di gravame, di documenti acquisiti in primo grado attraverso un illegittimo ordine giudiziale di esibizione, a fronte di una lacuna probatoria della parte (in tesi) onerata alla relativa produzione: mentre nella prima occasione la S.C. ritenuto la parte onerata, ai sensi dell'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992, alla produzione, nel susseguente giudizio di appello, del medesimo documento, già entrato nel fascicolo dell'ufficio, non potendo semplicemente limitarsi a richiamarlo, salvo che non alleghi la sua unicità e anche in tal caso dimostrando di averne previamente richiesto il rilascio di copia alla segreteria dell'ufficio giudiziario senza ricevere tempestiva risposta od ottenendo un diniego, nella seconda circostanza è stato, al contrario, affermato che in applicazione dei principi della verità materiale e dell'agevolazione probatoria, la parte interessata può limitarsi a richiamarlo, senza che sia necessario produrlo con le modalità di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, poiché esso è già entrato nel fascicolo d'ufficio ed è a disposizione della controparte, che può esercitare il suo diritto di difesa.

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. T, n. 13126/2018, Fasano, Rv. 648515-01).

La differenza tra fasi di merito (soggetti a disciplina "speciale") e di legittimità (soggetta alle ordinarie regole del codice di rito) è plasticamente resa da **Sez. T, n. 25612/2023, Caradonna, Rv. 669049-02**, che, a proposito della disciplina contenuta nell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, a proposito dell'obbligo di versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato nell'ipotesi di infondatezza o inammissibilità dell'impugnazione, chiarisce che la previsione non trova applicazione ai giudizi tributari, trattandosi di misura eccezionale di carattere sanzionatorio, la cui operatività deve, pertanto, essere circoscritta al processo civile, mentre essa è applicabile al giudizio tributario di legittimità, stante la sua natura di ordinario processo civile, disciplinato dal

codice di rito ed avente ad oggetto l'impugnazione della pronuncia della Commissione tributaria regionale (ora C.G.T. di secondo grado).

Così, ad esempio, anche nel processo tributario il ricorso per cassazione è improcedibile, ai sensi dell'art. 369, comma 2, c.p.c., qualora, in luogo della copia autentica, sia depositata una copia della sentenza impugnata "uso studio", priva del visto di conformità (Sez. T, n. 01949/2022, Antezza, Rv. 6636787-01). La mera discordanza, per mero errore materiale, tra i dati identificativi della sentenza impugnata indicati nell'atto d'impugnazione e quelli risultanti dalla sentenza prodotta in copia autentica dall'impugnante, non determina, però, l'inammissibilità del ricorso, ove la corrispondenza tra la sentenza depositata e quella nei cui confronti è rivolta l'impugnazione risulti comunque dalla congruenza tra i motivi di gravame ed il contenuto della sentenza in atti, consentendo di individuare univocamente quest'ultima come oggetto effettivo del ricorso (**Sez. T, n. 10126/2023, Cataldi, Rv. 667461-01**).

Quanto alla legittimazione processuale attiva **Sez. T, n. 33798/2023, Dell'Orfano, Rv. 669839-01,** precisa che il ricorso per cassazione proposto dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate è insanabilmente nullo, poiché proposto da un ufficio periferico, privo di soggettività a rilevanza esterna, la cui legittimazione è limitata ai gradi di merito, ai sensi degli artt. 10 e 11 del d.lgs. n. 546 del 1992.

La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla Corte di giustizia che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile, mentre il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile (art. 62-*bis*, comma 1, d.l.gs. n. 54 del 1992). Inoltre, le finalità di economia processuale e di uniformità delle decisioni relative a casi identici, cui è ispirato l'obbligo della riunione previsto dall'art. 151 disp. att. c.p.c., come sostituito dall'art. 19, lett. f), del d.lgs. n. 40 del 2006, possono utilmente essere perseguite, in mancanza di un espresso riferimento della predetta disposizione al giudizio di legittimità, anche attraverso la trattazione di più cause riunibili nella medesima udienza e davanti allo stesso giudice, verificandosi in tale evenienza una situazione sostanzialmente assimilabile a quella del *simultaneus processus* in senso tecnico (così **Sez. T, n. 25288/2023, Hmeljak, Rv. 669264-01**).

In ogni caso, il ricorrente per cassazione non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, in quanto, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito

della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione del giudice di merito, a cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra esse, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (**Sez. T, n. 32505/2023, Caradonna, Rv. 669412-01**). Del pari, nel ricorso per cassazione non è utilmente censurabile ai sensi degli artt. 360, comma 1, n. 4 e 112 c.p.c. la mancata pronuncia da parte del giudice di secondo grado sull'eccezione di inammissibilità di un motivo di appello, perché nuovo, in quanto trattasi di questione rilevabile "*ex officio*", che sfugge pertanto alla preclusione di cui all'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, la quale investe le sole eccezioni in senso stretto e non anche le eccezioni improprie o le mere difese (**Sez. T, n. 05204/2023, Gori, Rv. 666821-01**). Al contrario, l'individuazione e l'interpretazione del contenuto della domanda, attività riservate al giudice di merito, sono comunque sindacabili, come vizio di nullità processuale *ex* art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., qualora l'inesatta rilevazione del contenuto della domanda determini - come osservato da **Sez. T, n. 30770/2023, Cataldi, Rv. 6697101** - un vizio attinente all'individuazione del *petitum*, sotto il profilo della violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

Di rilievo, infine, la questione affrontata da **Sez. T, n. 14624/2023, Macagno, Rv. 667880-01**, a proposito di ricorso per cassazione proposto avverso la pronunzia del giudice di rinvio conforme al principio di diritto affermato in sede di legittimità, eppure in contrasto con il diritto unionale: poiché il giudice nazionale deve verificare la compatibilità del diritto interno con le disposizioni unionali vincolanti, applicandole anche d'ufficio, il giudice di legittimità nuovamente adito è tenuto a rendere la decisione finale conforme alle regole eurounitarie, anche discostandosi dal principio di diritto precedentemente formulato e superando il vincolo derivante dall'art. 384, comma 2, c.p.c. in caso di contrasto di quello con il diritto unionale.

Il principio è condiviso da **Sez. T, n. 09375/2023, Cataldi, Rv. 667726-01**, la quale rimarca che La questione relativa alla compatibilità della norma interna con quella eurounitaria sopravvenuta è rilevabile in sede di legittimità, anche d'ufficio e per la prima volta, senza alcuna preclusione in quanto il giudice di ultima istanza è tenuto ad effettuare tale controllo.

4. Il giudizio di rinvio.

Regole «speciali» e, dunque, prevalenti rispetto alla disciplina dettata dall'art. 392 c.p.c. operano nel processo tributario in caso di riassunzione

a seguito di cassazione con rinvio, trovando applicazione l'art. 63 del d.lgs. n. 546 del 1992 che detta, al riguardo, una compiuta ed esaustiva disciplina.

In particolare, in sede di rinvio - nel quale le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla Corte di giustizia tributaria a cui il processo è stato rinviato; va, in ogni caso, prodotta, a pena d'inammissibilità, copia autentica della sentenza di cassazione che ha disposto il rinvio.

In materia è consolidato il principio (ribadito, da ultimo, da Sez. 2, n. 00448/2020, Bellini, Rv. 656830-02) per cui i limiti dei poteri attribuiti al giudice di rinvio sono diversi a seconda che la pronuncia di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, ovvero per entrambe le ragioni: nella prima ipotesi, il giudice deve soltanto uniformarsi, *ex* art. 384, comma 1, c.p.c., al principio di diritto enunciato dalla sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo, mentre, nella seconda, non solo può valutare liberamente i fatti già accertati, ma anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in funzione della statuizione da rendere in sostituzione di quella cassata, ferme le preclusioni e decadenze già verificatesi; nella terza, infine, la sua *potestas iudicandi*, oltre ad estrinsecarsi nell'applicazione del principio di diritto, può comportare la valutazione *"ex novo"* dei fatti già acquisiti, nonché la valutazione di altri fatti, la cui acquisizione, nel rispetto delle preclusioni e decadenze pregresse, sia consentita in base alle direttive impartite dalla decisione di legittimità.

In ogni caso, quanto alla eventuale istruttoria a svolgersi, l'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, che fa salva la produzione di nuovi documenti in appello, non si applica nel giudizio riassunto a seguito di cassazione con rinvio della sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado, trovando applicazione - come chiarito da **Sez. T, n. 28976/2023, Cataldi, Rv. 669283-01** - la disciplina specifica del successivo art. 63, comma 4, in base al quale, essendo sostanzialmente chiusa l'istruzione, è preclusa l'acquisizione di nuove prove, in particolare documentali, salvo che sia giustificata da fatti sopravvenuti riguardanti la controversia in decisione, da esigenze istruttorie derivanti dalla sentenza di annullamento o dall'impossibilità di produrli in precedenza per causa di forza maggiore.

A quanto precede aggiungasi che, poiché nel giudizio di legittimità non possono trovare ingresso, e perciò non sono esaminabili, le questioni

sulle quali, per qualunque ragione, il giudice inferiore non si sia pronunciato, per averle ritenute assorbite in virtù dell'accoglimento di un'eccezione pregiudiziale, ne deriva che in caso di cassazione della sentenza impugnata per l'accoglimento del motivo attinente alla questione assorbente (quale, nel caso esaminato da Sez. T, n. 28530/2022, Picardi, Rv. 665938-01, l'erronea declaratoria di tardività dell'appello), l'esame delle ulteriori questioni oggetto di censura va rimesso al giudice del rinvio. Si tratta dell'applicazione, anche in ambito tributario, del più generale principio per cui nel giudizio di legittimità introdotto a seguito di ricorso per cassazione non possono trovare ingresso, e perciò non sono esaminabili, le questioni sulle quali, per qualunque ragione, il giudice inferiore non si sia pronunciato per averle ritenute assorbite in virtù dell'accoglimento di un'eccezione pregiudiziale, con la conseguenza che, in dipendenza della cassazione della sentenza impugnata per l'accoglimento del motivo attinente alla questione assorbente, l'esame delle ulteriori questioni oggetto di censura va rimesso al giudice di rinvio, salva l'eventuale ricorribilità per cassazione avverso la successiva sentenza che abbia affrontato le suddette questioni precedentemente ritenute superate (Sez. 1, n. 19442/2022, Pazzi, Rv. 665303-01). Ed infatti, nel giudizio di cassazione non trova applicazione il disposto dell'art. 346 c.p.c., relativo alla rinuncia alle domande ed eccezioni non accolte in primo grado: pertanto, sulle questioni esplicitamente o implicitamente dichiarate assorbite dal giudice di merito, e non riproposte in sede di legittimità all'esito di tale declaratoria, non si forma il giudicato implicito, ben potendo le suddette questioni, in caso di accoglimento del ricorso, essere riproposte e decise nell'eventuale giudizio di rinvio (**Sez. T, n. 14813/2023, Hmeljak, Rv. 667877-01**).

Ai fini della validità dell'atto di riassunzione - che deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente entro il termine perentorio di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza (o dell'ordinanza. Cfr. *infra, sub* c) nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili (cfr. l'art. 63, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992) - in sede di rinvio: a) Sez. T, n. 08936/2018, Condello, Rv. 647822-01, non richiede una specifica indicazione del *petitum*, ritenendo sufficiente il richiamo al ricorso introduttivo del giudizio ed al contenuto del provvedimento in base al quale avviene la riassunzione; b) Sez. T, n. 11430/2019, Fraulini, Rv. 653669-01, indica come necessario il conferimento di una nuova procura alle liti in favore del difensore che abbia già assistito la parte nel solo giudizio di legittimità, atteso che, per un verso, il giudizio di rinvio si configura quale prosecuzione non del giudizio di cassazione, ma di quello di primo o di secondo grado culminato nella sentenza cassata e, per un altro, il mandato conferito per il giudizio di

legittimità, in quanto speciale, non può estendere i propri effetti anche alla successiva fase di rinvio; c) Sez. T, n. 3250/2020, Catallozzi, Rv. 656965-01, evidenzia che la riassunzione della causa deve essere preceduta, a pena di inammissibilità, dal deposito di copia autentica della sentenza di legittimità o dell'ordinanza decisoria che definisce il giudizio, dovendosi interpretare l'art. 63 del d.lgs. n. 546 del 1992 (nel testo *ratione temporis* vigente) alla luce delle successive modifiche al codice di rito hanno elevato l'ordinanza a modello decisionale dei giudizi di legittimità. **Sez. T, n. 35867/2023, Rv. 669936-01** chiarisce che la copia per immagine dell'intero provvedimento giudiziale definitorio (sentenza o, nel giudizio di cassazione, anche ordinanza resa dalla S.C. all'esito di udienza camerale), comunicata dalla cancelleria ai sensi degli artt. 133, comma 2, c.p.c. e 16, comma 4, d.l. n. 179 del 2012, conv. con modif. dalla l. n. 221 del 2012, costituisce copia autentica del provvedimento stesso, in ragione dell'equivalenza all'originale stabilita dall'art. 16 bis, comma 9-*bis*, del cit. decreto (applicabile *ratione temporis*), ragion per cui, in sede di riassunzione a seguito di annullamento con rinvio, la produzione di detta copia per immagine soddisfa il requisito della produzione della copia autentica prescritto *ex* art. 394, comma 1, c.p.c. nonché, espressamente a pena d'inammissibilità, *ex* art. 63, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992.

Quanto alle conseguenze derivanti dall'omessa o tardiva riassunzione, nel termine di legge, del giudizio a seguito di rinvio dalla Corte di cassazione, **Sez. T, n. 16002/2023, Crivelli, Rv. 668234-01** precisa che da ciò consegue l"estinzione del giudizio e la definitività del provvedimento fiscale impugnato, rendendo così vana l'efficacia del principio di diritto stabilito in sede di legittimità: tale estinzione - rileva Sez. T, n. 32276/2018, Nonno, Rv. 651789-01 - 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.

5. La revocazione.

L'istituto della revocazione è disciplinato agli artt. dal 64 al 67 del d.lgs. n. 546 del 1992 ed è stato novellato dal d.lgs. n. 156 del 2015.

Anche nel processo tributario la revocazione è regolata dalle previsioni afferenti il grado di giudizio nel quale fu emesso il provvedimento oggetto di revocazione, in quanto non derogate da norme specifiche, mentre i provvedimenti interessati da tale forma di impugnazione hanno subito una sostanziale modifica, essendosi passati dalla previsione originaria, contenuta al comma 1, dell'art. 64 del d.lgs. n. 546 del 1992, per cui «*contro le sentenze delle corti di giustizia 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* [ora corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado] *possono essere impugnate ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile*».

Delle modifiche intervenute, *in parte qua,* con la richiamata riforma del 2015 da altresì conto Sez. 6-T, n. 00327/2018, Luciotti, Rv. 647097-01, la quale ha chiarito che, ai sensi dell'art. 64, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nel testo modif. dall'art. 9, comma 1, lett. cc), del d.lgs. n. 156 del 2015, applicabile ai ricorsi depositati a decorrere dal 1° gennaio 2016), la revocazione cd. ordinaria è ammissibile anche se la stessa sentenza sia stata oggetto di ricorso per cassazione, in conformità, peraltro, all'art. 398, comma 4, c.p.c. (secondo cui «*la proposizione della revocazione non sospende il termine per proporre il ricorso per cassazione o il procedimento relativo*»), norma operante nel processo tributario, stante il generale rinvio al c.p.c. di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Competente per la revocazione è, ai sensi dell'art. 65 del d.lgs. n. 546 del 1992, la stessa Corte di giustizia tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata; tuttavia Sez. T, n. 37596/2022, Candia, Rv. 666579-01 precisa che la competenza a decidere sulla revocazione delle decisioni della Commissione tributaria centrale spetta alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado territorialmente competente, sia alla luce di quanto previsto dall'art. 76, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 che, pur essendo relativo al giudizio di rinvio, individua l'ufficio giudiziario competente in quello "inferiore" rispetto a quello della sentenza cassata, sia in considerazione dell'avvenuta soppressione della Commissione tributaria centrale.

Chiarisce, ancora, Sez. T, n. 14893/2022, Catallozzi, Rv. 664706-01, che nel processo tributario, l'impugnazione per revocazione per i motivi previsti dai nn. 4 e 5 dell'art. 395 c.p.c. - anche nel regime anteriore all'entrata in vigore dell'art. 9, comma 1, lett. cc), del d.lgs. n. 156 del 2015, che ha modificato l'art. 64, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 - è ammissibile nei confronti delle sentenze d'appello avverso le quali sia stato già proposto ricorso per cassazione o sia pendente il termine per proporlo, poiché nel giudizio di cassazione non sono ammessi nuovi accertamenti di fatto, né rivalutazioni del giudizio sul fatto compiuto dal giudice d'appello mentre rispettivamente: a) **Sez. T, n. 09786/2023, Lo Sardo, Rv. 667725-01** perimetra il campo dell'errore di fatto previsto dall'art. 395, n. 4, c.p.c., idoneo a costituire motivo di revocazione, chiarendo che esso deve risultare dagli "atti e documenti della causa", tra cui vanno compresi, in attuazione dei principi del giusto processo e di effettività della difesa, anche quelli che, seppur ritualmente depositati, siano stati inseriti, per

mero disguido della cancelleria non imputabile alla parte, in un diverso fascicolo d'ufficio (nella specie, la S.C. ha ritenuto non provato l'errore revocatorio dell'ordinanza, che aveva dichiarato inammissibile un ricorso per cassazione per l'omesso deposito degli avvisi di ricevimento della notifica, poiché non era stato documentato che i suddetti avvisi fossero stati allegati, in tale giudizio, al momento della costituzione del ricorrente e che, pertanto, fossero conoscibili dal collegio al momento della decisione); b) **Sez. T, n. 07758/2023, Lume, Rv. 667030-01** evidenzia come il ricorso per revocazione delle pronunce di cassazione con rinvio è inammissibile soltanto se l'errore revocatorio enunciato abbia portato all'omesso esame di eccezioni, questioni o tesi difensive che possano costituire oggetto di una nuova, libera ed autonoma valutazione da parte del giudice del rinvio, ma non anche se la pronuncia di accoglimento sia fondata su di un vizio processuale dovuto ad un errore di fatto o se il fatto di cui si denuncia l'errore percettivo sia assunto come decisivo nell'enunciazione del principio di diritto, o, nell'economia della sentenza, sia stato determinante per condurre all'annullamento per vizio di motivazione.

Avuto riguardo, infine, al procedimento per revocazione delle sentenze della Corte di cassazione (*ex* artt. 391-bis e 395, n. 4, c.p.c.), mentre **Sez. T, n. 09660/2023, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 667723-01,** chiarisce che la sospensione prevista dall'art. 401 c.p.c. è ammissibile per le sole sentenze astrattamente suscettibili di esecuzione e, quindi, solo per quelle emesse ai sensi dell'art. 384, comma 2, ultima parte, c.p.c., la più recente **Sez. T, n. 18145/2023, Salemme, Rv. 668495-01** osserva che la pretermissione del controricorso da parte del collegio giudicante - che abbia erroneamente ritenuto soltanto intimata la parte destinataria del ricorso - può determinare la revocazione, ai sensi dell'art. 395, n. 4, c.p.c., della pronuncia resa solo qualora comporti, ancorché indirettamente, l'omesso esame di un fatto, ossia di un accadimento verificatosi nell'obiettiva realtà fenomenica, che avrebbe potuto essere evitato ove il controricorso fosse stato preso in considerazione, e non anche l'omessa disamina di mere argomentazioni giuridiche, determinando quest'ultima, *in limine*, un errore soltanto valutativo e quindi inidoneo ad assurgere ad errore revocatorio.

6. Il giudizio di ottemperanza.

Il giudizio di ottemperanza dinnanzi alle Corti di giustizia tributaria, *ex* art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, a differenza del giudizio esecutivo civile ha lo scopo di dare concreta attuazione al comando contenuto nella decisione passata in giudicato nonché, per effetto delle modifiche

introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, nelle sentenze immediatamente esecutive di cui agli artt. 68 e 69 del citato d.lgs. n. 546, ovvero, ancora, nelle decisioni previste dagli artt. 18 e 19 del d.lgs. n. 472 del 1997 che richiamano il suindicato art. 68 (Sez. T, n. 11908/2022, Mele, Rv. 664496-01), anche se non contengano un precetto dotato dei caratteri propri del titolo esecutivo, consentendo al giudice di enucleare e precisare il contenuto degli obblighi da eseguire, di chiarirne il reale significato nonché di verificarne la compatibilità con i principi unionali di equivalenza ed effettività.

Conseguentemente, osserva **Sez. T, n. 07985/2023, Napolitano L., Rv. 667093-01,** la sentenza emessa in tale sede presenta un differente onere motivazionale, che varia a seconda dei "comandi" pronunciati: se si tratta di "comandi" integrativi o chiarificatori delle statuizioni contenute nel provvedimento - connotati da un certo tasso di discrezionalità giudiziaria - l'onere è più intenso mentre, se si tratta di "comandi a rime obbligate" - cioè, attuativi di precise statuizioni rese in sede di cognizione o di statuizioni agevolmente integrabili o chiarificabili in base a precise disposizioni di legge - l'onere si attenua ed è tanto meno intenso quanto maggiore è la conformità del comando alla statuizione resa o alla norma sulla cui base è stata pronunciata la sentenza di cognizione.

Sempre relativamente al giudizio *ex* art. 70 d.lgs. n. 546 del 1992, peraltro, se, da un lato **Sez. T, n. 36253/2023, Luciotti, Rv. 669887-01** rileva che il giudice può dichiarare l'estinzione, per compensazione, del credito pecuniario accertato dalla sentenza in favore del contribuente, ove sul punto non sia necessaria alcuna attività cognitiva, in quanto la compensazione sia accettata da entrambe le parti con riguardo alle reciproche pretese creditorie, ovvero quando il controcredito opposto dal Fisco promani a sua volta da sentenza passata in giudicato mentre, dall'altro, **Sez. T, n. 30019/2023, Lenoci, Rv.669260-01**, considerato che l'inosservanza delle disposizioni sulla composizione, collegiale o monocratica, del giudice costituisce, ai sensi degli artt. 50 *quater* e 161, comma 1, c.p.c. (norme applicabili in forza del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992), autonoma causa di nullità della decisione che si converte in motivo di impugnazione senza comportare la rimessione al primo giudice, se quello dell'impugnazione è anche giudice del merito, evidenzia che, poiché nel giudizio tributario d'ottemperanza il giudice dell'impugnazione è sempre la Corte di cassazione *ex* art. 70, comma 10, d.lgs. n. 546 del 1992, non può che discenderne la conseguenza per cui il vizio di costituzione del giudice determinante la nullità della sentenza impugnata comporta la cassazione con rinvio alla corte di giustizia tributaria, nella diversa e corretta composizione, non essendo la S.C. giudice del merito.

Il giudizio di ottemperanza deve essere intrapreso non solo in caso di inerzia dell'amministrazione finanziaria ma anche in ipotesi di difformità specifica o di inadeguatezza dell'atto posto in essere da quella, per attenersi alla sentenza da eseguire, seppure non passata in giudicato ma immediatamente esecutiva (Sez. T, n. 12847/2022, Triscari, Rv. 664584-01): ne consegue che il versamento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di quanto ordinato dal giudice tributario in favore del contribuente non costituisce pura e semplice acquiescenza tacita alla sentenza, che preclude il diritto di impugnazione, ma rappresenta un adempimento non spontaneo, posto in essere in osservanza di un ordine di giustizia ed ispirato, potenzialmente, anche ad altre finalità, tra cui quella di evitare l'esecuzione forzata ed ulteriori spese giudiziali (**Sez. T, n. 26305/2023, Esposito, Rv. 668895-01**).

Il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento a carico dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, degli obblighi derivanti dalla sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto: in applicazione di tale principio, dunque, se il pagamento delle spese di lite in favore del contribuente ovvero del difensore antistatario, non è eseguito spontaneamente dall'Amministrazione nel termine di novanta giorni dalla notifica della sentenza, ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. n. 546 del 1992, le somme dovute a tale titolo possono essere richieste con il giudizio di ottemperanza, senza necessità di formale costituzione in mora e senza dover attendere il passaggio in giudicato della sentenza che ha dato luogo al titolo di pagamento, pur restando nella facoltà dell'Amministrazione procedere all'adempimento spontaneo sino a che il provvedimento attuativo non sia stato emesso, potendo la tardività dell'adempimento incidere sulla regolamentazione delle spese del relativo processo (così Sez. T, n. 11286/2022, De Masi, Rv. 664349-01).

CAPITOLO IV

LITISCONSORZIO

(di Antonio Scalera)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Litisconsorzio necessario. 3. Litisconsorzio facoltativo. – 4. Opposizioni esecutive. – 5. Litisconsorzio e giudizi di impugnazione. – 6. Litisconsorzio e fallimento. – 7. Litisconsorzio e operazioni soggettivamente inesistenti.

1. Premessa.

L'istituto del litisconsorzio necessario è tra quelli che, nell'ambito della disciplina processuale tributaria, ha creato molteplici problemi interpretativi.

La norma di riferimento è l'art. 14 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale stabilisce che: *«1. Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi. 2. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza. 3. Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso. 4. Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili. 5. I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente. 6. Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza».*

Con tale previsione è stata introdotta per la prima volta una specifica disciplina del litisconsorzio nel processo tributario, perché il previgente d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 non conteneva alcuna disposizione in merito, anche se al suo interno effettuava richiami al processo con pluralità di parti (v. ad es. l'art. 34 d.P.R. cit.) e comunque consentiva in via generale di applicare al processo tributario le norme del libro I del codice di procedura civile con il limite della compatibilità (art. 39 del d.P.R. cit.).

Il d.lgs. n. 546 del 1992 è stato adottato in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30, comma 1, lett. g), n. 2, della l. 30 dicembre 1991, n. 413, che stabiliva, tra i principi e i criteri direttivi da realizzare, un «*adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile*», facendo

espresso riferimento alla necessità di una «*previsione e disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*».

La Relazione illustrativa, nel descrivere l'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992, ha evidenziato che, con esso, si è voluta introdurre una «*embrionale disciplina dei processi con pluralità di parti*», aggiungendo che, in mancanza di approfondite analisi dottrinali e giurisprudenziali, e seguendo la direttiva contenuta nella legge delega, «*si è aperta la via ad eventuali ipotesi di litisconsorzio o di intervento di terzi, da individuare necessariamente, sulla base della disciplina dei rapporti plurisoggettivi*».

Come già anticipato, nonostante gli sforzi interpretativi, è tuttora in corso un acceso dibattito in ordine alla portata della disposizione in esame.

Possono essere al riguardo enucleate essenzialmente due tesi.

La prima ritiene che, nell'elaborare l'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992, il legislatore abbia voluto riprodurre pedissequamente la disciplina del Codice di procedura civile e, assimilando tale disposizione all'art. 102 c.p.c., costituente una "norma in bianco", abbia lasciato all'interprete il compito di attribuire il significato e di definire i limiti di operatività.

La seconda sottolinea l'intento del legislatore di rendere, nel processo tributario, la materia del litisconsorzio autonoma rispetto a quella contenuta nel Codice di procedura civile, esaltando gli aspetti peculiari della disciplina.

La giurisprudenza della S.C., pronunciandosi sul rapporto tra l'art. 102 c.p.c. e l'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, ha sostanzialmente ribadito quest'ultima soluzione.

2. Litisconsorzio necessario.

La Corte di legittimità per lungo tempo ha ritenuto di non dover applicare l'istituto del litisconsorzio necessario nella quasi totalità dei processi tributari con pluralità di parti coinvolte in un profilo unitario dal punto di vista sostanziale, in ragione del fatto che, nonostante l'unitarietà dell'oggetto dell'imposizione, a ciascuna di esse è consentito di gestire autonomamente il rapporto con l'Amministrazione finanziaria, definendo il dovuto in maniera diversa rispetto alle altre.

In sintesi, si è ritenuto che, essendo autonomo il rapporto sostanziale, a fortiori dovesse reputarsi autonomo il corrispondente rapporto processuale.

In questo modo, è stata garantita un'agevole gestione amministrativa dei rapporti e delle relative controversie, ma si è andati incontro al concreto rischio della difformità degli esiti giudiziari.

Le multiformi fattispecie sulle quali la giurisprudenza si è dovuta pronunciare hanno provocato alcuni ripensamenti rispetto agli originari convincimenti.

Un ruolo fondamentale, nell'evoluzione della giurisprudenza sull'argomento, è stato assunto da Sez. U, n. 01052/2007, Botta, Rv. 595502-01.

In tale sentenza si afferma che il litisconsorzio necessario ha nel processo tributario una disciplina autonoma rispetto a quella del Codice di procedura civile, perché l'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992 non costituisce (come l'art. 102 c.p.c.), una "norma in bianco", ma individua espressamente nell'inscindibilità della causa, determinata dall'oggetto del ricorso, il presupposto per l'operatività dell'istituto.

Si ritiene, pertanto, che il litisconsorzio tributario sussista ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere, o sia, unitario, coinvolgendo nella fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso, sebbene proposto da uno solo o da alcuni degli obbligati, abbia ad oggetto, non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, ma quella inscindibilmente comune a tutti i debitori, rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ossia gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione.

La ratio della peculiarità dell'istituto nel processo tributario è giustificata anche sul piano costituzionale, quale espressione dei principi sanciti dagli artt. 3 e 53 Cost., perché è funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati e al rispetto della loro capacità contributiva.

Nella richiamata decisione, le Sezioni Unite hanno, in particolare, evidenziato che l'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992 colloca il litisconsorzio in una dimensione esclusivamente processuale, in quanto strutturalmente (e strettamente) collegato alla domanda proposta in giudizio, la quale, se raffrontata alle regole del processo civile, denota una "contaminazione" tra le disposizioni di cui all'art. 102 e all'art. 331 c.p.c.

Considerato che il giudizio tributario è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi e che l'oggetto dello stesso è circoscritto al concreto atteggiarsi del rapporto tra atto autoritativo e relativa impugnazione, viene, quindi, precisato che l'oggetto del ricorso, cui fa riferimento l'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di imposizione e contestazione del contribuente, che consente di identificare concretamente la *causa petendi* e il *petitum* della domanda.

In tale quadro, anche l'inscindibilità dell'azione, richiesta dal medesimo articolo, viene valutata in relazione alla domanda, dovendo essere ritenuta sussistente tutte le volte in cui la fattispecie costitutiva

dell'obbligazione: a) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti; b) siano proprio tali elementi ad essere posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati.

Qualora, invece, colui che ha proposto l'impugnazione abbia dedotto un profilo proprio della sua sola posizione debitoria, è escluso che si determini quella situazione di inscindibilità, cui - ai sensi del comma 1 dell'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992 - consegue il litisconsorzio necessario tra i soggetti obbligati, e potrà realizzarsi solo un'ipotesi di intervento volontario, disciplinato dal successivo comma 3 dello stesso articolo.

3. Litisconsorzio facoltativo.

Sez. T, n. 25549/2023, La Battaglia, Rv. 668839-01, dopo aver rammentato che l'art. 103 c.p.c. contempla, quali presupposti del litisconsorzio facoltativo, la "connessione per l'oggetto o per il titolo" ovvero la circostanza che "la decisione dipend[a], totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni"; già sulla base del mero rilievo letterale della disposizione (che, oltre alla connessione, fa riferimento all'identità di questioni giuridiche), chiarisce che è ingiustificatamente restrittivo si mostra l'orientamento espresso dalla sentenza impugnata sulla scorta di Sez. T, n. 10578/2010, Carleo, Rv. 612978-01, secondo cui, nel processo tributario, non è ammissibile la proposizione di un ricorso collettivo (proposto da più parti) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili) da parte di una pluralità di contribuenti titolari di distinti rapporti giuridici d'imposta, ancorché gli stessi muovano identiche contestazioni, in quanto in tale giudizio, a natura precipuamente impugnatoria, la necessità di uno specifico e concreto nesso tra l'atto impositivo che forma oggetto del ricorso e la contestazione del ricorrente, così come richiesto dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, impone, indefettibilmente, che tra le cause intercorrano questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto e che esse non siano soltanto uguali in astratto ma attengano altresì ad un identico fatto storico da cui siano determinate le impugnazioni dei contribuenti con la conseguente virtuale possibilità di un contrasto di giudicati in caso di decisione non unitaria.

Invero, osserva **Sez. T, n. 25549/2023, La Battaglia, Rv. 668839-01,** la diversità del fatto storico è pur sempre compatibile con il rapporto di connessione presupposto dall'art. 103 c.p.c.; rapporto che – nel caso di specie – appare integrato vuoi sotto il profilo del *petitum* (per tutti i ricorrenti volto al rimborso di imposte non dovute alla stregua della normativa di favore per le popolazioni colpite dal terremoto siciliano del 1990), vuoi sotto quello della *causa petendi* (raccordantesi ai presupposti

delineati dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289/2002 e dalla normativa attuativa secondaria); depongono, inoltre, per l'opportunità di discostarsi da un'interpretazione eccessivamente formalistica, da un lato, il principio (di economia processuale e) di ragionevole durata del processo (affermato dagli artt. 111 Cost. e 6 CEDU) ed il favor per l'interpretazione delle norme processuali che consenta quanto più possibile al giudizio di attingere il merito della lite; dall'altro, la previsione della possibilità, per il giudice, di separare comunque successivamente le cause originariamente cumulate, nel caso in cui il *simultaneus processus* finisca per tradursi, in concreto, in un aggravio di tempi e costi (art. 103, comma 2, c.p.c.).

In definitiva, **Sez. T, n. 25549/2023, La Battaglia, Rv. 668839-01** ha statuito che, nel processo tributario- in forza del richiamo di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 ed in ragione dei principi di cui agli artt. 111 Cost. e 6 CEDU- è applicabile l'art. 103 c.p.c., essendo pertanto sufficiente, ai fini del cumulo di più cause nel medesimo processo, che queste ultime involgano la risoluzione di identiche questioni giuridiche ovvero siano connesse per il *petitum* e/o per la *causa petendi*, senza che sia necessaria anche un'identità delle relative questioni di fatto.

4. Opposizioni esecutive.

Sez. 3, n. 30777/2023, Guizzi, Rv. 669451-01, pronunciando in una controversia avente ad oggetto l'opposizione *ex* art. 617 c.p.c. avverso una cartella di pagamento relativa al recupero, da parte della Regione Siciliana, di contributi in precedenza erogati alla società opponente, richiama l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, formatosi con riguardo alle cause di opposizione all'esecuzione forzata di crediti erariali mediante iscrizione a ruolo, secondo cui non sussiste litisconsorzio necessario fra l'ente creditore e il concessionario del servizio di riscossione, non rilevando che detta opposizione abbia ad oggetto non la regolarità o la ritualità degli atti esecutivi, ma l'esistenza stessa del credito, poiché l'eventuale difetto del potere di agire o di resistere in ordine a tale accertamento comporta l'insorgenza solo di una questione di legittimazione, la soluzione della quale non impone la partecipazione al giudizio dell'ente creditore; infatti, ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, nelle liti che non riguardino esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi e che siano state promosse contro il concessionario, spetta a quest'ultimo procedere alla chiamata in causa dell'ente creditore interessato secondo lo schema di cui all'art. 106 c.p.c. (così, tra le tante, Sez. 6-3, n. 29798/2019, D'Arrigo, Rv. 656156-01).

Secondo **Sez. 3, n. 30777/2023, Guizzi, Rv. 669451-01**, in assenza di disposizioni specifiche per entrate diverse da quelle relative al

pagamento di sanzioni amministrative per violazione del codice della strada e da quelle relative a crediti previdenziali ed erariali, è proprio l'applicazione dell'art. 39 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112 a prospettarsi, come soluzione più ragionevole. Tanto si ricava dalla portata generale di tale ultima norma processuale e dalla natura speciale delle altre discipline processuali appena richiamate, nonché dalla maggiore aderenza al principio generale della necessaria identificazione, quale immediato contraddittore, del soggetto contro il cui atto si rivolge in via immediata la pretesa o la contestazione (che, nella specie, è appunto l'agente della riscossione), lasciando a quest'ultimo l'onere di estendere o meno il contraddittorio nei confronti dell'ente creditore, a seconda del contenuto delle contestazioni, ma pure all'opponente quello di valutare se limitare l'ambito della sua azione alla contestazione dell'atto esattoriale in sé considerato, ovvero se estenderlo, coinvolgendo anche l'ente creditore e rendendo solo così anche a questo opponibile l'esito del giudizio, alla stessa ontologica spettanza del credito azionato.

5. Litisconsorzio e giudizi di impugnazione.

Sez. T, n. 31214/2023, Chiesi, Rv. 669715-01, nel richiamare, Sez. T, n. 94/2022, D'Aquino, (non massimata) ha affermato che, nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti di socio di società di capitali, avente ad oggetto il maggior reddito da partecipazione derivante dalla presunzione di distribuzione dei maggiori utili accertati a carico della società partecipata, non sussiste litisconsorzio necessario tra società e soci, sussistendo unicamente il nesso di pregiudizialità dipendenza tra l'accertamento sociale e quello dei soci. Il mancato intervento (in astratto) di uno dei soci della società di cui è stata predicata la ristretta base non comporta violazione dell'art. 14 d.lgs. n. 546/1992.

Questo principio si pone in linea con l'orientamento tradizionale secondo cui nell'ipotesi in esame - redditi da partecipazione società di capitali - non sussiste il meccanismo - analogo a quello previsto dal combinato disposto dall'art. 40, comma 2 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dall'art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - di automatica imputazione dei redditi delle società di persone ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili che, come chiarito da S.U., n.14815/2008, Merone, Rv. 603330-01, costituisce il presupposto del litisconsorzio necessario originario tra la società e tutti i soci.

Pronunciando nel solco tracciato dall'appena citato arresto delle S.U., **Sez. T, n. 32120/2023, Salemme, Rv. 669582-01**, ha affermato che, qualora, a fronte di una rettifica della dichiarazione dei redditi di una società di persone e dei soci, sia stato celebrato il giudizio introdotto dalla

società, avverso l'accertamento sostanzialmente unitario per la stessa e per i soci, in violazione del litisconsorzio necessario che avvince l'una e gli altri, il giudicato di annullamento dell'avviso notificato alla società per ragioni non riguardanti esclusivamente quest'ultima fa stato nei confronti dei soci pretermessi, con conseguente immediato effetto caducatorio, altresì, dell'avviso notificato ai medesimi, che rende superfluo rilevare l'eventuale nullità del giudizio promosso da questi ultimi o disporre l'integrazione del contraddittorio.

6. Litisconsorzio e fallimento.

Pronunciando in una fattispecie nella quale il liquidatore della società contribuente, dichiarata fallita, aveva impugnato l'avviso di accertamento, notificato al solo curatore fallimentare, in luogo di quest'ultimo rimasto inerte, **Sez. T, n. 19889/2023, Luciotti, Rv. 668496-01**, ha rigettato il motivo di ricorso, con il quale si denunziava, *ex* art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la mancata rilevazione del litisconsorzio necessario con la curatela fallimentare in violazione degli artt. 102 c.p.c., 31 e 43 l. fall. e 59, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992.

In particolare, la S.C. ha escluso che il Fallimento e, per esso il curatore, divenga una parte necessaria del processo, nei cui confronti va disposta l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 102 c.p.c.; ciò per la dirimente ragione che, in base ad un consolidato orientamento giurisprudenziale (si veda, tra le tante, Sez. 3, n. 3558/2020, Cricenti, Rv. 656898-01), la perdita della capacità processuale del fallito non è assoluta, ma relativa alla massa dei creditori, alla quale soltanto è concesso di eccepirla, con la conseguenza che, qualora il curatore rimanga inerte, il processo continua validamente fra le parti originarie, tra le quali soltanto avrà efficacia la sentenza finale, fatta sempre salva la facoltà del curatore di profittare dell'eventuale risultato utile del giudizio in forza del sistema di cui agli artt. 42 e 44 l. fall.

7. Litisconsorzio e operazioni soggettivamente inesistenti.

Nel rigettare il ricorso con il quale era dedotta, *ex* art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la mancata rilevazione del litisconsorzio necessario con le altre parti interessate, ovvero le società partecipanti alla c.d. frode carosello, in violazione degli artt. 102 c.p.c. e 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, **Sez. T, n. 19889/2023, Luciotti, Rv. 668496-01** ha affermato che, nel processo tributario, la circostanza che la pretesa fiscale trovi il suo fondamento in operazioni soggettivamente inesistenti, non determina un

litisconsorzio necessario tra i soggetti dell'operazione, atteso che le fattispecie tributarie che originano le distinte pretese sono diverse e non riconducibili ad un medesimo fatto generatore d'imposta, assumendo rilievo gli antefatti storici comuni ad entrambe le cause esclusivamente sul piano della prova e degli effetti riflessi che il relativo accertamento – contenuto nella sentenza passata in giudicato – può eventualmente spiegare nella differente causa, nonché dell'interesse a giustificare un eventuale intervento adesivo ai sensi dell'art. 14 comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992.

CAPITOLO V

IL GIUDICATO

(di Stefania Billi)

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

1. Profili generali.

Nel processo tributario, come in quello civile, si usa distinguere il giudicato nei suoi due aspetti, formale e sostanziale.

Il giudicato formale si realizza quando una sentenza o un provvedimento decisorio su un diritto non è più soggetto alle impugnazioni ordinarie (appello, cassazione, revocazione), ma solo a revocazione straordinaria.

Il giudicato sostanziale riguarda, invece, gli effetti che il provvedimento passato in giudicato formale produce sul diritto sostanziale oggetto del giudizio. Tali effetti sono indicati dall'art. 2909 c.c., ai sensi del quale «L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa».

L'oggetto del giudicato nel giudizio tributario, di regola, è la statuizione in ordine all'impugnazione di un determinato atto con la conseguenza che il giudicato riguardante un determinato tributo non è vincolante per altri tributi e, ove si tratti di un tributo periodico, esso sarà rilevante al ricorrere di determinate condizioni che la giurisprudenza di legittimità ha individuato nel corso degli anni, come si vedrà più avanti.

Nel processo tributario, che ha carattere impugnatorio, la disciplina dettata per la «cosa giudicata» segue le stesse regole previste per il giudizio civile, per effetto del rinvio, di portata generale operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre del 1992, n. 546, nonché dall'art. 49 del decreto cit. che rimanda, più specificamente, alle norme del Codice di procedura civile dedicate alle impugnazioni, ovvero gli artt. 323-338 c.p.c.

Con riguardo alla *certificazione del passaggio in giudicato* della sentenza emessa nel processo tributario, Sez. T, n. 03621/2019, Crucitti, Rv. 652341-01, ha chiarito che, in mancanza di una previsione *ad hoc*, deve

essere applicato analogicamente l'art. 124 disp. att. c.p.c., stante il rinvio dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 citato. È, pertanto, necessario che il segretario della C.T.P. o C.T.R. certifichi, in calce alla copia della sentenza contenente la relazione della notificazione alla controparte o alla copia della sentenza non notificata, che nei termini di legge non è stata proposta impugnazione. Non può, viceversa, ritenersi equipollente l'attestazione della C.T.P. secondo cui, ad una data posteriore alla scadenza del termine per la proposizione dell'appello di una sua sentenza, non è stata chiesta dalla C.T.R. la trasmissione del fascicolo di primo grado prevista dall'art. 53, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Con riguardo all'*avviso di liquidazione emesso sulla base di una sentenza passata in giudicato* è stato affermato che esulano dall'onere motivazionale dell'avviso i presupposti materiali e giuridici della pretesa tributaria, essendo sufficiente il richiamo al prodromico titolo giudiziale, alla quantificazione del contributo dovuto ed all'indicazione degli elementi matematici posti a base della quantificazione (Sez. 6-T, n. 26406/2022, Penta, Rv. 665513-01).

Restando sugli aspetti di carattere generale, va segnalata Sez. T, n. 05098/2022, Dell'Orfano, Rv. 663911-01, secondo cui, nel processo tributario, ove l'atto impugnato venga meno per l'adozione di un atto conforme alla pretesa avanzata dal contribuente, la sentenza di cessazione della materia del contendere fa stato in merito alla definitiva realizzazione dell'interesse di quest'ultimo e, una volta passata in giudicato, impedisce all'erario di annullare, in via di autotutela, il provvedimento che aveva determinato la cessazione della *res litigiosa*.

2. Limiti oggettivi. Il giudicato esterno.

Entrando nel merito dell'ambito di estensione del giudicato, è ben noto che, secondo una definizione corrente, il giudicato copre "il dedotto ed il deducibile", volendosi intendere con essa che il giudicato determina un accertamento incontrovertibile sull'oggetto del giudizio, individuato dalla domanda o dalle domande delle parti.

L'estensione degli effetti del giudicato anche al deducibile comporta che esso impedisca di far valere, in un altro giudizio, tutte le questioni oggetto di quello precedente definito con un accertamento incontrovertibile, che non siano state sollevate nell'ambito dello stesso.

Sez. 6-T, n. 19632/2019, Castorina, Rv. 654968-01, ha precisato che il giudicato sostanziale può estendersi anche alle questioni non controverse, ma è necessario che su queste ultime il giudice abbia compiuto un vero e proprio accertamento, così necessariamente e inscindibilmente collegato con il *dictum* finale, da non costituire la semplice

affermazione, *incidenter tantum*, di uno dei presupposti logici della decisione, bensì l'oggetto, esso stesso, della statuizione finale. Nella specie, la Corte, in applicazione del principio, ha escluso che fosse invocabile dal contribuente l'esistenza di un giudicato sulla validità della notifica della cartella, tenuto conto che la pronuncia divenuta definitiva era di contenuto meramente processuale e nessuna statuizione era intervenuta sulla regolarità della notifica.

La giurisprudenza di legittimità, come sopra accennato, ha sempre riconosciuto, una certa capacità espansiva al giudicato tributario, ove non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o di motivazione.

Occorre premettere che l'efficacia del giudicato esterno presuppone necessariamente l'identità, oltre che del *petitum* e della *causa petendi*, anche delle parti dei due giudizi, sicché va esclusa ove ciascun contribuente sia tenuto, secondo la struttura delle obbligazioni divisibili di cui all'art. 1314 c.c., solo per la propria parte *pro quota*, non sussistendo il vincolo di solidarietà, con conseguente inapplicabilità dell'art. 1306, comma 2, c.c. In forza di tale principio la S.C., in una causa tra l'Agenzia delle entrate e un comproprietario di un terreno ceduto avente ad oggetto la plusvalenza da cessione di immobile *ex* art. 67 TUIR, ha escluso l'efficacia di giudicato della sentenza che, nel giudizio tra la medesima Agenzia ed altro comproprietario dello stesso terreno, aveva deciso circa la commisurazione di detta plusvalenza (Sez. T, n. 15026/2020, Nicastro, Rv. 658341-01).

Una delle questioni che da tempo impegna la giurisprudenza di legittimità, in tema di rilevanza del giudicato esterno, è quella relativa al coordinamento tra i principi che regolano il giudicato e quello dell'autonomia dei periodi di imposta, con riferimento evidentemente ai tributi periodici.

Già da tempo era stato affermato, che, fermo il principio dell'autonomia dei periodi di imposta, il giudicato relativo ad un periodo è suscettibile di essere vincolante per altri periodi, ove la pronuncia investa fatti a rilevanza pluriennale. In questo senso, Sez. T, n. 08568/2001, Oddo, Rv. 547711-01, secondo cui, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento già compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza con autorità di cosa giudicata, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto e ciò anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo. Tale regola non trova deroga in caso di

situazioni giuridiche di durata, in quanto anche in tal caso l'oggetto del giudicato è un unico rapporto e non gli effetti verificatisi nel corso del suo svolgimento. Di conseguenza neppure il riferimento al principio dell'autonomia dei periodi d'imposta può consentire un'ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso contenuta in una decisione della commissione tributaria passata in giudicato.

Le Sezioni Unite della S.C. sono intervenute, poi, sulla questione (Sez. U, n. 13916/2006, Botta, Rv. 589696-01), affermando i seguenti principi confermati e ripresi dalla giurisprudenza successiva:

a) il processo tributario non è un giudizio sull'atto, ma si estende al merito e, dunque, anche all'accertamento del rapporto;

b) deve conseguentemente escludersi che il giudicato, salvo che il giudizio non si sia risolto nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione, esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e se ne deve ammettere una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti, secondo regole non dissimili, nei limiti della specificità tributaria, da quelle che disciplinano l'efficacia del giudicato esterno nel processo civile;

c) sebbene l'autonomia dei periodi d'imposta comporti l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori del periodo considerato, tale indifferenza riguarda soltanto le imposte sui redditi e trova significative deroghe sul piano normativo; la suddetta indifferenza, poi, opera solo in relazione a quei fatti che non abbiano caratteristica di durata e che comunque siano variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili);

d) possono esserci, viceversa, elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente, (quali ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), nel senso che entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi di imposta, per i quali il giudicato acquisisce rilevanza.

Tali principi sono stati riaffermati nel tempo dalla giurisprudenza di legittimità (tra le tante in termini Sez. T, n. 09512/2009, Scuffi, Rv. 607614-01, Sez. T, n. 24433/2013, Olivieri, Rv. 628862-01, Sez. T, n. 13498/2015, Cigna, Rv. 635809-01, Sez. T, n. 13152/2019, Napolitano L., Rv. 653736-01).

Nel solco di tale orientamento occorre segnalare Sez. T, n. 04832/2015, Virgilio, Rv. 635058-01, che, all'esito di un'articolata ricostruzione della giurisprudenza di legittimità, ha effettuato ulteriori importanti precisazioni. In particolare, per un verso, ha affermato che la sentenza del giudice tributario 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. Ne consegue che, laddove la pronuncia risolva una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorché siano coinvolti tratti storici comuni.

Sotto un diverso profilo l'arresto ha richiamato il principio, espresso precedentemente da Sez. T, n. 23723/2013, Olivieri, Rv. 628972-01, per cui l'interpretazione giuridica compiuta dal giudice, essenziale per l'esercizio della funzione giurisdizionale, non può mai costituire un limite all'esegesi esercitata da altro giudice, né è suscettibile di passare in giudicato autonomamente dalla domanda e dal capo di essa cui si riferisce, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione.

Sez. T, n. 04832/2015, Virgilio, cit., ha fatto proprio, inoltre, l'indirizzo giurisprudenziale in virtù del quale il giudicato formatosi con riguardo all'illegittimità dell'attività investigativa svolta dalla Guardia di finanza o dall'Ufficio (ad esempio, per illegittima acquisizione della documentazione contabile) posta a base di un avviso di accertamento relativo ad un'annualità d'imposta, e dalla quale attività siano scaturiti avvisi di accertamento relativi ad altre annualità, è efficace nei giudizi concernenti questi ultimi, se ed in quanto la detta illegittimità sia tale da renderne del tutto inutilizzabili i risultati (v., tra le varie, Sez. T, n. 22036/2006, D'Alessandro, Rv. 595459-01, Sez. T, n. 23532/2014, Olivieri, Rv. 633083-01).

Poste tali premesse di carattere ricostruttivo, l'arresto citato ha ribadito che il giudicato si forma sul rapporto d'imposta, come configurato dalla pretesa fatta valere dall'Amministrazione con l'atto (*lato sensu*) impositivo e dai motivi di impugnazione dedotti dal contribuente, nonché sull'applicazione e interpretazione di una norma in relazione ad una specifica fattispecie accertata dal giudice e non sull'affermazione di un principio astratto avulso da un caso concreto.

Da quanto sopra consegue che: a) non può formarsi alcun giudicato esterno quando i giudizi abbiano ad oggetto tributi diversi, stante la diversità strutturale delle varie imposte, anche nell'ipotesi in cui la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto; b) in omaggio al primato del diritto unionale su quello nazionale incompatibile, deve negarsi l'efficacia espansiva del giudicato nei casi in cui ciò impedisca al giudice di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate all'IVA (CGUE 3 settembre 2009, in causa C-2/08,

Fallimento Olimpiclub) oppure non consenta il recupero di un aiuto di Stato dichiarato incompatibile con il mercato comune da una decisione della Commissione europea divenuta definitiva, entrando in tal caso in questione i principi di ripartizione delle competenze tra gli Stati membri e l'Unione europea (CGUE 18 luglio 2007, in causa C-19/05, Lucchini).

La pronuncia ha, poi, sottolineato che l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche (come le imposte sui redditi, IVA, vari tributi locali, ecc.), è limitato ai soli casi nei quali vengano in esame fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale, fatti, cioè, che, pur essendo unici, producono, per previsione legislativa, effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta, e rispetto ai quali l'elemento della pluriennalità, costituisce un elemento caratterizzante della fattispecie normativa, che unifica più annualità d'imposta in una sorta di maxi periodo.

Gli esempi tipici sono quelli delle esenzioni o agevolazioni pluriennali, o della ripartizione in più anni dell'ammortamento di un bene o, in generale, della deducibilità di una spesa. A tali casi può equipararsi quello in cui l'accertamento concerna la qualificazione di un rapporto contrattuale ad esecuzione prolungata.

Al di fuori di dette ipotesi, deve essere, invece, esclusa l'efficacia estensiva del giudicato e ciò anche per quelle fattispecie che Sez. U, n. 13916/2006, Botta, Rv. 589696-01 cit., 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 esserne accertata la persistenza (come ad es., la natura di un ente può essere «commerciale» in un anno e non in un altro, un soggetto può essere «residente» in un anno e poi perdere tale requisito, ecc.).

Ciò, in quanto la stessa sentenza delle SU precisa che l'efficacia preclusiva del giudicato opera fino a quando quella qualificazione non sia venuta meno fattualmente o normativamente, il che equivale a dire che il giudice tributario deve comunque accertarne l'esistenza in relazione all'annualità d'imposta in considerazione, senza essere vincolato da un giudicato concernente un periodo diverso.

Sullo stesso tracciato Sez. T, n. 01300/2018, Fasano, Rv. 646807-01, ha successivamente precisato che, in materia di *ICI*, la sentenza che abbia deciso con efficacia di giudicato relativamente ad alcune annualità fa stato con riferimento anche ad annualità diverse, in relazione a quei fatti che appaiano elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente, ma non con riferimento ad elementi variabili, come, ad es., il valore immobiliare *ex* art. 5, comma 5, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che, per sua natura, con riferimento ai diversi

periodi di imposta, è destinato a modificarsi nel tempo e non è equiparabile a quelle qualificazioni giuridiche o a quegli elementi preliminari comuni ed immutabili negli anni.

Coerentemente ha, poi, escluso che la pronuncia resa in altra controversia tra le stesse parti su precedenti annualità ICI potesse avere efficacia di giudicato circa l'accertamento sull'inedificabilità del terreno oggetto di tassazione, in considerazione della possibile adozione di atti amministrativi incidenti sullo sfruttamento urbanistico del bene.

Rimanendo in tema di ICI si è di recente chiarito che, ove la rendita catastale venga stabilita in via definitiva dal giudice tributario essa, in virtù degli effetti retroattivi propri delle statuizioni giudiziali, rappresenta l'unico dato da prendere in considerazione ai fini dell'individuazione della base imponibile, in quanto costituisce l'unica rendita valida ed efficace ai fini dell'applicazione dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992. Corollario di tale principio è che, per l'annualità in cui interviene il giudicato, ove si accerti che a tale momento esistevano già le condizioni richieste per l'emanazione del provvedimento, la base imponibile è quella determinata con il provvedimento giudiziale (Sez. T, n. 18637/2022, Billi, Rv. 664932-01).

In omaggio allo stesso principio della rilevanza del giudicato con riguardo ad elementi di carattere permanente, Sez. T, n. 33572/2018, Condello, Rv. 651914-02, decidendo in materia di *determinazione del reddito d'impresa*, ai fini dell'applicazione di imposte periodiche, ha affermato che il giudicato esterno, formatosi in relazione a un determinato anno d'imposta sull'inerenza tra la spesa sostenuta e l'attività dell'impresa, spiega efficacia vincolante nel giudizio relativo a un successivo anno d'imposta quando siano rimasti immutati gli elementi fattuali rilevanti ai fini della verifica dell'inerenza stessa, come nel caso dei canoni di *leasing* relativi al medesimo immobile di cui sia chiesta la deducibilità per più annualità.

Nel caso, invece, di *deduzione di costi relativi a prestazioni di servizi*, potendo gli stessi variare per qualità, modalità e quantità di anno in anno, Sez. T, n. 32254/2018, Federici, Rv. 651786-01, ha escluso l'effetto vincolante del giudicato esterno intervenuto su altre annualità, il quale fa stato solo in relazione a quei fatti che, per legge, hanno efficacia tendenzialmente permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata. L'affermazione è, dunque, in linea con i principi sopra esposti.

Sul solco tracciato da Sez. U, n. 13916/2006, Botta, Rv. 589696-01, cit, Sez. T, n. 38950/2021, Succio, Rv. 663418-01, ha confermato i principi fin qui esposti.

In applicazione dei principi ricordati è stato così di recente affermato, nella materia delle imposte dirette, in particolare con riguardo all'*IRAP*, che l'accertamento irrevocabile circa la natura non concessoria del rapporto tra impresa affidataria del servizio di trasporto pubblico locale ed ente territoriale, formatosi all'esito di un giudizio sul cuneo fiscale *ex* art. 11, comma 1, lett. a, d.lgs. 15 dicembre 1996, n. 446, ha efficacia di giudicato esterno nel giudizio tra le stesse parti sulla contestazione della natura di concessionaria dell'impresa medesima, ai fini dell'applicazione dell'aliquota maggiorata *ex* art. 16, comma 1-*bis*, lett. a, del medesimo d.lgs. n. 446, ove le due controversie riguardino lo stesso contratto e lo stesso anno d'imposta, o comunque periodi d'imposta diversi accomunati dall'efficacia del medesimo titolo contrattuale (**Sez. T, n. 32294/2023, Cataldi, Rv. 669566-01**).

La peculiarità dell'*imposta di registro* ha imposto, invece, alcune precisazioni. È stato chiarito, in proposito, che l'intervenuto giudicato afferente alla qualificazione giuridica del negozio è opponibile nel separato giudizio avente a oggetto la determinazione dell'imposta ipotecaria e catastale inerente al medesimo negozio, attesa la comunanza del presupposto impositivo per la determinazione delle imposte tra loro connesse (Sez. T, n. 00722/2022, Pepe, Rv. 663607-01).

Restando sulla medesima imposta è stato ulteriormente precisato che il giudicato esterno afferente la qualificazione giuridica di un negozio (nella specie, in un giudizio su imposta di registro suppletiva) esplica effetto preclusivo anche nei giudizi tra le stesse parti relativi a diversi tributi (nella specie, imposta complementare di registro ed imposta ipotecaria e catastale) nei quali la medesima qualificazione giuridica rilevi ai fini della determinazione della base imponibile o di altro elemento della fattispecie impositiva (Sez. T, n. 28973/2022, Picardi, Rv. 666093-01).

In materia di *accertamento catastale* un recente arresto ha avuto modo di chiarire che la formazione di un giudicato tributario tra contribuente ed amministrazione finanziaria che abbia riconosciuto la legittimità della classificazione in categoria A/9 dell'intero edificio di interesse storico-artistico, prescindendo dal frazionamento del medesimo in più unità immobiliari e dalla specifica destinazione di ciascuna unità immobiliare, è vincolante *ex* art. 2909 c.c. soltanto in relazione alla situazione fattuale "cristallizzata" (cioè, in relazione alle unità immobiliari in cui l'edificio era suddiviso) al momento della decisione. Posto che la sopravvenienza di eventuali mutamenti dello stato di fatto che si siano tradotti in variazioni catastali, quali fusioni, frazionamenti, ampliamenti, ecc., non è coperta dalla vincolatività del giudicato esterno, le unità immobiliari soggette a variazione catastale possono ricevere l'attribuzione di una diversa

categoria, conforme all'innovazione delle caratteristiche intrinseche (Sez. T, n. 25805/2022, Lo Sardo, Rv. 665869-02).

Sez. T, n. 05766/2021, Balsamo, Rv. 660691-01 ha puntualizzato, inoltre, che il principio consolidato, sopra ricordato, per il quale l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, opera soltanto quando riguardi fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie che abbiano carattere tendenzialmente permanente o pluriennale non si applica quando la controversia venga risolta sotto il profilo formale dell'atto opposto o attenga a elementi variabili, destinati a modificarsi nel tempo.

È stato precisato sul piano degli *oneri probatori* che, in tema di *imposte dirette e di IVA* oggetto di verifica nei confronti di associazioni culturali non riconosciute, cui sia contestato lo svolgimento di attività commerciale, l'invocato giudicato esterno *ex* art. 2909 c.c., relativo a precedente anno di imposta non spiega automaticamente effetto per gli anni successivi, in particolare con riferimento alla natura non commerciale della associazione accertata con la sentenza definitiva. Ciò, in quanto è onere di parte contribuente dimostrare l'identità delle questioni e dei presupposti di fatto alla base delle riprese per le diverse annualità, in presenza di questioni e presupposti che non possono essere considerati accertati una volta per sempre, nel pieno rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e, con riferimento all'imposizione indiretta, anche del diritto unionale come interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpiclub (Sez. T, n. 29992/2022, Gori, Rv. 666029-01).

2.1. I rapporti tra il giudicato esterno e il diritto dell'Unione europea.

La questione relativa ai limiti di compatibilità tra il giudicato esterno e il diritto unionale ha impegnato sempre più la S.C. negli ultimi anni. I principi fissati a suo tempo da Sez. T, n. 04832/2015, Virgilio, cit., sono stati, infatti, ulteriormente approfonditi e soprattutto coordinati con il principio di effettività. In proposito, deve essere segnalata, Sez. T, n. 18642/2018, Perrino, Rv. 649770-01, confermata, poi, da Sez. T, n. 31084/2019, Putaturo, Rv. 656084-01, che hanno fornito ulteriori precisazioni. Con tali arresti si è affermato che l'intangibilità del giudicato, come affermato anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, non impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne dalle quali deriva l'autorità di cosa giudicata di una pronuncia, nemmeno quando ciò consentirebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto unionale, salva la peculiare ipotesi di contrasto con una decisione definitiva della Commissione europea emessa prima della formazione del giudicato. Il principio affermato si pone sul solco di numerosi precedenti (Sez. T, n.

16966/2012, Cirillo E., Rv. 624024-01, Sez. T, n. 00855/2016, Scoditti, Rv. 639650-01).

La prevalenza del diritto dell'Unione non va intesa, dunque, in chiave gerarchica, ma in quello di preferenza applicativa. In tal senso, infatti, il diritto dell'Unione opera tramite le regole del diritto interno, il quale deve rispettare, in ogni caso, il principio di equivalenza ed effettività.

Nella stessa direzione, ma con ulteriori precisazioni, Sez. T, n. 05939/2021, Putaturo, Rv. 660663-01 in materia di *operazioni imponibili, ai fini IVA*, di rifornimento di prodotti petroliferi a bordo di imbarcazione da diporto concessa in locazione pluriennale, ha ribadito che l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata.

La pronuncia, esaminando le successive sentenze della Corte di Giustizia ha rilevato, inoltre, che la giurisprudenza comunitaria ha sostanzialmente ribadito l'importanza che riveste anche nell'ordinamento giuridico dell'Unione il principio di intangibilità del giudicato, al fine di garantire la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, così che il giudice nazionale non è vincolato dal diritto unionale a disapplicare le norme processuali interne che conferiscono forza di giudicato ad una pronuncia giurisdizionale, neanche quando ciò consentirebbe di rimediare ad una situazione nazionale contrastante col diritto unionale.

In motivazione si è anche rilevato come l'intangibilità del giudicato esterno incontra un limite nel *principio di effettività*. In particolare, la pronuncia ha richiamato la sentenza della Corte di Giustizia 16 luglio 2020, C-424/19, in cui si è affermato che «laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione erronea delle norme dell'unione in materia di Iva, la non corretta applicazione di tali norme si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione. Orbene, ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme del diritto dell'unione in materia di Iva non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati contrari al principio di effettività (sentenza della Corte di Giustizia CE 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpiclub)».

La primazia del diritto unionale è stata, viceversa, espressamente riconosciuta nelle *controversie in materia di IVA*, da Sez. T, n. 16010/2019, Condello, Rv. 654385-01, secondo cui l'efficacia espansiva del giudicato e la sua proiezione anche oltre il periodo di imposta trova ostacolo nell'imperatività delle norme comunitarie laddove impedisca la

realizzazione del principio di *contrasto dell'abuso del diritto*, individuato dalla giurisprudenza unionale come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato di imposta, secondo quanto stabilito dalla giurisprudenza unionale (CGUE 3 settembre 2009, in causa C-2/08).

La primazia del diritto unionale è stata, altresì, confermata da Sez. T, n. 15374/2020, Gori, Rv. 658430-01, sulla base degli stessi principi, ancora in relazione alle controversie in materia di IVA, nelle ipotesi in cui affiori una questione di contrasto a pratiche abusive. Ove esse non sussistano, pertanto, il giudicato formatosi su diverso anno di imposta richiede l'esame delle questioni e dei presupposti di fatto per la diversa annualità e la sua efficacia dipende dalle concrete circostanze accertate. Nello stesso senso si era già espressa Sez. T, n. 09710/2018, Nonno, Rv. 647717-01.

2.2. L'eccezione di giudicato nei giudizi di impugnazione e nei rapporti tra causa pregiudicante e causa pregiudicata.

In relazione alla natura e alla portata dell'eccezione di giudicato esterno, Sez. 6-T, n. 34662/2021, Cataldi, Rv. 663235-01, ha finalmente chiarito che la contestazione in appello dell'eccezione di giudicato esterno, sollevata in primo grado dal contribuente, appartiene al profilo normativo e non a quello fattuale, del giudizio, atteso che il giudicato esterno è assimilabile ad un elemento normativo astratto, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto.

Ne consegue che la relativa eccezione, prescindendo da qualsiasi volontà dispositiva della parte ed avendo rilievo pubblicistico, è rilevabile, anche d'ufficio, perché la contestazione in appello di tale eccezione introduce nel processo una mera argomentazione difensiva, tendente ad evidenziare un vizio logico della sentenza, che non determina un mutamento del *thema decidendum* originario, e che non soggiace alla preclusione prevista dall'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, la quale concerne esclusivamente le nuove eccezioni in senso stretto.

Sui limiti di deducibilità in sede di legittimità è intervenuta Sez. T, n. 35920/2021, D'Orazio, Rv. 663042-01, secondo cui esso può essere dedotto e provato anche per la prima volta in sede di legittimità, purché si sia formato dopo la conclusione del giudizio di merito o dopo il deposito del ricorso per cassazione. Ove, tuttavia, si sia formato nell'imminenza della scadenza del termine per la predisposizione e la spedizione del ricorso per cassazione, è consentito al ricorrente, che abbia già allegato, con il ricorso per cassazione, la sentenza di merito priva dell'attestazione di cancelleria sull'avvenuto giudicato, di depositare con la memoria successiva la medesima pronuncia, munita stavolta dell'attestazione di

cancelleria, dovendosi tenere conto del principio di precauzione e non potendosi imporre al ricorrente di predisporre il ricorso per cassazione negli ultimi giorni utili per l'impugnazione, rischiando così di incorrere nella sanzione processuale della inammissibilità del ricorso per tardività.

Con riferimento all'ambito del controllo del giudicato esterno da parte del giudice di legittimità Sez. T, n. 38767/2021, D'Angiolella, Rv. 663203-01, ha affermato che il giudice di legittimità può direttamente accertare l'esistenza e la portata del giudicato esterno con cognizione piena che si estende al diretto riesame degli atti del processo ed alla diretta valutazione ed interpretazione degli atti processuali, mediante indagini ed accertamenti, anche di fatto, indipendentemente dall'interpretazione data al riguardo dal giudice di merito, fermo restando che la forza degli effetti stabiliti dall'art. 2909 c.c. opera soltanto rispetto alle questioni - dedotte o deducibili - su cui il provvedimento giurisdizionale si sia soffermato e non rispetto a statuizioni meramente apodittiche.

Scandagliando ancora sulla portata del giudicato esterno Sez. T, n. 14566/2021, Giudicepietro, Rv. 661364-01, ha chiarito che quello formatosi tra il contribuente e l'agente della riscossione spiega, in ogni caso, effetti anche nei confronti dell'ente impositore, indipendentemente dalla *denunciatio litis* all'Agenzia delle Entrate, la cui partecipazione alla lite deve essere sollecitata dall'agente e rileva unicamente nel rapporto interno, *ex* art. 39 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112 del 1999, senza che costituisca requisito per l'opponibilità delle statuizioni, attesa la scissione tra titolarità ed esercizio del credito tributario.

Nell'ambito, invece, dei *rapporti tra causa pregiudicante e causa pregiudicata* Sez. T, n. 15179/2021, Di Marzio P., Rv. 661658-02, ha affermato che, in presenza di cause decise separatamente nel merito, la nullità dei giudizi pregiudicati non deve essere dichiarata nel processo di cassazione, qualora sia divenuto ormai definitivo, in conseguenza della formazione del giudicato, l'annullamento dell'accertamento pregiudiziale. Disporre in questa ipotesi il rinvio del giudizio pregiudicato contrasterebbe con i principi, di economia processuale e di ragionevole durata del processo di rilievo costituzionale. Tali giudizi sono, quindi, definibili in sede di legittimità con decisione nel merito di annullamento anche dell'accertamento pregiudicato.

Coerentemente, secondo Sez. 6-T, n. 00331/2021, Russo, Rv. 660259-01, deve essere cassata con rinvio la sentenza che decida la causa pregiudicata, avente ad oggetto l'avviso di irrogazione delle sanzioni, in base alla decisione, non ancora passata in giudicato, della causa pregiudiziale avente ad oggetto l'annullamento dell'avviso di accertamento concernente l'indebita detrazione d'imposta per fatturazioni inesistenti, presupposto delle sanzioni applicate. In tale ipotesi, infatti, è necessaria la

sospensione del processo pregiudicato *ex* art. 295 c.p.c., atteso che i principi del giudicato esterno consentono di attribuire efficacia riflessa alle sole sentenze definitive.

In applicazione degli stessi principi Sez. T, n. 01574/2021, Federici, Rv. 660244-01, in materia di *redditi da partecipazione in società di capitali a base ristretta*, ha evidenziato che, ogni qual volta vi sia pendenza separata dei giudizi relativi all'accertamento del maggior reddito contestato alla società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio, si impone la sospensione *ex* art. 295 c.p.c., applicabile al giudizio tributario in forza dell'art. 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società. Esso, infatti, costituisce l'antecedente logico-giuridico, non solo, nelle ipotesi di controversie su contestazioni di utili extracontabili, ma in tutti i casi di contestazione rivolti alla compagine sociale relativi ai maggiori redditi derivanti da ricavi non dichiarati o da costi non sostenuti.

Va segnalata, poi, un'evoluzione delle posizioni della S.C. in materia di *redditi da partecipazione societaria*. Secondo un indirizzo più risalente l'effetto preclusivo del giudicato esterno opera anche quando la medesima questione, ovvero una questione pregiudiziale, abbia formato oggetto di un precedente giudizio le cui parti coincidano solo parzialmente con quelle del giudizio successivo, a condizione che queste ultime abbiano avuto notizia della pendenza del precedente giudizio. Nella specie la S.C., chiamata a pronunciarsi sulla lite tra l'Amministrazione ed il socio di una società di persone concernente la misura dei redditi di partecipazione, ha rilevato d'ufficio che la sentenza da essa già pronunciata nella analoga lite tra la società e l'erario, avente ad oggetto la misura dei redditi sociali, essendo passata in giudicata vincolava l'amministrazione anche in merito alla determinazione del reddito dei soci (Sez. T, n. 14014/2007, Genovese, Rv. 600872-01).

Diversamente di recente, secondo Sez. 6-T, n. 23107/2022, Penta, Rv. 665316-01, benché la determinazione del reddito di partecipazione dei soci sia (ai fini dell'IRPEF e dell'IRPEG) una diretta conseguenza giuridica dell'accertamento del reddito in capo alla società, ove il socio abbia separatamente impugnato l'accertamento notificatogli, con il quale gli sia stata attribuita una quota del reddito della società, la decisione resa nel processo instaurato dalla società, al quale il socio non abbia partecipato o non sia stato posto in grado di parteciparvi, non può svolgere alcuna efficacia di giudicato nei confronti del processo riguardante il socio, ostandovi i principi in tema di limiti soggettivi del giudicato, coniugati con quelli costituzionali in materia di tutela dei diritti, stabiliti nell'art. 24 Cost.

Per altro verso, con riferimento al processo su avviso di accertamento, notificato a un socio, relativo al *reddito da partecipazione*

scaturente a seguito di rettifica operato nei confronti della società, Sez. T, n. 27895/2018, Dell'Orfano, Rv. 651097-01, ha ritenuto che l'annullamento per motivi attinenti al merito della pretesa tributaria dell'avviso emesso nei confronti della società, sancito con sentenza passata in giudicato, avendo carattere pregiudicante, spiega i suoi effetti a favore di tutti i soci.

Da ultimo, restando sul tema del giudizio di impugnazione dell'accertamento in rettifica della dichiarazione dei redditi di una società di persone, è stato chiarito che in caso di annullamento, in quanto svoltosi in violazione del litisconsorzio necessario coi soci, il giudicato, se non fondato su ragioni riguardanti esclusivamente la società, fa stato anche nei confronti dei soci pretermessi e determina l'immediata caducazione dell'avviso loro notificato, rendendo così superfluo rilevare l'eventuale nullità del giudizio dagli stessi promosso o disporre l'integrazione del contraddittorio (**Sez. T, n. 32120/2023, Salemme, Rv. 669582-01**).

Sulla stessa linea, in tema di *accertamento delle imposte sui redditi*, Sez. T, n. 00752/2021, Fracanzani, Rv. 660292-01 ha affermato che l'annullamento dell'avviso di accertamento con sentenza passata in giudicato per vizi attinenti al merito della pretesa tributaria, avendo carattere pregiudicante, determina l'illegittimità dell'avviso di accertamento, notificato al singolo socio, che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari. La validità dell'avviso in ordine a ricavi non contabilizzati, emesso a carico di una società di capitali a ristretta base partecipativa, costituisce, infatti, un presupposto indefettibile per legittimare la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati.

Tale carattere pregiudicante non si rinviene, invece, nelle ipotesi di annullamento per vizi del procedimento (nella specie si trattava di inesistenza della notifica e per errata intestazione dell'avviso), le quali danno luogo ad un giudicato formale, e non sostanziale, difettando una pronuncia che revochi in dubbio l'accertamento sulla pretesa erariale.

Deve, infine essere richiamato un recente chiarimento fornito da **Sez. T, n. 33425/2023, Lo Sardo, Rv. 669593-01**, in materia di *trust* liquidatorio istituito per provvedere al soddisfacimento graduato dei creditori del disponente o *settlor*, in ipotesi di caducazione giudiziale dell'atto presupposto con riferimento agli effetti sugli atti presupponenti.

Si è affermato, in particolare, che l'esito favorevole del giudizio promosso dal contribuente avverso l'atto presupposto integra un fatto estintivo della pretesa tributaria che si ripercuote sugli atti presupponenti, ancorché emanati nei confronti di altri soggetti, poiché tali atti restano privi di titolo giustificativo per mancanza sopravvenuta dell'obbligazione tributaria, anche se su di essi sia intervenuto, per il contribuente, un

giudicato sfavorevole, il quale rimane travolto in virtù dell'effetto espansivo esterno *ex* art. 336 c.p.c.

È stato ulteriormente precisato che *la caducazione per invalidità derivata dell'atto presupponente* (nella specie, la cartella di pagamento) non trova limite nella estensione riflessa del giudicato nei confronti di un terzo (quale è, nella specie, il *protector*, che non è stato parte del giudizio di annullamento dell'atto presupposto per iniziativa del *trustee*).

Dal principio stabilito dall'art. 2909 c.c., secondo cui l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa, si evince, *a contrario*, che l'accertamento contenuto nella sentenza non estende i suoi effetti e non è vincolante rispetto ai terzi; tuttavia, il giudicato può, quale affermazione obiettiva di verità, spiegare efficacia riflessa anche nei confronti di soggetti estranei al rapporto processuale, salvo che il terzo sia titolare di un rapporto autonomo ed indipendente rispetto a quello in ordine al quale il giudicato interviene (**Sez. T, n. 33425/2023, Lo Sardo, Rv. 669593-03**).

Gli effetti a cascata sulle cartelle di pagamento, dopo la formazione del giudicato sull'annullamento dell'avviso di liquidazione, a causa dell'invalidità derivata, si estendono anche sulla conseguente cartella di pagamento per gli interessi maturati durante la sospensione dell'esecuzione, in separato giudizio, della ulteriore cartella di pagamento per le imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale emanata nei confronti del terzo (nella specie, del *protector*), sebbene emessa in via provvisoria, avendo natura strettamente accessoria (**Sez. T, n. 33425/2023, Lo Sardo, Rv. 669593-02**).

2.3. Il rapporto tra il giudicato tributario e le pronunce della Corte cost.

Secondo Sez. T, n. 02240/2021, Maisano, Rv. 660305-01, gli effetti della *dichiarazione di incostituzionalità* dell'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ad opera della sentenza della Corte cost. n. 228 del 2014, in tema di prelevamenti e versamenti sui conti correnti bancari, che ha ritenuto irragionevole e contraria al principio di capacità contributiva la presunzione che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo sia a sua volta produttivo di reddito, retroagiscono e si applicano anche ai rapporti giuridici non consolidati e non coperti da decisioni passate in giudicato.

2.4. Gli effetti del giudicato sui condoni fiscali, sulle agevolazioni e sulle definizioni agevolate.

Sotto il diverso profilo del *contrasto tra giudicati* in materia tributaria, in particolare, di quello tra l'ordinanza con la quale il giudice, ai sensi dell'art. 34 della l. 30 dicembre 1991, n. 413, aveva pronunciato l'estinzione del giudizio per sopravvenuta carenza di interesse a seguito di *condono fiscale*, avente contenuto decisorio e suscettibile di passare in giudicato, e una successiva pronuncia, passata in giudicato tra le parti sullo stesso oggetto, la quale, rigettando l'impugnazione del contribuente, aveva statuito che gli atti di accertamento dei tributi oggetto di sanatoria fiscale erano divenuti definitivi prima della promulgazione della normativa sul condono, Sez. T, n. 26437/2018, Fracanzani, Rv. 651401-01, ha affermato che il contrasto si risolve in base al criterio temporale in favore dell'ultima pronuncia adottata.

Con riferimento, invece, all'*agevolazione* disposta con effetto retroattivo Sez. T, n. 08747/2021, Lo Sardo, Rv. 660935-01, ha affermato che, in tema di *imposta di registro*, nella specie, spontaneamente corrisposta in misura proporzionale dopo la stipula di atto di cessione di impianti radiofonici e diritti di godimento delle connesse frequenze, il contribuente ha diritto al rimborso della somma, pagata senza contestazioni, se presenti istanza nei termini previsti dalla legge a pena di decadenza, allorché vengano successivamente stabilite con effetto retroattivo agevolazioni o anche la completa esenzione dal tributo.

L'arresto è stata un'utile occasione per chiarire che, deve escludersi che il pagamento incontestato determini l'esaurimento del rapporto, dovendo intendersi per rapporti esauriti solo quelli in relazione ai quali sia intervenuta una preclusione che li abbia resi irretrattabili, e quindi insensibili anche ad eventuali pronunce di illegittimità costituzionale, come quella conseguente al giudicato, ovvero alla prescrizione o alla decadenza, e, in particolare, in materia tributaria, quelli in cui il pagamento dell'imposta sia stato eseguito e non sia stata presentata domanda di rimborso nel termine stabilito, a pena di decadenza, dalle singole leggi d'imposta, o, in mancanza, dalla previsione residuale di cui all'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992.

In tema di *definizione agevolata delle liti pendenti, ai sensi del d.l. n. 119 del 2018, conv. dalla l. n. 136 del 2018*, il valore della controversia da assumere come base per la determinazione dell'importo da versare è pari all'entità della pretesa tributaria originariamente avversata dal contribuente, restando invece irrilevante l'eventuale minore importo determinato a seguito del passaggio in giudicato della sentenza relativa alla medesima obbligazione tributaria nei confronti del coobbligato in solido (Sez. T, n. 26928/2022, Crivelli, Rv. 665811-01).

3. Il giudicato implicito.

Con riferimento ai riflessi del giudicato implicito sulla giurisdizione Sez. T, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-01, a proposito di una controversia relativa ad una polizza fideiussoria a garanzia della restituzione del rimborso d'imposta, ha affermato che la controversia tra la società assicuratrice che abbia rilasciato al contribuente una polizza fideiussoria *ex* art. 38-*bis*, d.P.R. n. 633 del 1972 a garanzia dell'adempimento delle obbligazioni assunte in seno ad un accertamento con adesione in ambito IVA, ai sensi dell'art. 8, comma 2, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (nel testo originario vigente *ratione temporis*), e l'Amministrazione finanziaria che intenda escutere la garanzia, allegando l'inadempimento del contribuente, è devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario, avendo ad oggetto un rapporto di diritto privato. La pronuncia ha precisato, tuttavia, che, ove il giudizio sia stato introdotto dinanzi al giudice tributario, e si sia formato il giudicato interno sulla giurisdizione di questi, l'efficacia vincolante di tale giudicato non si estende al merito della lite, sicché esso non impedisce alla S.C. di qualificare come rapporto privatistico quello intercorrente tra l'assicuratore e l'erario, e sottoporlo alla relativa disciplina.

Il medesimo arresto (Sez. T, n. 06833/2021, Saija, Rv. 660718-02), ha, inoltre, ribadito che, in tema di riscossione a mezzo ruolo di somme dovute all'Amministrazione finanziaria in forza di rapporti di diritto privato, la cartella di pagamento ovvero l'intimazione di pagamento di cui rispettivamente agli artt. 20 e 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, notificate all'obbligato, hanno funzione assimilabile al precetto di cui all'art. 480 c.p.c., preannunciando esse l'azione esecutiva cd. esattoriale, e le relative contestazioni vanno proposte dinanzi al giudice ordinario, nelle forme e nei termini di cui agli artt. 615 e 617 c.p.c.

La pronuncia ha effettuato un'importante precisazione, chiarendo che, ove, tuttavia, il debitore abbia per errore proposto la contestazione del diritto di procedere ad esecuzione forzata dinanzi al giudice tributario e il difetto di giurisdizione non sia stato eccepito da alcuno, né rilevato d'ufficio dal giudice, la pronuncia di questi nel merito determina, in mancanza di impugnazione, la formazione del giudicato implicito sul punto, senza tuttavia trasformare la natura del rapporto obbligatorio, che resta privatistica.

Da tale assunto deriva che la proposizione dell'opposizione alla cartella di pagamento, ovvero all'intimazione di pagamento, per quanto avanzata dinanzi al giudice tributario, resta sottratta al termine perentorio di cui all'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992, sostanziandosi essa, sempre che sia

proposta prima del perfezionamento del pignoramento, in una opposizione "pre-esecutiva" *ex* art. 615, comma 1, c.p.c.

Restando in tema di giudicato interno, in materia di *tributi societari*, Sez. 6-T, n. 40844/2021, Lo Sardo, Rv. 663384-01, ha ritenuto che l'impugnazione limitata al capo della sentenza relativo all'atto impositivo emesso nei confronti di una società a ristretta base azionaria non consente la formazione del giudicato interno sul capo relativo agli atti impositivi nei confronti dei soci, rispetto al quale non può ravvisarsi acquiescenza parziale tacita per la stretta ed indissolubile dipendenza dalla definitività della relativa decisione, il cui passaggio in giudicato non può che essere unitario attesa la pregiudizialità del primo sul secondo.

Con riguardo alle *società di persone* Sez. T, n. 39817/2021, Pirari, Rv. 663211-01, ha chiarito, invece, che in caso di redditi tassati secondo il regime di trasparenza, l'unicità del fatto costitutivo della pretesa impositiva si sostanzia nel rapporto di diretta derivazione della rettifica dei redditi dei soci ai fini Irpef dalla rideterminazione di quelli della società di persone, che ne costituisce il presupposto. Ne consegue che l'annullamento dell'atto impositivo relativo a quest'ultima ha effetto, ai sensi dell'art. 336, comma 1, c.p.c., anche sulle parti della sentenza afferenti all'avviso di accertamento emesso nei confronti dei soci (cd. effetto espansivo interno della riforma o della cassazione), siccome da esso dipendenti, anche quando questo sia definitivo per essere ormai decorso il termine di decadenza ai sensi dell'art. 14, comma 6, d.lgs. n. 546 del 1992, ovvero per non essere stati autonomamente impugnati i capi della pronuncia che lo riguardano o per essere stato questo confermato con sentenza passata in giudicato, risolvendosi altrimenti l'integrazione del contraddittorio conseguente al litisconsorzio necessario tra le parti in un'inutile attività processuale.

Nell'ambito dei profili legati ai rimedi per precludere la formazione del giudicato interno Sez. T, n. 20315/2021, Succio, Rv. 661888-01, ha affermato che la parte totalmente vittoriosa nel merito, ma soccombente su una questione pregiudiziale di rito e/o preliminare di merito per rigetto o per omesso esame della stessa, consistente nell'illegittima pretermissione o nella violazione dell'ordine di decisione delle domande e/o delle eccezioni impresso dalla parte medesima, deve spiegare appello incidentale per devolvere alla cognizione del giudice superiore la questione rispetto alla quale ha maturato una posizione di soccombenza teorica. Né può limitarsi alla mera riproposizione di detta questione, sufficiente, invece, nei soli casi in cui non vi è la necessità di sollevare una critica nei confronti della sentenza impugnata, ovvero nelle ipotesi di legittimo assorbimento. Significativo che, nella specie, la S.C. abbia ritenuto, in assenza di appello incidentale sul punto, che si fosse formato già in appello il giudicato

interno sulla questione relativa all'inutilizzabilità di alcuni documenti, eccepita in primo grado, poiché il giudice l'aveva implicitamente respinta, ritenendo nel merito che tali documenti non costituissero prova idonea.

Con riguardo, invece, all'ambito operativo del giudicato implicito Sez. T, n. 15215/2021, Condello, Rv. 661599-01, ha specificato che nel processo tributario, anche in relazione ai diversi gradi del medesimo giudizio, l'interpretazione ed individuazione della norma giuridica posta a fondamento della pronuncia, salvo che su di essa si sia formato il giudicato interno, non limitano il giudice dell'impugnazione nel potere di individuare ed interpretare la norma applicabile al caso concreto e non sono, quindi, suscettibili di passare in giudicato autonomamente dalla domanda o dal capo cui si riferiscono, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione (sul punto la pronuncia si innesta su un orientamento consolidato, v. Sez. T, n. 04832/2015, Virgilio, cit., Sez. T, n. 23723/2013, Olivieri, cit.).

4. Giudizio di ottemperanza e autotutela in relazione al giudicato.

Per i rapporti tra il giudicato e il giudizio di ottemperanza Sez. T, n. 31856/2021, Dell'Orfano, Rv. 662628-01, ha chiarito che quest'ultimo è ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia dell'Amministrazione rispetto al giudicato o la difformità specifica dell'atto posto in essere dalla stessa rispetto all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire. Il suo scopo è quello di rendere effettivo quel comando, specialmente se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo. Ne deriva che, non essendo previsto alcun termine per l'Amministrazione per adempiere al giudicato e non potendosi applicare il termine previsto dall'art. 14, comma 1, del d.l. 31 dicembre 1996, n. 669, conv., con modif., in l. 28 febbraio 1997, n. 30, in quanto previsto per le sole procedure esecutive, unica condizione per la proponibilità del giudizio di ottemperanza è il decorso del termine di trenta giorni dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario, ai sensi dell'art. 70, comma 2, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Un'importante precisazione per i *riflessi sul diritto unionale* è prevenuta da Sez. T, n. 23379/2022, Angarano, Rv. 665294-01, secondo cui il giudizio di ottemperanza, a differenza del giudizio esecutivo civile, ha lo scopo di dare concreta attuazione al comando contenuto nella decisione passata in giudicato, anche se non contenga un precetto dotato dei caratteri propri del titolo esecutivo, consentendo al giudice di enucleare e precisare il contenuto degli obblighi da eseguire, di chiarirne il reale significato nonché di verificarne la compatibilità con i principi unionali di equivalenza

ed effettività. Da ciò consegue che, sul versante del diritto interno, nulla osta alla verifica, in sede di ottemperanza, circa la compatibilità del *dictum* contenuto nella sentenza passata in giudicato con una decisione della Commissione UE. Nella specie, la S.C. ha ritenuto che correttamente i giudici non avessero dato seguito al giudizio di ottemperanza, riguardante il diritto della contribuente al rimborso delle imposte in ragione delle agevolazioni fiscali riconducibili al sisma Sicilia 1990, in quanto incompatibile con la pronuncia della Commissione UE che, in data 17 ottobre 2012, aveva ingiunto la sospensione di tali aiuti fino alla decisione finale del 14 agosto 2015 che aveva disposto l'annullamento di tutti i pagamenti a tale titolo.

Il giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, è esperibile nei confronti delle sentenze passate in giudicato e, per effetto delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, anche nei confronti delle sentenze immediatamente esecutive di cui agli artt. 68 e 69 del citato d.lgs. n. 546 del 1992, nonché di quelle previste dagli artt. 18 e 19 del d.lgs. n. 472 del 1997 che richiamano il suindicato art. 68 (Sez. T, n. 11908/2022, Mele, Rv. 664496-01).

Sotto il profilo del diritto intertemporale Sez. 6-T, n. 28108/2021, Lo Sardo, Rv. 662460-01, ha affermato che, in tema di *rimborso IRPEF*, i limiti quantitativi introdotti dall'art. 16-*octies* del d.l. 20 giugno 2017, n. 91 del 2017, conv. con modif. in l. 3 agosto 2017, n. 123 si applicano ai giudizi esecutivi instaurati dopo la relativa entrata in vigore, essendo indifferente che il titolo esecutivo azionato derivi da un accertamento in via amministrativa compiuto dall'amministrazione fiscale o dal passaggio in giudicato della sentenza resa all'esito dell'instaurazione del giudizio di accertamento del diritto alla ripetizione della maggiore imposta versata.

È stato, poi, di recente chiarito che nel giudizio tributario di ottemperanza, il giudice, adito dal contribuente per l'esecuzione del giudicato sul *diritto al rimborso d'imposte per effetto di benefici fiscali accordati in conseguenza di eventi calamitosi*, deve accertare la disponibilità degli appositi fondi stanziati ai sensi dell'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, come modificato dall'art. 16 *octies* del d.l. n. 91 del 2017 e dall'art. 29 del d.l. n. 162 del 2019, e, in caso di verificata incapienza, attivare, con determinazioni specifiche, anche tramite la nomina di un commissario *ad acta*, le procedure particolari previste dalla normativa di contabilità pubblica per dare completa esecuzione alla decisione del giudice di merito, compresa l'emissione dello speciale ordine di pagamento in conto sospeso. Dalla normativa di riferimento, interpretata alla luce dei principi costituzionali e convenzionali, non è, infatti, desumibile una falcidia di diritti patrimoniali del contribuente giudizialmente accertati (Sez. T, n. 16289/2022, Cataldi, Rv. 664728-01).

In tema di *spese di lite* nel processo tributario, se il pagamento in favore del contribuente, o del difensore antistatario, non è eseguito spontaneamente dall'Amministrazione nel termine di novanta giorni dalla notifica della sentenza, ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. n. 546 del 1992, le somme dovute a tale titolo possono essere richieste con il giudizio di ottemperanza, senza necessità di formale costituzione in mora e senza dover attendere il passaggio in giudicato della sentenza che ha dato luogo al titolo di pagamento. Pur restando, infatti, nella facoltà dell'Amministrazione procedere all'adempimento spontaneo sino a che il provvedimento attuativo non sia stato emesso, la tardività dell'adempimento può incidere sulla regolamentazione delle spese del relativo processo (Sez. T, n. 11286/2022, De Masi, Rv. 664349-01).

Sotto il differente aspetto dei limiti di efficacia del giudicato rispetto ad *atti di autotutela dell'Amministrazione* per Sez. T, n. 21698/2021, Stalla, Rv. 661901-01, l'atto impositivo la cui legittimità sia stata accertata con sentenza su cui si sia formato giudicato, sia formale che sostanziale, non è suscettibile di annullamento in autotutela da parte dell'Ufficio.

L'arresto ha, infatti, chiarito che l'effetto preclusivo all'annullamento d'ufficio dell'atto impositivo (o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento) derivante dall'art. 2, comma 2, d.m. 11 febbraio 1997, n. 37 "per i motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria" include, sia quelli dedotti, sia quelli deducibili, o rimasti assorbiti, in relazione al medesimo oggetto. Esso, dunque, comprende, non solo, le ragioni giuridiche e di fatto esercitate in giudizio, ma anche tutte le possibili questioni, proponibili in via di azione o eccezione, che, sebbene non dedotte specificamente, costituiscono precedenti logici, essenziali e necessari, della pronuncia.

5. Limiti soggettivi del giudicato. Giudicato favorevole. Giudicato sfavorevole.

Come è ben noto, ai sensi dell'art. 2909 c.c., l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato estende i suoi effetti, non solo, alle parti processuali, ma anche ai loro eredi ed aventi causa. Il giudicato, quindi, ha riguardo alle parti in senso sostanziale, cioè, oltre a quelle che sono indicate come formalmente tali nella decisione, ai successori a titolo universale e a quelli a titolo particolare delle stesse che subentrano nella situazione di diritto sostanziale quando l'accertamento è già stato compiuto. La conseguenza è che esso non può pregiudicare i diritti dei terzi. In tal senso si ricorda la risalente pronuncia della Corte cost. (n. 48 del 1968) che dichiarò incostituzionale la cd. supersolidarietà

tributaria, ovvero delle disposizioni di cui agli artt. 20 e 21 del r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, che legavano in unico rapporto tutti i debitori, al punto che la contestazione verso uno solo di essi della pretesa finale di nuova stima svolgeva i suoi effetti anche verso tutti gli altri. La violazione dell'art. 24, comma 1, Cost. si realizzava, infatti, per il Giudice delle leggi, in quanto si trattava di disposizioni per le quali la tutela giurisdizionale di tutti i condebitori veniva consumata dall'esercizio o dalla disposizione del diritto che ne fa uno solo di essi, senza il rispetto del principio del contraddittorio e del diritto di difesa.

Dal principio sinteticamente ora esposto, è derivata la conseguenza del tutto condivisa secondo cui il giudicato non opera *ultra partes*, né nella solidarietà paritaria, né in quella dipendente.

Il tema dei limiti soggettivi del giudicato tributario, tuttavia, è stato discusso nella giurisprudenza della S.C. specialmente rispetto all'applicabilità, alla solidarietà tributaria, dell'art. 1306, comma 2, c.c., che, derogando espressamente alla regola enunciata dall'art. 2909 c.c., consente al condebitore di opporre al creditore il giudicato intervenuto nel giudizio tra il creditore ed un altro condebitore.

In particolare, l'art. 1306, comma 2, c.c. prevede che i debitori, i quali non hanno partecipato al processo, possano opporre al creditore la sentenza favorevole ottenuta da un altro condebitore, salvo che sia fondata su ragioni personali.

L'estensione del giudicato dal punto di vista soggettivo, come si vedrà qui di seguito, è legata al suo contenuto e, dunque, si prospettano, al ricorrere di determinate condizioni, effetti diversi se esso sia favorevole o meno al contribuente.

La giurisprudenza di legittimità ha ritenuto applicabile l'art. 1306 c.c. *anche in favore del coobbligato che non ha impugnato l'accertamento*, facendo prevalere l'effetto del giudicato riguardante un condebitore sull'avviso di accertamento divenuto definitivo, fermo restando che il giudicato non può esser fatto valere dal coobbligato nei cui confronti si sia direttamente formato un giudicato (cfr., tra le altre già, Sez. 1, n. 07255/1994, Baldassarre, Rv. 487654-01, la quale ha chiarito che l'applicazione dell'art. 1306, comma 2, c.c. non trova ostacolo nell'inerzia del condebitore d'imposta a fronte di un accertamento di rettifica che inerisce al rapporto sostanziale e non è equiparabile al giudicato).

La facoltà per il coobbligato d'imposta di avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da un altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 c.c., opera, dunque, come riflesso dell'unicità dell'accertamento e della citata estensibilità del giudicato, purché non si sia già formato un giudicato contrario sul medesimo punto. Ne deriva che il coobbligato non può invocare a proprio

vantaggio la diversa successiva pronuncia emessa nei riguardi di altro debitore in solido, nel caso in cui egli non sia rimasto inerte, ma abbia a propria volta promosso un giudizio già conclusosi, in modo a lui sfavorevole, con una decisione avente autonoma efficacia nei suoi confronti (Sez. T, n. 14814/2011, Sambito, Rv. 618590-01).

Nello stesso senso Sez. T, n. 03105/2019, Stalla, Rv. 652340-01, cit., ha affermato che l'effetto espansivo del giudicato tributario opera in favore anche del coobbligato solidale che abbia adempiuto dopo la notifica della cartella, non trattandosi di *pagamento spontaneo*, bensì finalizzato ad evitare la riscossione forzata.

Nello stesso senso si è affermato che, mentre la sentenza che rigetti il ricorso non ha effetti nei confronti degli altri, *ex* art. 1306, comma 1, c.c., al contrario, la 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. Costituisce, infatti, principio condiviso quello per cui il processo tributario è di natura costitutiva e volto all'annullamento di atti autoritativi e, pertanto, di essa potrà giovarsi anche il condebitore rimasto processualmente inerte per opporsi alla pretesa di pagamento (Sez. T, n. 03204/2018, Castorina, Rv. 646938-01, Sez. 6-T, n. 36713/2022, Mondini, Rv. 666587-01, secondo cui l'estinzione del processo, promosso da uno solo dei coobbligati in solido, in conseguenza della mancata riassunzione dopo la cassazione con rinvio della sentenza di merito, comporta il venir meno dell'intero procedimento, con conseguente definitività dell'avviso di accertamento anche nei confronti degli altri coobbligati, rimasti estranei al processo estinto).

Restando sul presupposto della natura costitutiva delle decisioni rese al termine del processo tributario e nel filone giurisprudenziale ora riportato, Sez. T, n. 33436/2018, Castorina, Rv. 652122-01, ha affermato che la sentenza, la quale, accogliendo il ricorso proposto da uno dei coobbligati solidali, abbia annullato, anche parzialmente, l'atto impositivo, esplica i suoi effetti nei confronti di tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato, con la conseguenza che della statuizione favorevole intervenuta *inter alios* potrà avvalersi anche il condebitore che abbia impugnato il medesimo atto in un diverso giudizio, ove non si sia formato il giudicato nell'ambito dello stesso. Sostanzialmente nello stesso senso Sez. T, n. 04989/2020, Taddei, Rv. 657354-01.

Sez. T, n. 31807/2019, Caprioli, Rv. 656015-01, ha, inoltre, precisato che il coobbligato solidale può far valere in giudizio contro l'ente impositore il giudicato a lui favorevole formatosi nel diverso giudizio tra detto Ufficio e l'altro condebitore, sempre che la sentenza non sia fondata su ragioni personali e non siano intervenute preclusioni processuali a

carico del soggetto che intende esercitare questo diritto, non essendo tale efficacia extrasoggettiva del giudicato rilevabile d'ufficio.

Sez. T, n. 28267/2021, Balsamo, Rv. 662458-01, ha confermato tali principi ribadendo che, in tema di solidarietà tributaria, in virtù del limite apportato dal comma 2 dell'art. 1306 c.c. al principio enunciato nel comma 1, il contribuente solidale può invocare a suo favore la sentenza intervenuta fra il creditore e altro coobbligato solo quando sia rimasto estraneo al relativo giudizio. L'arresto ha precisato, inoltre, che, in caso contrario, la sentenza emessa nei confronti dei diversi debitori consta di distinte pronunce, in relazione all'autonomia ed indipendenza dei relativi rapporti obbligatori, con la conseguenza che il passaggio in giudicato dell'una, per difetto di impugnazione, rimane insensibile all'eventuale riforma o annullamento dell'altra, a prescindere dal carattere personale o meno delle relative eccezioni.

È opinione consolidata che il condebitore possa invocare il giudicato favorevole formatosi tra l'Amministrazione finanziaria e un altro condebitore solo in via di eccezione (in tal senso v. Sez. T, n. 02231/2018, Campanile, Rv. 646704-01, Sez. T, n. 03105/2019, Stalla, Rv. 652340-01, cit.).

A questo proposito è stato precisato che l'acquirente di un immobile, al quale sia stato notificato un avviso di liquidazione dell'imposta di registro, sul presupposto che il valore dichiarato nell'atto fosse inferiore a quello reale, può, impugnando il suddetto avviso di liquidazione, opporre all'Erario il giudicato riduttivo del maggior valore ottenuto dal venditore, coobbligato in solido con l'acquirente, anche se non abbia impugnato l'avviso di rettifica propedeutico a quello di liquidazione, ed ancorché egli abbia pagato l'imposta non per spontanea adesione alla pretesa tributaria, solo in quest'ultimo caso essendo irripetibile quanto versato (Sez. T, n. 02231/2018, Campanile, Rv. 646704-01, cit.).

Nella delineata prospettiva, a cascata rispetto ai principi ricordati, si è ritenuto che *l'annullamento dell'avviso di accertamento nei confronti di una società di persone*, con sentenza passata in giudicato, avendo carattere pregiudiziale, spieghi i suoi effetti anche a favore dei soci, sebbene non abbiano partecipato al giudizio presupposto ed è pertanto opponibile all'Amministrazione finanziaria, in quanto parte in causa nel processo con la società (Sez. T, 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. T, n. 06531/2018, Di Geronimo, Rv. 647409-01).

Sez. T, n. 13989/2019, Balsamo, Rv. 654000-01, ha affermato che nel giudizio avente ad oggetto *l'avviso di accertamento relativo al socio di una*

società di capitali a ristretta base sociale ha efficacia riflessa il giudicato, formatosi nel processo tra l'Agenzia delle Entrate e la società, con il quale sia stata accertata la insussistenza di utili extracontabili della società medesima, ovvero la minor consistenza di detti utili, in quanto tale accertamento negativo rimuove, in tutto o in parte, il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal socio.

In coerenza con quanto sopra richiamato, Sez. T, n. 32229/2019, Di Marzio P., Rv. 656109-01, con riferimento a cause decise separatamente nel merito relative alla *rettifica dei redditi di una società di persone* e alla conseguente automatica imputazione degli stessi a ciascun socio, ha affermato che la nullità dei giudizi relativi agli accertamenti nei confronti dei soci, celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari, società e soci, in violazione del principio del contraddittorio, non va dichiarata qualora sia divenuto ormai definitivo, in conseguenza della formazione del giudicato, l'annullamento dell'accertamento nei confronti della società. In tale caso, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo. Ne consegue che tali giudizi sono definibili in sede di legittimità con decisione nel merito di annullamento anche dell'accertamento nei confronti del socio.

Sotto una diversa prospettiva*,* Sez. T, n. 33095/2019, Nonno, Rv. 656372-01, con specifico riferimento alla responsabilità solidale nel pagamento dei *dazi doganali*, premesso che questi ultimi sono imposte non periodiche, ma riguardanti le singole importazioni, ha affermato che il principio ricavabile dall'art. 1306, comma 2, c.c., per il quale il condebitore in solido può opporre al creditore il giudicato intervenuto tra quest'ultimo e altro condebitore solidale, sul medesimo avviso di rettifica non è idoneo a compromettere l'applicazione del diritto unionale.

In tema di *estinzione di società*, Sez. 6-T, n. 10723/2021, Cataldi, Rv. 661237-01, ha affermato che, in tema di contenzioso tributario la sentenza, passata in giudicato, di annullamento dell'atto impositivo nei confronti di società a ristretta base sociale, se fondata su *motivi di rito*, nella specie appunto l'estinzione della società, non fa stato nei confronti dei soci, mancando un accertamento inconfutabile sull'inesistenza dei ricavi non contabilizzati e della relativa pretesa fiscale.

Può dirsi conseguente a tale principio l'importante precisazione effettuata da Sez. T, n. 31904/2021, Saija, Rv. 662629-01, secondo cui la disciplina dettata dall'art. 2495, comma 2, c.c., come modif. dall'art. 4 d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, nella parte in cui ricollega alla cancellazione dal registro delle imprese l'estinzione immediata della società, implica che nei debiti sociali subentrino *ex lege* i soci. Il Fisco, pertanto, ove le proprie ragioni nei confronti dell'ente collettivo siano state definitivamente

accertate (ad esempio, per mancata tempestiva impugnazione dell'atto impositivo, ovvero per intervenuta estinzione del relativo giudizio, o infine per intervenuto giudicato sostanziale) potrà procedere all'iscrizione a ruolo dei tributi non versati, sia a nome della società estinta, sia a nome dei soci (*pro quota*, in relazione ai relativi titoli di partecipazione), e ciò, ai sensi degli artt. 12, comma 3, e 14, lett. b), d.P.R. n. 602 del 1973, nonché azionare comunque il credito tributario nei confronti dei soci stessi.

Non sarà, dunque, necessario procedere all'emissione di autonomo avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 36, comma 5, d.P.R. cit., relativo al diverso titolo di responsabilità di cui al precedente comma 3 (nel testo antecedente alla modifica apportata dall'art. 28, comma 5, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), di natura civilistica e sussidiaria. Ne discende che con l'impugnazione della cartella di pagamento conseguentemente loro notificata, i soci, ferma la definitività dell'accertamento nei confronti della società e la sua incontestabilità nel merito, possono lamentare l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della società, oppure contestare il fondamento della propria responsabilità, dimostrando di non aver conseguito utili dalla liquidazione.

In tema di *rettifica ai fini IRES ed IRAP* delle dichiarazioni presentate da società aderenti al cd. consolidato nazionale e mondiale, nel regime anteriore all'art. 35, comma 4, del d.l. n. 78 del 2010, conv. con modif. dalla l. n. 122 del 2010, il quale ha introdotto nel d.P.R. n. 600 del 1973 la "Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale", affinché possa applicarsi la previsione dell'art. 1306, comma 2, c.c., è necessario che la medesima contribuente non rivesta contemporaneamente le qualità di "consolidante" e di "consolidata" e che la sentenza ottenuta dal condebitore solidale sia passata in giudicato, perché l'eventuale anticipazione di efficacia della decisione rispetto a tale momento è possibile solo rispetto alle statuizioni di condanna, condizione che, invece, difetta nel caso dell'impugnazione proposta dal contribuente avverso l'atto impositivo dell'amministrazione finanziaria, atteso che il giudizio è diretto a riscontrare l'esistenza delle ragioni di annullamento dedotte con il ricorso (Sez. T, n. 05691/2022, Gori, Rv. 663982-02).

Diversa regola si ha per il *giudicato sfavorevole* che non può produrre effetti nei confronti dei coobbligati in solido che non abbiano partecipato al giudizio nel quale si è formato, in applicazione dell'art. 1306, comma 2, c.c. A tale proposito, Sez. T, n. 06411/2021, Mondini, Rv. 660770-01, ha chiarito che tale giudicato sfavorevole è di ostacolo all'operare della regola generale dell'art. 1306 c.c., in quanto, ai sensi dell'art. 324 c.p.c., il giudicato stacca il rapporto tra il contribuente ed il fisco dalla propria causa originaria, integrandone una nuova, riguardante esclusivamente la parte a cui la decisione definitiva si riferisce.

Si è, pertanto, ritenuto che, in tema di *dichiarazione congiunta dei redditi da parte dei coniugi*, la moglie co-dichiarante è legittimata ad impugnare autonomamente l'avviso di accertamento notificato al marito, ancorché divenuto definitivo nei confronti di quest'ultimo (anche per intervenuto giudicato), proponendo ricorso avverso la cartella di pagamento. Pur non essendo, infatti, necessario, affinché ne insorga la responsabilità, che le sia notificato l'avviso di accertamento, il suo diritto di difesa non può essere pregiudicato e, in virtù della regola generale di cui all'art. 1306, comma 1, c.c., il giudicato intervenuto tra l'amministrazione finanziaria ed uno dei debitori solidali non ha effetto contro l'altro debitore solidale (Sez. T, n. 00462/2018, Locatelli, Rv. 646909-01).