

Direzione scientifica Cesare Glendi

2024

1

- Riforma dell'**autotutela tributaria**
- Inimpugnabilità dell'**estratto di ruolo** secondo la **Consulta**
- **Esterovestizione** e prova dell'effettivo svolgimento dell'attività all'estero
- Effetti della **sospensione giudiziale** dell'accertamento sulla **riscossione** del tributo
- Ruolo accessorio della **clausola penale** ai fini dell'imposta di **registro**
- **Emendabilità** delle **dichiarazioni** fiscali in sede contenziosa
- **Deducibilità** dei **costi neri** nell'accertamento analitico-induttivo
- **Giurisdizione** sugli atti generali in materia di extraprofiti delle **imprese energetiche**
- Detassazione **IVA** per gli acquisti degli **esportatori abituali**
- Vizio di **motivazione** della **sentenza**





il fisco

# CODICE TRIBUTARIO 2023

## Raccoglie tutta la normativa tributaria:

- TUIR
- IVA, IRAP, IMU, TARI e altri tributi locali
- Registro, Ipotecarie e catastali, Bollo, Successioni e imposte indirette
- Accertamento e riscossione
- Contenzioso tributario
- Codice civile - bilancio e società

**Scopri la nuova formula con aggiornamento incluso!**

Y1700CL

## Editoriale

**Autotutela tributaria: epocale riforma o “placebo” canzonatorio?***a cura di Cesare Glendi*

5

## Giurisprudenza costituzionale

Riscossione

**Necessita una radicale riforma del sistema nazionale della riscossione**

Corte costituzionale, Sent. 17 ottobre 2023, n. 190

*commento di Alessandra Kostner*

9

15

## Giurisprudenza delle Sezioni Unite

Processo tributario

**Spetta al giudice amministrativo decidere sugli atti generali in tema di contributi straordinari contro il caro bollette**

Cassazione, SS.UU., Sent. 19 ottobre 2023, n. 29023

*commento di Massimo Basilavecchia e Lorenza Basilavecchia*

21

25

## Giurisprudenza di legittimità

Imposta di registro

**Le penali pattuite per l'inadempimento del conduttore non scontano autonoma imposta di registro**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 7 novembre 2023, n. 30983

*commento di Susanna Tagliapietra*

30

35

Riscossione

**La sospensione cautelare dell'accertamento impedisce la notificazione della cartella**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 20 luglio 2023, n. 21824

*commento di Franco Randazzo*

39

41

Accertamento

**Nell'accertamento analitico-induttivo il contribuente può opporre l'incidenza percentuale dei costi**

Cassazione, Sez. trib., Ord. 26 giugno 2023, n. 18231

*commento di Pietro Boria*

45

48

Processo tributario

**Nulla la sentenza per motivazione apparente**

Cassazione, Sez. trib., Ord. 22 giugno 2023, n. 17915

*commento di Filippo Dami e Francesca Prosperì*

57

60

## Giurisprudenza di merito

Redditi d'impresa

**Esterovestita la società estera che non prova l'effettivo svolgimento dell'attività all'estero**

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lombardia, Sez. XXII, Sent. 13 ottobre 2023, n. 3058

*commento di Paolo Franzoni*

67

70

IVA

**Si presume l'affidabilità fiscale dell'esportatore abituale se la dichiarazione di intenti è regolare**

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Campania, Sez. XVIII, Sent. 8 giugno 2023, n. 3653  
*commento di Clino De Ieso*

75  
80

Dichiarazioni

**Le dichiarazioni dei redditi sono emendabili in quanto prive di carattere negoziale**

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano, Sez. IV, Sent. 28 aprile 2023, n. 1545  
*commento di Gianluca Boccalatte*

87  
90

Indici

**Autori, Cronologico, Repertorio della giurisprudenza per materia e Sistematico**

95

RIVISTA DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

GT

Direzione scientifica Cesare Glendi

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via Bisceglie n. 66 - 20152 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>  
Direttore responsabile Giulietta Lemmi  
Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 537 del 27 novembre 1993  
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale -  
D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004, n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano  
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data  
31 luglio 1991  
Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Realizzazione grafica Wolters Kluwer Italia Srl

Fotocomposizione  
Integra Software Services Pvt. Ltd.

Stampa  
GECA S.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI)



Rivista licenziata per la stampa il 29 dicembre 2023

Pubblicità  
E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)  
Via Bisceglie n. 66 -  
20152 Milano (MI), Italia

Distribuzione  
Vendita esclusiva per abbonamento

Abbonamenti  
Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 90 gg. dalla data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare presso la sede del Produttore.  
Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: [servizio.clienti@wolterskluwer.com](mailto:servizio.clienti@wolterskluwer.com)  
Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista, consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)

Italia Abbonamento annuale: € 350,00

Estero Abbonamento annuale: € 700,00

Modalità di pagamento  
Versare l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione Incassi -  
Via Bisceglie n. 66 - 20152 Milano (MI)

oppure  
Inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l.  
Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno di abbonamento

Prezzo copia: € 35,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D. P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Redazione  
Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a: IPSOA Redazione GT  
Casella postale 12055 - 20120 Milano  
Telefono (02) 82476.008

Amministrazione  
Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:  
IPSOA Servizio Clienti - Casella postale 12055 - 20120 Milano  
Telefono (02) 824761 - telefax (02) 82476.799

Egregio abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.  
Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia s.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.  
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Bisceglie n. 66 - 20152 Milano (MI).

# Autotutela tributaria: epocale riforma o “placebo” canzonatorio?

di Cesare Glendi (\*)

Tra i temi “caldi” che stanno caratterizzando l’animata stagione invernale della riforma tributaria *in itinere*, spicca, su tutti, quello della reale portata delle progettate modifiche alla disciplina dell’autotutela tributaria, che, dal ristretto profilo della stampa specializzata, si è addirittura elevato, si fa per dire, agli alti piani dei *social media*, grazie al vivace scambio di contrastanti opinioni tra un più che autorevole cattedratico (fervido sostenitore delle “magnifiche sorti progressive” della progettata stesura del decreto attuativo della riforma dello Statuto del contribuente) ed una più che preparata commercialista (altrettanto convinta sostenitrice, invece, della necessaria “demonizzazione” del predisposto testo di riforma *in parte qua*).

Al di là dell’anzidetto scontro interpersonale, il tema merita di essere analizzato e meditato *au fond*, come dicono i francesi, anche in versione *de lege ferenda*, così da giustificare (dando appropriata risposta al)l’interrogativo, volutamente provocatorio, del titolo epigrafato.

Bisogna *in primis* leggere con cura l’articolato scaturito dai lavori, tutt’ora in corso, della riforma. Con l’art. 4, comma 1, lett. h), della Legge delega n. 111/2023, per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla Legge n. 212/2000, si era previsto di “potenziare l’esercizio del potere di autotutela estendendone l’applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell’atto, prevedendo l’impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose”.

Nel testo del decreto attuativo dello Statuto, predisposto dal Governo e sottoposto a parere camerale, all’art. 1, comma 1, si è prevista l’introduzione, dopo l’art. 10-*bis* ed un nuovo art. 10-*ter* (sul “principio di proporzionalità del procedimento tributario”), di un art. 10-*quater*, sull’“esercizio del potere di autotutela obbligatoria”, nonché di un art. 10-*quinqüies*, sull’“esercizio del potere di autotutela facoltativa”, mentre, all’art. 2, comma 3, si è disposto che, “a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”, sono abrogati: “a) l’art. 2-*quater* del Decreto-Legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 novembre 1994, n. 656; b) il Decreto del Ministro delle Finanze 11 febbraio 1997, n. 37”.

Nel successivo testo del decreto attuativo della riforma del contenzioso tributario, con l’art. 1, comma 1, lett. h), si è poi stabilito che “nell’art. 19, comma 1”, D.Lgs. n. 546/1992, “dopo la lettera g) è inserita la seguente: ‘g-*bis*) il rifiuto espresso o tacito sull’istanza di autotutela nei casi previsti dall’art. 10-*quater* della Legge 27 luglio 2000, n. 212”’. E, con l’art. 1, comma 1, lett. i), si è infine disposto che nell’art. 21, comma 2, dello stesso D.Lgs. “1) le parole ‘lettera g)’ sono sostituite con le seguenti: ‘lettere g) e g-*bis*)’; 2) dopo le parole ‘di restituzione’ sono inserite le seguenti: ‘o di autotutela”’.

Per quanto attiene alla prefigurata disciplina di cui agli artt. 10-*quater* e 10-*quinqüies* del nuovo Statuto del contribuente, la stessa dev’essere attentamente vagliata in relazione al principio di cui all’art. 4, comma 1, lett. h), della Legge delega, dove, come si è visto, era prescritto il “potenziamento dell’esercizio del potere di

(\*) Professore emerito di Diritto processuale civile presso l’Università di Parma e Avvocato in Genova, Doctor honoris

causa internacional ex FIA (Federación Iberoamericana de Abogados)

## Editoriale

autotutela”, ovviamente rispetto alla precedente normativa (art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994 e D.M. n. 37/1997), di cui, come parimenti si è visto, è ora espressamente prevista l’abrogazione.

A prescindere dai profili delle dinamiche procedurali dell’esercizio del potere di autotutela (nei diversi aspetti, di annullamento degli atti o di rinuncia all’impugnazione, di attivazione *ex officio* o ad istanza di parte; di alternativi esiti delle impugnative in termini di totale o parziale accoglimento o diniego, espresso o tacito), a cui si farà qualche cenno in prosieguo, per quanto propriamente attiene al piano statico dell’oggettivo ambito della sfera di operatività dell’autotutela, qual è ora prevista, non sembra proprio si possa ritenere che quanto nomopoieticamente progettato in fase attuativa sia davvero conforme al parametro del potenziamento rispetto alla precedente disciplina sinora vigente. In quanto, a tacer d’altro, la fattispecie della c.d. autotutela obbligatoria *ex art. 10-*quater**, comma 2, lett. a), b), c), d), appare ben più riduttiva di quella prevista dalle disposizioni di cui si prevede l’abrogazione (dove, infatti, si faceva riferimento anche alla “mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti”, alla “doppia imposizione” e alla “mancanza di documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza”), nonché, per di più, assoggettata *in spe* ad un termine di decadenza (di tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione dell’atto d’imposizione autotutelabile *ex lege*). E in quanto, poi, l’ambito dell’autotutela facoltativa *ex art. 10-*quinquies** si prevede venga ora ristretto ai soli casi non previsti (“fuori”) dall’art. 10-*quater*, che, a maggior ragione, viceversa, dovrebbero ricomprendersi nella fattispecie “dell’illegittimità o dell’infondatezza dell’atto o dell’imposizione”, anche a prescindere dalla decorrenza del termine di tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione dell’atto autotutelabile; risultando, così, oggettivamente, una inspiegabile contrazione dell’esercizio dell’autotutela c.d. facoltativa, che prima non era sottoposta a limitazioni siffatte (1).

Passando quindi alla disciplina procedimentale, dettata dall’art. 1, comma 1, lett. h) ed i), è ben vero che si è ora appositamente progettata la normativizzazione dell’autonoma impugnabilità *ex art. 19*, lett. g), del rifiuto espresso o tacito dell’esercizio di autotutela, in tal modo distogliendola dal solo formalmente riconosciuto accredito a livello giurisprudenziale; ma vero è, altresì, che, con la prospettata modifica dell’art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, si sta partorendo una disciplina sul “rifiuto tacito di autotutela”, alternativamente al “rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni tributarie ed interessi e altri accessori non dovuti”, che costituisce un vero e proprio “obbrobrio” normativo, laddove infatti si fa richiamo a regolamentazioni eterogenee (siccome riguardanti soltanto restituzioni di tributi, sanzioni ed accessori vari, che nulla hanno a che fare con l’autotutela) e laddove, oltretutto, si prevedono scadenze di termini che contrastano *prima facie* con quanto previsto nel “famigerato” art. 10-*quater*, comma 2, ultima parte (circa la stabilita improcedibilità dell’autotutela obbligatoria “decorsi tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione”).

Se alle sopra evidenziate imperfezioni del tessuto normativo così maldestramente congegnato sembra comunque si possa facilmente rimediare con una più adeguata formulazione del progettato impianto di cui ai decreti attuativi di che trattasi, ben più radicale, ma tanto più necessario, è senza dubbio l’intervento che dovrà essere fatto in specifico riferimento alla portata effettuale delle decisioni di accoglimento delle impugnazioni di dinieghi espressi o taciti dell’autotutela tributaria, obbligatoria o facoltativa che sia.

Com’è noto, in dottrina, era stata, sia pur isolatamente, sostenuta la tesi che in sede di accoglimento dell’impugnativa del diniego di autotutela il giudice tributario può disporre l’annullamento degli atti impositivi, ancorché divenuti inopugnabili per mancata impugnazione entro il termine decadenziale normativamente previsto, in

(1) Orientato in tal senso l’Editoriale di A. Giovanardi, “Finalmente l’autotutela obbligatoria. Ma si poteva fare di più”, in *IPSOA Quotidiano* del 28 ottobre 2023.

base all'assunto che la definitività degli atti amministrativi non può essere "eretta a improvvisato feticcio", dovendosi riconoscere in *apicibus* che "il diritto è sempre valutazione, in cui istituzioni del gruppo sociale ponderano vari aspetti della vita sociale, compresa la stabilità dei rapporti giuridici, che è certamente un valore, ma non certo un valore assoluto, che va armonizzato con altri valori come l'esigenza di eliminare atti definitivi o sentenze affette da palesi irragionevolezza o contraddizioni" (2).

Altresì noto è, però, che questa tesi, assiologicamente rispettabilissima, non trova solido fondamento *in iure* ed è stata perentoriamente disattesa dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di cassazione, che, con ben cinque arresti (3), inframistamente condivisi da ulteriori pronunce sezionali (4) come già si è avuto modo di chiarire, pur senza elevare l'impugnabilità dell'atto amministrativo ad improvvisato "feticcio", hanno comunque motivatamente sostenuto e avallato l'assoluta razionalità del principio che "l'impugnativa del diniego di autotutela non può risolversi *tout court* in un ulteriore mezzo di diretta eliminazione dell'atto impositivo inoppugnabile oltre a quelli già predisposti dalla legge prima della sua definitività"; in tal modo escludendo "che l'impugnativa del diniego di autotutela possa risolversi nella impugnazione dell'atto di cui si era invocato il superamento attraverso l'esercizio del potere di autotutela e che

l'eventuale pronuncia a seguito dell'accoglimento dell'impugnativa proposta contro il diniego dell'autotutela possa dar luogo ad una pronuncia equivalente e/o sostitutiva di quella che già sia stata resa o avrebbe potuto essere stata elargita dal giudice tributario in sede d'impugnativa dell'atto impositivo di cui sia stato successivamente invocato il superamento attraverso l'impugnativa del diniego dell'autotutela attivata nei suoi confronti" (5). Dovendosi, conseguentemente, ritenere, in termini positivi, che l'effettualità della pronuncia di accoglimento dell'impugnativa del diniego di tutela precisamente consista nel solo ripristino dell'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di ripronunciarsi sull'istanza di autotutela illegittimamente denegata dopo l'annullamento dell'impugnato diniego.

Nella progettata riforma nulla sul punto è stato espressamente disposto. Ma dalla quivi contemplata impugnabilità del diniego espresso o tacito dell'istanza di autotutela entro il circuito degli artt. 19 e 21 del D.Lgs. n. 546/1992 (6) sembra piuttosto chiaro che la portata e gli effetti della pronuncia dei giudici tributari di accoglimento dell'impugnativa del diniego di autotutela vengano fatti rientrare nel quadro delle normali pronunce di annullamento degli atti autonomamente impugnabili davanti a siffatti giudici. Su tale via, che pur si è avuto modo di condividere pienamente (7), resta tuttavia l'insoddisfazione di

(2) V., al riguardo, R. Lupi, "Autotutela: una motivazione sconcertante per una soluzione corretta", in *Dialoghi Tributari*, n. 2/2009, pag. 152 ss.

(3) In ordine cronologico, Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776, in questa *Rivista*, n. 11/2005, pag. 1005, con il commento di F. Cerioni, "Procedimento di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributario" e in *Rass. giur.*, n. 5/2005, pag. 1732, con il commento di S. Donatelli, "Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie"; Cass., 27 marzo 2007, n. 7388, *ivi*, n. 6/2007, pag. 479, con il commento di A. Voza, "Il diniego di autotutela può impugnarsi solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo", in *Giur. it.*, n. 12/2007, pag. 2883, con nota di M. Turchi, "La problematica impugnabilità del diniego di autotutela in materia tributaria nuovamente all'esame delle Sezioni Unite", e in *Boll. trib.*, n. 14/2007, pag. 1223, con il commento di F. Cerioni, "Il sindacato sulla legittimità del diniego di autotutela spetta sempre ai giudici tributari"; Cass., 6 febbraio 2009, n. 2876, *ivi*, n. 6/2009, pag. 501, con il commento di F. Cerioni, "Il sindacato sull'esercizio del potere di autotutela non può avere effetti sull'atto impositivo divenuto definitivo"; in *Corr. Trib.*, n. 15/2009, pag. 1230 ed *ivi* il commento di M. Basilavecchia, "Torna l'incertezza sul diniego di autotutela"; in *Dialoghi Tributari*, n. 2/

2009, pag. 154 ed *ivi* i commenti di R. Lupi, "Autotutela: una motivazione sconcertante per una soluzione corretta", cit., e di D. Stevanato, "Definitività dell'atto impositivo e insindacabilità del potere di autotutela: un nuovo Leviatano?", nonché in *Boll. trib.*, n. 7/2009, pag. 547 ed *ivi*, pag. 501 ss. lo scritto di S. Muscarà, "La Cassazione chiude (apparentemente) le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela"; Cass., 16 febbraio 2009, n. 3698 e 23 aprile 2009, n. 9669, *ivi*, n. 7/2009, pag. 585, abbinate con nota di F. Cerioni, "L'autotutela tra 'diritto morente' e 'diritto vivente'".

(4) Tra le quali, in specie, Cass., Sez. trib., n. 21045/2007, in questa *Rivista*, 2008, pag. 507, con nota di G. Tabet, "Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili".

(5) Su quanto sintetizzato nel testo v. *amplius* il nostro precedente Editoriale, "Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario", in *questa Rivista*, n. 6/2009, pag. 473 ss.

(6) V., infatti, i sopra ricordati disposti di cui alle lett. h) ed i) del comma 1 dell'art. 1 del decreto attuativo della riforma sul contenzioso.

(7) Nell'Editoriale richiamato a nt. 5 e in molti altri scritti, tra i quali, da ultimo, il commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, quinta ed., Milano, 2023, pag. 369 ss.

## Editoriale

un risultato realisticamente negativo in termini di concreta effettualità di tutela. Non potendosi tra l'altro concretamente escludere l'eventualità che, pur dopo la pronunciata illegittimità del diniego e il suo annullamento da parte del giudice tributario, l'Amministrazione, ancorché formalmente ottemperando all'obbligo di ripronunciarsi sull'istanza di autotutela, comunque addivenga ad un ulteriore diniego di autotutela, magari diversamente motivato, e così costringendo il contribuente a ulteriormente impugnare l'effettuato diniego, pur esso teoricamente annullabile, e così via, secondo una indefinita catena di sterili sprechi di attività amministrativa e giurisdizionale.

Al fine di evitare questi esiti palesemente "frustranti", avrebbe dovuto e dovrebbe il legislatore della riforma, pur senza scardinare i sopra individuati principi regolativi dell'ordinamento, e dunque preservando il divieto per il giudice tributario di annullare in sede di autotutela l'atto impositivo non impugnato nei termini legislativamente previsti a pena di decadenza, espressamente riconoscere ad esso giudice tributario, in sede di giudizio d'impugnazione di denegata autotutela, il potere di fissare all'atto della

pronuncia di annullamento del diniego all'Amministrazione finanziaria un termine perentorio entro cui pronunciarsi, e di rafforzare la statuizione annullatoria con la possibile condanna della stessa, in caso di ulteriore diniego nel termine prefissato, al pagamento a favore del contribuente di un importo forfettario *ad instar* di quanto previsto dal combinato disposto dell'art. 15, comma 2-*bis*, del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 96, comma 3, c.p.c., estendendo così l'applicabilità, alla pur diversa fattispecie della statuita illegittimità e conseguente annullamento del diniego di autotutela, di una normativa non immediatamente utilizzabile in via di analogia.

Niente di tutto quanto sopra essendo allo stato previsto, la riservata risposta all'interrogativo di cui all'epigrafato titolo deve purtroppo concludersi nel senso che, al momento, quel che è stato progettato per la riforma dell'autotutela tributaria non può certo definirsi una "epocale riforma", costituendo piuttosto un mero reiterato, e fors'anche ulteriormente aggravato, "placebo" canzonatorio (8). In termini assai meno forbiti, ma icasticamente perfetti, una vera e propria "presa per i fondelli"!

(8) Come dovrebbe a tutti essere noto, ma è comunque opportuno ancora ricordare, l'appellativo "canzonatorio" fu coniato da E. Redenti, nella voce "Atti processuali" dell'*Enc. giur. dir.*, per stigmatizzare la vacuità, per l'appunto canzonatoria, del termine

ordinatorio stabilito *ex lege* per la pubblicazione delle sentenze da parte del giudice, in quel caso civile, che, com'è noto, i giudici in genere assai spesso, impunemente, non si curano di rispettare.

Riscossione

# Necessita una radicale riforma del sistema nazionale della riscossione

Corte costituzionale, Sent. 17 ottobre 2023 (21 settembre 2023), n. 190 - Pres. Sciarra - Red. Antonini (stralcio)

*Riscossione - Ruoli - Impugnazione diretta del ruolo e della cartella invalidamente notificata - Ricorrenza di determinate fattispecie attinenti ai rapporti con la Pubblica amministrazione - Necessità - Art. 12, comma 4-bis, del D.P.R. n. 602/1973 - Questioni di legittimità costituzionale - Inammissibilità - Attuazione da parte del Governo ai principi e criteri direttivi per la revisione del sistema della riscossione - Necessità*

**Sono inammissibili - in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost. - le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-bis, del D.P.R. n. 602/1973, come modificato dall'art. 3-bis del D.L. n. 146/2021, nella parte in cui limita la possibilità di impugnare direttamente il ruolo e la cartella, che si assume invalidamente notificata, solo al ricorrere di determinate fattispecie attinenti a rapporti con la Pubblica amministrazione, poiché tale estensione ricade nella discrezionalità del legislatore, sollecitando però il Governo ad un'efficace attuazione ai principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione.**

## Ritenuto in fatto

(Omissis)

## Considerato in diritto

1.- La CGT di primo grado di Napoli, con ordinanza del 23 gennaio 2023 (r.o. n. 18 del 2023), dubita, in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost., della legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-bis, del D.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 3-bis del D.L. n. 146 del 2021, come convertito.

Tale norma, innalzando la soglia del bisogno di tutela giurisdizionale dei contribuenti ai fini della impugnazione "diretta" del ruolo e della cartella, invalidamente notificati, ma conosciuti occasionalmente tramite la consultazione dell'estratto di ruolo, stabilisce: "L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella che si assume invalidamente 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'art. 80, comma 4, del Codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 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'art. 48-bis del presente

decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una Pubblica amministrazione".

1.1.- Il giudice *a quo* riferisce che le questioni sono sorte nel corso di un giudizio riguardante, in particolare, l'impugnazione di una cartella relativa alla TAR SU del 2011, di cui si assumeva l'invalidità della notifica, conosciuta tramite la consultazione di estratti di ruolo, con conseguente maturazione della prescrizione del credito tributario, in assenza di atti interruttivi della stessa.

2.- La CGT - che, seguendo l'interpretazione fornita dalla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 26283 del 2022, ha ritenuto tale novella applicabile anche ai giudizi pendenti - in punto di rilevanza evidenzia che, se le questioni di legittimità costituzionale fossero ritenute non fondate, troverebbe applicazione la norma censurata, che identifica l'interesse ad agire esclusivamente in pregiudizi attinenti ai rapporti con la Pubblica amministrazione, sicché il ricorso dovrebbe essere dichiarato inammissibile per sopravvenuta carenza di interesse.

Diversamente, se le stesse questioni fossero ritenute fondate, "nella parte in cui [la norma] non consente l'impugnativa diretta al di fuori delle ipotesi da essa stessa previste", permarrebbe l'interesse ad agire del contribuente e, in assenza di atti interruttivi, stante l'acclarata invalidità della notificazione della cartella, dovrebbe essere dichiarata la prescrizione del credito tributario.

3.- Il giudice *a quo*, quanto alla non manifesta infondatezza, con riferimento al parametro di cui all'art. 3 Cost., deduce la violazione del principio di uguaglianza, poiché, a seguito della novella, la tutela giurisdizionale del contribuente dinanzi al giudice tributario sarebbe "diversa (e deteriore) laddove sia competente il GT rispetto alla tutela accordata innanzi al G.O. per le medesime ipotesi e per le medesime ragioni".

Infatti, per il rimettente, questa Corte, con la sentenza n. 114 del 2018, avrebbe "sancito l'ammissibilità delle opposizioni *ex art.* 615 c.p.c. (innanzi al G.O.) laddove esse non riguardino 'contestazioni del titolo' che invece sono riservate al G.T."

Tale sentenza si sarebbe "inserir[ta] nel solco delle SS.UU. del 2015 completando la tutela del contribuente", in quanto in tal modo "[i]l ruolo risultava sempre impugnabile: innanzi al G.T. in mancanza di notifica di un atto (funzione recuperatoria) ed innanzi al G.O. per le questioni successive che non riguardavano più il titolo (in mancanza di impugnazioni l'avvenuta notifica cristallizzava la pretesa tributaria)".

La CGT, quindi, rimarca che "[l]a riforma del 2021 e la successiva interpretazione delle SS.UU. del 2022" avrebbero mutato "notevolmente il quadro", rendendo "oggettivamente più difficoltosa la possibilità di tutela innanzi al G.T."

Infatti, l'intervenuta prescrizione - esemplifica il rimettente - non potrebbe più essere dedotta "in via immediata" dinanzi a quest'ultimo - tranne che nelle ipotesi previste dalla novella - essendo necessario "attendere la notifica di un atto successivo (magari esecutivo) per poter contestare la pretesa (con evidenti rischi di tutela meramente risarcitoria)".

Diversamente, prosegue il rimettente, "laddove si discuta di prescrizione successiva alla notifica della cartella (e non vi sia contestazione di tale notifica) la giurisdizione - come da insegnamento della stessa S.C. - spetta al G.O."

Osserva la CGT che "[i]n tal caso sarà possibile l'opposizione *ex art.* 615 c.p.c. e la tutela sarà esperibile immediatamente indipendentemente dalla notifica di un ulteriore atto e *sine die* (e con tutti i poteri riconosciuti dal codice di rito al G.O.)" e ciò costituirebbe "una disparità di trattamento" che aggraverebbe "anche le possibilità di tutela effettiva".

3.1.- Inoltre, sotto un secondo profilo, la CGT reputa sussistere la violazione del principio di uguaglianza anche perché le ipotesi stabilite dalla norma censurata non esaurirebbero "tutti i possibili pregiudizi che si possono avere dal permanere di un'indebita iscrizione a ruolo".

Infatti, per il rimettente l'impugnazione immediata di ruolo e cartella, invalidamente notificati, sarebbe

consentita in virtù della nuova norma solo per i tre "pregiudizi" individuati dalla legge, tutti legati ai rapporti del contribuente con la Pubblica amministrazione, mentre resterebbero irragionevolmente escluse ipotesi di possibili "pregiudizi" che meriterebbero analoga forma di tutela (pignoramento di una parte dello stipendio; difficoltà di accesso al credito bancario per un *rating* di impresa compromesso dai carichi fiscali iscritti; richiesta di mutuo da parte di soggetti "non esercenti attività di impresa"; segnalazioni dei creditori pubblici "qualificati").

3.2.- Le doglianze del rimettente si incentrano, poi, sulla violazione dei parametri di cui agli artt. 24 e 113 Cost., e ciò sia perché la drastica riduzione delle ipotesi di tutela "immediata" comporterebbe un *vulnus* al diritto di difesa del contribuente, che potrebbe solo chiedere la tutela cautelare avverso il successivo atto di pignoramento, con poche possibilità di impedire, nelle more, il verificarsi del danno, sia perché sarebbero sprovvisti di tutela pregiudizi diversi da quelli relativi ai rapporti con la Pubblica amministrazione.

3.3.- La CGT, infine, accenna, da un lato, alle "ragioni sottese alla norma sotto esame: a seguito delle SS.UU. del 2015 è evidente che il legislatore si è preoccupato di evitare un proliferare di ricorsi per carichi anche molto risalenti e che a fronte di esazione piuttosto improbabile avrebbero gravato in maniera eccessiva sugli Uffici sottraendo risorse preziose e causando il danno economico della possibile condanna al pagamento delle spese di giudizio".

Dall'altro, manifesta "perplexità" per "il fatto che per risolvere tale problema il legislatore sia intervenuto condizionando pesantemente la possibilità di difendersi in giudizio", censurando quindi la norma in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost. "nei termini di cui in motivazione", nella quale, dopo avere esposto una casistica delle fattispecie ritenute indebitamente pretermesse, conclude che "il legislatore avrebbe potuto adottare soluzioni più snelle e con costi irrisori, che comunque sarebbero state rispettose del diritto di difesa".

4.- Il giudice di pace di Napoli, con ordinanza del 3 febbraio 2023 (r.o. n. 95 del 2023), dopo aver evidenziato che le questioni sono sorte nel corso di un giudizio di opposizione all'esecuzione *ex art.* 615 cod. proc. civ., avverso l'ingiunzione di pagamento per sanzioni relative a violazioni del "Codice della strada", invalidamente notificata ma conosciuta tramite la consultazione dell'estratto di ruolo, dubita della legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis*, del D.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 3-*bis* del D.L. n. 146 del 2021, come convertito, anche per come

interpretato dalla sentenza della Corte di cassazione n. 26283 del 2022.

4.1.- In punto di rilevanza il giudice *a quo* afferma che le questioni assumono “grande rilievo sia per il cospicuo contenzioso pendente [...] sia per la soluzione poco condivisibile suggerita dalla S.C. a SS.UU. in ordine alla efficacia retroattiva di una norma emanata a mezzo decretazione d’urgenza”.

5.- Quanto alla non manifesta infondatezza delle questioni sollevate - che possono essere compendiate in tre diverse formulazioni - il rimettente, in primo luogo, reputa insussistenti i presupposti per l’adozione del D.L. n. 146 del 2021, come convertito, in assenza dei requisiti di “specifica necessità e urgenza” *ex art. 77 Cost.*

In secondo luogo, evidenzia la violazione degli artt. 3 e 24 *Cost.*, in quanto la ritenuta applicabilità della norma censurata ai giudizi pendenti, mutando “radicalmente l’esito del processo” in corso, comporterebbe, oltre alla compromissione del diritto di agire in giudizio e della parità delle parti, anche la lesione dei principi di ragionevolezza, dell’affidamento dei contribuenti, della coerenza e della certezza dell’ordinamento e del rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario.

In terzo luogo, con riguardo alla possibile lesione dei principi di cui agli artt. 3, 24, 111, 113 e 117 *Cost.*, il rimettente deduce la violazione del principio di uguaglianza e del diritto di difesa, in quanto la tutela “immediata” sarebbe riservata solo ai contribuenti che lamentano uno specifico pregiudizio nei rapporti con la Pubblica amministrazione, costringendo tutti gli altri, che pure si trovano in situazioni omogenee a quelle tutelate per legge (pignoramento presso terzi; riduzione o revoca di finanziamenti bancari; effetti ostativi alla circolazione delle aziende su cui gravano pendenze fiscali risultanti dalla “certificazione di cui all’art. 14, D.Lgs. n. 472 del 1997”), ad attendere il successivo atto esecutivo per poter presentare ricorso giurisdizionale.

6.- Nel solo giudizio dinanzi alla CGT è intervenuto il Presidente del Consiglio dei Ministri, rappresentato e difeso dalla Avvocatura generale dello Stato.

7.- In via preliminare deve essere disposta la riunione dei due giudizi, che hanno ad oggetto la medesima disposizione e sono fondati su argomentazioni e parametri parzialmente coincidenti (*ex plurimis*, sentenze n. 128 e n. 91 del 2023, n. 246 del 2022 e n. 256 del 2010; ordinanza n. 153 del 2023).

7.1.- Si ritiene prioritario l’esame delle questioni di cui all’ordinanza di rimessione del giudice di pace di Napoli (r.o. n. 95 del 2023), e segnatamente delle questioni in ordine alla legittimità costituzionale del diritto vivente che ha ritenuto applicabile la novella ai giudizi

pendenti, data la sua logica pregiudizialità ai fini della decisione.

Spetta, infatti, alla Corte “stabilire, anche per economia di giudizio, l’ordine con cui affronta[re]” le questioni pregiudiziali “nella sentenza e dichiarare assorbite le altre” (sentenze n. 187 e n. 120 del 2022, n. 260 del 2021, n. 246 e n. 186 del 2020, n. 258 del 2019).

Se, dunque, fossero ritenute fondate tali questioni, con il corollario della inapplicabilità della novella ai giudizi pendenti, diventerebbero irrilevanti tutte le altre, essendo stati instaurati entrambi i giudizi prima della entrata in vigore della novella.

8.- Va rilevata d’ufficio, per difetto di motivazione sulla rilevanza, l’inammissibilità delle questioni sollevate dal giudice di pace di Napoli.

Invero, il rimettente si è limitato ad allegare, in modo del tutto generico e avulso dai fatti di causa, che “la questione assum[e] grande rilievo sia per il cospicuo contenzioso pendente [...] sia per la soluzione poco condivisibile suggerita dalla S.C. a SS.UU. in ordine alla efficacia retroattiva di una norma”, senza fornire alcun chiarimento sull’effettiva validità o meno delle notifiche effettuate dall’AdER.

L’unico riferimento alle notifiche risulta peraltro, contraddittorio, in quanto se, da un lato, si richiamano le difese del contribuente in ordine alla esistenza di “cartelle esattoriali non pagate a proprio carico mai giunte alla sua conoscenza o comunque affette da vizi insanabili”, dall’altro, si riporta l’argomentazione difensiva dell’AdER che ha assunto “di aver regolarmente notificato la prefata cartella esattoriale”.

Inoltre, non è dato sapere neppure se l’oggetto del ricorso sia, in realtà, una cartella di pagamento o una intimazione *ex art. 50, comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973*.

Al contrario, ai fini della valutazione sulla rilevanza, il rimettente avrebbe dovuto indicare con precisione la tipologia dell’atto impositivo e soprattutto le concrete modalità utilizzate per la sua notificazione, chiarendo se la stessa fosse stata o meno regolarmente effettuata.

Infatti, l’accertata eventuale validità della notifica dell’atto impositivo avrebbe comportato l’irrilevanza delle questioni sollevate.

La descrizione del tutto insufficiente della fattispecie concreta rende impossibile verificare se la norma denunciata debba essere effettivamente applicata per definire il giudizio principale e se le ragioni esposte a sostegno del dubbio di costituzionalità abbiano una qualche attinenza con il caso concreto oggetto del medesimo giudizio.

Tale insufficiente descrizione si traduce in un’incolombabile lacuna della motivazione sulla rilevanza delle

questioni (*ex plurimis*, sentenze n. 28 del 2022, n. 114 del 2021 e n. 254 del 2020).

9.- Quanto al giudizio relativo all'ordinanza emessa dalla CGT (r.o. n. 18 del 2023), va innanzitutto considerata l'eccezione di "parziale inammissibilità" delle questioni per difetto di rilevanza sollevata dall'Avvocatura generale dello Stato.

Ad avviso della difesa erariale il rimettente non avrebbe indicato e "nemmeno ipotizzato" il pregiudizio - diverso da quelli relativi a rapporti con la Pubblica amministrazione - che avrebbe, in tesi, integrato il bisogno di tutela giurisdizionale, e quindi l'interesse ad agire del contribuente.

L'eccezione, in questi termini, non è fondata.

La CGT ha compiutamente evidenziato i profili di rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale.

Per il giudice *a quo*, infatti, "applicando la norma" in conformità con il diritto vivente, si dovrebbe dichiarare l'inammissibilità del ricorso del contribuente, che non sarebbe sorretto dalla condizione dell'azione rappresentata dall'interesse ad agire, come declinato nelle ipotesi tassative di cui all'art. 12, comma 4-bis, del D.P.R. n. 602 del 1973 (pregiudizio sorto nei rapporti con la Pubblica amministrazione).

Se, invece, fossero ritenute fondate le questioni di legittimità costituzionale della nuova norma, dovrebbe affermarsi la sussistenza dell'interesse ad agire del contribuente; e ciò in quanto, come precisa il rimettente, con riferimento alla "TARSU [...] relativa all'anno 2012 [recte: 2011]", in assenza di "atti validi notificati" interruttivi della prescrizione del credito tributario, "la relativa pretesa dovrebbe essere dichiarata prescritta".

10.- Le questioni sollevate dalla CGT, tuttavia, sono inammissibili per un diverso ordine di ragioni.

La disposizione censurata si pone quale epilogo di una complessa evoluzione giurisprudenziale che prende le mosse, come correttamente ricostruito dal rimettente, dalla sentenza n. 19704 del 2015 delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, che ha affermato il seguente principio di diritto: "È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a

conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione". In questi termini la pronuncia ha ampliato l'accesso alla tutela giurisdizionale; nella medesima prospettiva si sono poi poste sia due ulteriori pronunce della Corte di cassazione a Sezioni Unite (Cass., Sez. Un., 5 giugno 2017, n. 13913 e n. 13916), sia la sentenza n. 114 del 2018 di questa Corte.

Le prime hanno stabilito, in mancanza di precedenti atti ritualmente notificati, la possibilità di impugnare davanti al giudice tributario il pignoramento che costituisca il primo atto con il quale si esprime la volontà di procedere alla riscossione di un credito erariale; la seconda ha posto rimedio alla carenza di tutela che si profilava dinanzi al giudice ordinario, affermando l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevedeva che, nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella o all'avviso di cui all'art. 50 del medesimo decreto, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ.

L'introdotta possibilità di impugnare la cartella di pagamento che si ritenga invalidamente notificata e di cui il contribuente sia venuto a conoscenza dall'estratto di ruolo (che ne afferma la valida notifica), scontrandosi con le gravi inefficienze del sistema italiano della riscossione, ha però condotto "[al]l'enorme proliferazione, negli ultimi anni, di controversie strumentali di impugnazione degli estratti di ruolo radicate dai debitori iscritti a ruolo", con "un aumento esponenziale delle cause radicate innanzi alle Commissioni tributarie, ai giudici di pace e, più in generale, alla Magistratura ordinaria per far valere, spesso pretestuosamente, ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima, senza che l'agente della riscossione si fosse attivato in alcun modo per il recupero delle pretese ad esse sottese, e perfino nei casi in cui vi avesse rinunciato, anche nell'esercizio dell'autotutela" (relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria del 30 giugno 2021).

A fronte di una tale proliferazione di ricorsi, che ha messo in crisi il sistema di tutela giurisdizionale, il legislatore è intervenuto con la disposizione censurata, che limita la possibilità di impugnare direttamente il ruolo e la cartella, che si assume invalidamente

notificata, solo al ricorrere di determinate fattispecie attinenti a rapporti con la Pubblica amministrazione, ovvero “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’art. 80, comma 4, del Codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all’art. 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’art. 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una Pubblica amministrazione”.

11.- A seguito dell’entrata in vigore della norma di nuovo conio, la massa dei ricorsi si è notevolmente ridotta: la difesa erariale afferma che “nell’ultimo anno risultano instaurate soltanto circa 8.000 nuove controversie (di cui circa 6.700 entro la soglia di valore di euro 5.000)”.

Tuttavia, è indubbio che a tale esito si è giunti incidendo sull’ampiezza della tutela giurisdizionale.

Non solo perché, ad esempio, la tutela cautelare, richiesta al giudice tributario nell’occasione del ricorso avverso l’atto di pignoramento del conto corrente, potrebbe non giungere in tempo per evitarlo. Ma soprattutto perché un vuoto di tutela potrebbe ingenerarsi in forza del fatto che potrebbe non esservi mai un successivo atto - sia perché non correttamente notificato, sia per inerzia della Amministrazione finanziaria - che consenta di impugnare, indirettamente, anche la cartella (e, per il tramite di essa, il ruolo) non validamente notificata.

In questa prospettiva il “bisogno” di tutela giurisdizionale si può allora egualmente manifestare in situazioni diverse da quelle considerate nella norma censurata: significativa è l’ipotesi di cessione di azienda, dove in forza dell’art. 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell’art. 3, comma 133, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662), l’esistenza di un considerevole debito fiscale risultante dall’estratto di ruolo - ma che il contribuente non ha mai potuto contestare a causa dell’invalida notifica, oppure che dovrebbe ritenersi prescritto -, per effetto della responsabilità solidale del cessionario, può incidere sul valore di cessione dell’azienda stessa.

Inoltre, una situazione “analogà” a quelle considerate dalla norma censurata potrebbe verificarsi per quei debitori che operino con soggetti diversi dalla Pubblica amministrazione: anche i contraenti privati potrebbero richiedere una attenta verifica circa le pendenze fiscali delle potenziali controparti, che potrebbero pertanto

venire escluse dalle contrattazioni a causa di estratti di ruolo gravati da iscrizioni che, come detto sopra, il contribuente non ha mai potuto contestare a causa dell’invalida notifica, oppure che sono relative a debiti ormai chiaramente prescritti.

Significativo, per certi aspetti, è proprio il caso da cui origina l’ordinanza di rimessione, dove veniva in questione un debito fiscale inerente alla TARSU dell’anno 2011 e per il quale, secondo il rimettente, “non vi sono atti validi notificati” e quindi “la relativa pretesa dovrebbe essere dichiarata prescritta” ormai da diversi anni, ma che continuava a pesare sull’estratto di ruolo del contribuente.

In tali casi, a generare il bisogno di tutela giurisdizionale “anticipata” è quindi, in realtà, la patologica situazione, tra l’altro già denunciata da questa Corte con la sentenza n. 120 del 2021 - peraltro seguita, per quanto riguarda in particolare i profili dei meccanismi di finanziamento del sistema della riscossione, da un significativo intervento del legislatore con l’art. 1, commi da 14 a 23, della Legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024) - della singolare esistenza di un “magazzino” di entrate non riscosse pari ad oltre mille miliardi di euro e che, secondo gli ultimi dati, “comprende più di 170 milioni di cartelle, di cui il 60 per cento notificate prima del 2015” (Documento di economia e finanza 2023, Sezione III, pag. 24, nota 32), dove risultano quindi affastellate cartelle che, seppur evidentemente prescritte, incombono sul contribuente e ne possono compromettere la “credibilità fiscale”.

Questa Corte, del resto, è già intervenuta anche a stigmatizzare il cosiddetto meccanismo scalare inverso, che fra l’altro ha addirittura rinviato fino al biennio 2038-2039 l’azione di controllo per i ruoli del 2000 e che, come, correttamente sottolinea l’Avvocatura generale, essendo “basato sull’esame prioritario delle annualità più recenti”, concorre alla “stratificazione di crediti vetusti”, non riscossi, e “non suscettibili di riscossione”, in quanto tali crediti sarebbero “soltanto formalmente [...] ancora in carico all’agente della riscossione”.

In tale occasione questa Corte ha già rimarcato “che una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile delle entrate è elemento indefettibile di una corretta elaborazione e gestione del bilancio, inteso come ‘bene pubblico’ funzionale ‘alla valorizzazione della democrazia rappresentativa’ (sentenza n. 184 del 2016; nello stesso senso, sentenze n. 247 e n. 80 del 2017), mentre meccanismi comportanti una ‘lunghissima dilazione temporale’ (sentenza n. 18 del 2019) sono difficilmente

compatibili con la sua fisiologica dinamica” (sentenza n. 51 del 2019).

12.- Come si è visto, la norma censurata reagisce alla proliferazione dei ricorsi riconoscendo solo in taluni casi la meritevolezza della tutela “anticipata”, riservando agli altri casi la strada dell’impugnazione “indiretta” al fine di censurare, dinanzi al giudice tributario, l’atto esecutivo successivo viziato dalla mancata notifica dell’atto presupposto.

Al riguardo questa Corte ritiene innanzitutto opportuno precisare che l’abuso di quanti approfittano della vulnerabilità del sistema - dove spesso l’agente della riscossione, addirittura, non è in grado di fornire la prova della regolare notifica - e così generano un preoccupante contenzioso seriale, non può in via sistematica comprimere il bisogno di tutela “anticipata” dei soggetti (fossero anche pochi) che legittimamente lo invocano.

Il rimedio alla situazione che si è prodotta per effetto della norma censurata coinvolge però profili rimessi - quanto alle forme e alle modalità - alla discrezionalità del legislatore e non spetta, almeno in prima battuta, a questa Corte; tale risultato può, infatti, essere ottenuto intervenendo in più direzioni, peraltro non alternative: sia, da un lato, estendendo, con i criteri ritenuti opportuni, la possibilità di una tutela “anticipata” a fattispecie ulteriori (quali quelle prima qui indicate) rispetto a quelle previste dalla norma censurata, sia, dall’altro, agendo in radice, ovvero sulle patologie che ancora permangono nel sistema italiano della riscossione. Queste attengono sia al passato, dove, anche per cause storiche, si è accumulata una consistente massa di crediti ormai evidentemente prescritti, sia al futuro perché il sistema dovrà essere strutturato in modo che tale fenomeno non si ripeta, evitando, in particolare, il danno di gravi falle nell’adempimento del dovere tributario, “preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi” (sentenza n. 288 del 2019).

Con riferimento a questa indefettibile esigenza di superare, in definitiva, la grave vulnerabilità ed inefficienza, anche con riferimento al sistema delle notifiche, che ancora affligge il sistema italiano della riscossione, questa Corte non può peraltro esimersi dal formulare il pressante auspicio che il Governo dia efficace attuazione ai principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione contenuti nella delega conferitagli dall’art. 18 della Legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale).

13.- Le questioni sollevate dalla CGT partenopea sono quindi inammissibili: il rimettente del resto, da un lato, non misconosce le “ragioni sottese alla norma sotto esame: a seguito delle SS.UU. del 2015 è evidente

che il legislatore si è preoccupato di evitare un proliferare di ricorsi per carichi anche molto risalenti e che a fronte di esazione piuttosto improbabile avrebbero gravato in maniera eccessiva sugli Uffici sottraendo risorse preziose e causando il danno economico della possibile condanna al pagamento delle spese di giudizio”.

Dall’altro, manifesta “perplexità” per “il fatto che per risolvere tale problema il legislatore sia intervenuto condizionando pesantemente la possibilità di difendersi in giudizio”, censurando quindi la norma in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost. “nei termini di cui in motivazione”, nella quale, dopo avere esposto una casistica delle fattispecie ritenute indebitamente pretermesse, conclude che “il legislatore avrebbe potuto adottare soluzioni più snelle e con costi irrisori, che comunque sarebbero state rispettose del diritto di difesa”.

Di qui l’inammissibilità delle questioni sollevate, dal momento che, come emerge dalla stessa prospettazione del rimettente, il rimedio al *vulnus* riscontrato richiede, in realtà, un intervento normativo di sistema, implicante scelte di fondo tra opzioni tutte rientranti nella discrezionalità del legislatore (sentenze n. 71 del 2023, n. 96 e n. 22 del 2022, n. 259, n. 240, n. 146, n. 103, n. 33 e n. 32 del 2021).

## Per Questi Motivi LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 12, comma 4-*bis*, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), così come modificato dall’art. 3-*bis* del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella Legge 17 dicembre 2021, n. 215, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24, 77, 111, 113 e 117 della Costituzione, dal giudice di pace di Napoli, con l’ordinanza indicata in epigrafe;

2) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 12, comma 4-*bis*, del D.P.R. n. 602 del 1973, così come modificato dall’art. 3-*bis* del D.L. n. 146 del 2021, come convertito, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost., dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli, con l’ordinanza indicata in epigrafe.



Il testo integrale della sentenza può essere richiesto a redazione.giurisprudenzatributaria.ipsoa@wki.it

[www.edicolaprofessionale.com/gt](http://www.edicolaprofessionale.com/gt)

## La Consulta sulla non impugnabilità dell'estratto di ruolo

di Alessandra Kostner (\*)

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 190/2023, ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-bis del D.P.R. n. 602/1973, come modificato dall'art. 3-bis del D.L. n. 146/2021. La suddetta norma, che disciplina la non impugnabilità dell'estratto di ruolo, appare del tutto in sintonia con il sistema della predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 e, più in generale, con la struttura e le peculiarità proprie del processo tributario, in quanto giudizio sull'atto. Tuttavia, suscita qualche perplessità il profilo dell'individuazione dei tre casi in cui - previa dimostrazione della sussistenza di un pregiudizio qualificato - il contribuente, proprio in base alla disposizione sopra richiamata, può procedere all'impugnazione diretta del ruolo e della cartella.

### Il caso esaminato e le conclusioni della Consulta

Due, ravvicinate, ordinanze di rimessione, rese dal Giudice di pace di Napoli (1) e dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli (2), hanno determinato la sentenza in commento.

La Corte costituzionale, dopo aver delineato la posizione assunta dai giudici rimettenti - e dall'Avvocatura di Stato, in rappresentanza del Presidente del Consiglio dei Ministri, con riferimento al solo giudizio svoltosi dinanzi alla CGT di primo grado di Napoli - ha affrontato, in via preliminare, la problematica della legittimità costituzionale del diritto vivente (3) che ha ritenuto applicabile ai giudizi pendenti l'art. 3-bis del D.L. n. 146 del 21 ottobre 2021, introdotto dalla Legge di conversione n. 215 del 17 dicembre 2021, in virtù del quale è stata prevista l'aggiunta, all'art. 12 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, del comma 4-bis sulla non impugnabilità dell'estratto di ruolo (4).

A tal proposito, i giudici della Consulta hanno deciso per l'inammissibilità delle questioni sollevate dal giudice di pace di Napoli, giacché, secondo la ricostruzione prospettata, quest'ultimo - omettendo di indicare la tipologia dell'atto sottostante all'estratto di ruolo (cartella di pagamento ovvero intimazione di pagamento) e di chiarire se la relativa notifica fosse avvenuta o meno ovvero se fosse avvenuta o meno in modo corretto (anche a seguito della posizione di difesa del proprio operato assunta dall'agente della riscossione) - non avrebbe descritto adeguatamente il caso concreto. Così da precludere alla Corte la verifica dell'applicabilità della disposizione invocata alla fattispecie in esame e l'attenzione con quest'ultima delle ragioni poste alla base del dubbio di costituzionalità (5).

Analogamente, apparente sorte, ma con una motivazione che costituisce un invito ad un intervento legislativo, ha avuto l'ordinanza di rimessione della CGT di primo grado di Napoli.

(\*) *Dottore di Ricerca in Diritto tributario - Università Bicocca di Milano e Avvocato in Cosenza*

(1) Si tratta di un giudizio di opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c., instaurato da un contribuente che aveva sostenuto di essere venuto a conoscenza, solo mediante l'acquisizione di un estratto di ruolo, dell'esistenza di una cartella di pagamento mai ricevuta prima.

(2) E' l'ipotesi di un giudizio promosso dal ricorrente che si doveva di aver appreso dell'esistenza di una cartella di pagamento soltanto mediante l'acquisizione di un estratto di ruolo.

(3) Cfr. Cass. civ., SS.UU., 6 settembre 2022, n. 26283.

(4) Cfr., per tutti, F. Rasi, "La conoscenza 'occasionale' e 'legale' dell'estratto di ruolo" nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità", in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 1012 ss.; Id., "Considerazioni a margine della proposta di 'non impugnabilità salve eccezioni' dell'estratto di ruolo: più di quello

che sembra?", in *Dir. e proc. trib.*, 2021, pag. 525 ss.; Id., "Il 'canto di natale' del legislatore: la non impugnabilità dell'estratto di ruolo", in *Giust. ins.* del 3 febbraio 2022; A. Carinci, "Note sparse sulla novella che ha introdotto la non impugnabilità dell'estratto di ruolo nonché della cartella di pagamento e del ruolo per vizio di notifica", in *Riv. dir. trib. (suppl. on line)* del 12 gennaio 2022; C. Glendi, "L'impugnazione 'diretta' dei ruoli e delle cartelle di pagamento che si assumono 'invalidamente notificate' (fra nuove leggi e giurisprudenza in fermento)", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, pag. 289 ss.; Id., "Atti impugnabili e oggetto del ricorso", in C. Consolo-C. Glendi (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*. Quinta edizione, Padova, 2023, pag. 369 ss.; A. Marcheselli, "Quel pasticciaccio brutto della c.d. impugnazione degli estratti di ruolo", in *Riv. dir. trib. (suppl. on line)* del 5 maggio 2022.

(5) Cfr. punto 8 della pronuncia in commento.

La Corte, difatti, dopo aver rigettato l'eccezione formulata dall'Avvocatura generale dello Stato, secondo cui l'organo rimettente non avrebbe evidenziato i profili di rilevanza delle censure di legittimità costituzionale, ha concluso per l'inammissibilità delle questioni sollevate dalla CGT di Napoli.

Nello specifico, i giudici della Consulta hanno ritenuto la disposizione censurata il naturale epilogo dell'indirizzo giurisprudenziale che - a partire dalla pronuncia n. 19704 del 2 ottobre 2015 delle Sezioni Unite della Corte di cassazione - in un'ottica di ampliamento dell'accesso alla tutela giurisdizionale, ha valutato come ammissibile l'impugnazione della cartella (e del ruolo), della cui esistenza il contribuente fosse venuto a conoscenza proprio a seguito dell'acquisizione dell'estratto. E che, con ulteriori pronunce (6), ha ammesso l'impugnabilità, dinanzi al giudice tributario, del pignoramento, che rappresenti il primo atto con cui sia espressa la volontà di procedere alla riscossione di un credito erariale, ed, ancora, ha affermato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 602/1973, nella parte in cui non consentiva le opposizioni *ex art.* 615 c.p.c. con riferimento alle controversie attinenti agli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento. Non solo.

La Corte costituzionale ha, di fatto, riconosciuto che la richiamata condizione, causata anche (e soprattutto) dalle inefficienze riguardanti il sistema della riscossione, ha condotto ad una proliferazione di giudizi, talvolta strumentali, cui il legislatore, con la norma oggetto di censura, ha voluto porre rimedio. D'altra parte, nella Relazione depositata, in data 30 giugno 2021, dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria era

stato evidenziato che la percentuale del 40% dei giudizi in corso, conseguiva, prima dell'introduzione della detta disciplina, proprio dall'impugnazione degli estratti di ruolo.

Tuttavia, la Corte - ancorché abbia riconosciuto una diminuzione dell'ampiezza della tutela giurisdizionale, derivante dalla norma sulla non impugnabilità degli estratti di ruolo - ha concluso affermando che il rimedio al *vulnus* generato dall'applicazione della disposizione necessiterebbe di un intervento normativo, così investendo le scelte discrezionali del legislatore, anziché nomofilattico (7).

### **Le ragioni della parziale condivisibilità della pronuncia**

La pronuncia in commento è, senz'altro, condivisibile nella parte in cui rinviene la *ratio* della disposizione censurata nella finalità di ridimensionare quell'orientamento giurisprudenziale che, estendendo le occasioni di tutela dinanzi al giudice tributario, ha provocato una proliferazione di giudizi, e che, pertanto, allargando le maglie del processo di natura fiscale, ha introdotto le impugnazioni anticipate affermando la contestabilità di atti, normativamente esclusi, e ritenuti impugnabili solo in via interpretativa (8).

Allo stesso tempo, è di rilievo la motivazione della stessa pronuncia nella parte in cui evidenzia che le problematiche riguardanti la riscossione sono state determinanti, giacché non si può negare che sovente le impugnazioni degli estratti di ruolo si sono rese necessarie anche alla luce del mancato aggiornamento dei ruoli, per i quali difficilmente sarebbe stato possibile ravvisare un diverso, alternativo e risolutivo rimedio, oggi individuato nel dettato normativo dell'art. 18 della Legge delega n. 111/2023, che prevede il discarico automatico decorsi cinque anni dalla data di affidamento del carico all'agente della riscossione (9).

(6) Cfr., in relazione al primo profilo, Cass. civ., SS.UU., 5 giugno 2017, n. 13913 e Cass. civ., SS.UU., 5 giugno 2017, n. 13916 e, in relazione al secondo profilo, Cass. civ., Sez. trib., 31 maggio 2018, n. 114.

(7) Cfr., nello specifico, il punto 10 della sentenza.

(8) Cfr. A. Kostner, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, Torino, 2022, pag. 214.

(9) La disposizione prevede il discarico automatico "al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento delle quote non riscosse, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali,

Le conclusioni della sentenza in commento, tuttavia, destano qualche perplessità. Quando si affronta la problematica della non impugnabilità dell'estratto di ruolo, le incertezze non dovrebbero derivare dalla norma in sé, ossia dal contenuto del comma 4-bis dell'art. 12 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973. Ciò in quanto il disposto normativo, ove nega la contestabilità dell'estratto di ruolo, risulta pienamente in sintonia con il sistema della predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, che non contempla (appunto) l'estratto di ruolo, e, più in generale, con la struttura e le peculiarità proprie del processo tributario, in quanto giudizio sull'atto (10).

Semmai, i dubbi dovrebbero scaturire dal profilo dell'individuazione dei tre casi (11) in cui - previa dimostrazione della sussistenza di un pregiudizio qualificato - il contribuente, proprio in base alla disposizione sopra richiamata, con una forma di tutela anticipata, può procedere all'impugnazione diretta del ruolo e della cartella. Ciò per varie ragioni.

Innanzitutto, al contrario di quanto previsto dalla novella legislativa con riferimento all'estratto di ruolo, la norma che disciplina gli atti impugnabili in materia fiscale non prevede alcuna differenziazione per quel che concerne gli atti tipici (che sono, quindi, sempre contestabili) e non presuppone, ai fini dell'instaurazione del giudizio, la dimostrazione, da parte del contribuente, della sussistenza di un interesse qualificato che, sulla base di un giudizio formulato preventivamente dal legislatore, è ritenuto sussistente, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., per tutti gli atti contemplati nell'elencazione del comma 1 dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

Ma vi è altro.

La Corte, nella pronuncia in commento, ha condivisibilmente rilevato che i tre casi - individuati dalla norma ai fini della contestabilità dell'estratto di ruolo - non possono esaurire tutte le ipotesi in cui il contribuente potrebbe presentare un concreto interesse alla proposizione dell'impugnazione.

Viene del tutto trascurata dalla norma, difatti, la posizione di qualsivoglia persona fisica che, ancorché non coinvolta da rapporti con la Pubblica amministrazione, potrebbe comunque essere titolare di un interesse all'esercizio di tale prerogativa: magari derivante dalla necessità di dover accedere al sistema di finanziamento bancario, precluso, come noto, nei casi di significative esposizioni fiscali; o, piuttosto, collegato a situazioni in cui i contraenti privati potrebbero richiedere una verifica delle pendenze fiscali delle potenziali controparti (12).

Così come non sembrano essere considerate dal legislatore le ipotesi in cui i contribuenti - che svolgono un'attività di lavoro autonomo - siano raggiunti da atti di pignoramento dei propri conti corrente, indispensabili per lo svolgimento della propria attività professionale, ed a quelle ipotesi in cui gli stessi, in assenza di liquidità, possano essere dichiarati falliti nei termini previsti dall'art. 5 della l.f. (13).

Al pari, la disposizione censurata non tiene conto - come anche sottolineato al punto 11 della pronuncia in commento - della fattispecie della circolazione delle aziende, ove emerga la sussistenza di pendenze tributarie dalla certificazione ex art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 (14).

Da tanto discendono: la violazione del principio di ragionevolezza e del principio di eguaglianza

accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali e di quelle interessate da dilazioni di pagamento, e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili ovvero di azioni fruttuosamente esperibili".

(10) Cfr. F. Tesauro, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, pag. 239 ss.

(11) Il comma 4-bis dell'art. 12 del D.P.R. n. 602/1973 prevede l'impugnabilità diretta dell'estratto di ruolo esclusivamente in tre casi, ossia quando "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'art. 80, comma 4, del Codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 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'art. 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una Pubblica amministrazione".

(12) Cfr. punto 11 della pronuncia in commento.

(13) Cfr. Cass. civ., Sez. trib., ord. 11 febbraio 2022, n. 4526.

(14) Cfr. D. Mazzagreco, "Recenti sviluppi della giurisprudenza di legittimità in tema di responsabilità e tutela del cessionario d'azienda", in *Rass. trib.*, 2021, pag. 234 ss.; A. Carinci, "Note sparse sulla novella che ha introdotto la non impugnabilità dell'estratto di ruolo nonché della cartella di pagamento e del ruolo per vizio di notifica", in *Riv. dir. trib. (suppl. on line)* del 12 gennaio 2022.

sostanziale e formale di cui all'art. 3 della Costituzione, in ragione della disparità di trattamento riservata a favore dei soggetti che intrattengano rapporti con Pubbliche amministrazioni (15); la lesione delle prerogative difensive costituzionalmente riconosciute dall'art. 24, dall'art. 47 della Carta europea dei diritti fondamentali e dall'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Sul punto, appare opportuna un'ulteriore riflessione: mentre la Corte costituzionale, nelle conclusioni della pronuncia in esame, esorta il legislatore a rivedere il testo della norma per estendere "con i criteri ritenuti opportuni, la possibilità di una tutela 'anticipata' a fattispecie ulteriori (...) rispetto a quelle previste dalla norma censurata" (16) - a parere di chi scrive, un nuovo intervento del legislatore sarebbe certamente necessario, ma al fine di correggere la natura ibrida della disposizione che si evince già dalla sua rubricazione (17).

La norma, difatti - che, per un verso, ribadisce, così come previsto dal già richiamato art. 19, la non impugnabilità dell'estratto di ruolo, e, per altro verso, ne ammette la contestazione in specifici casi - non convince pienamente.

Delle due l'una:

- o il legislatore, per il tramite della lettera i) del comma 1 dell'art. 19 del D.Lgs. in materia di processo tributario (18), avrebbe dovuto introdurre l'impugnabilità (sempre e comunque) dell'estratto di ruolo, applicando a tale atto le medesime regole che operano per gli atti tipici. Tale soluzione, tuttavia, si sarebbe posta, verosimilmente, in contrasto con l'impianto normativo di cui al summenzionato art. 19, la cui capacità di resistenza deriva dagli aggiornamenti adeguativi, che si sono succeduti nel tempo (19) e che sono consistiti nell'introduzione di nuovi atti nell'ambito dell'elencazione di cui al comma 1 della medesima norma, e,

ancorché in modo implicito, dalle riforme attuate dalla Legge n. 130/2022 (normativa, quest'ultima, che, non solo non ha modificato alcunché in ordine alle condizioni di accesso al processo tributario, ma ha anche, al comma 5-bis dell'art. 7, introdotto la significativa locuzione "annullamento degli atti impositivi", così confermando la natura impugnatoria del processo in materia fiscale) e dal D.Lgs. n. 219/2023 che, all'art. 6 bis dello Statuto dei diritti del contribuente (in relazione al principio del contraddittorio) ed all'art. 7 della medesima normativa (con riferimento all'istituto della motivazione), ha previsto il riferimento alla categoria degli atti autonomamente impugnabili;

- oppure il legislatore - anche alla luce della circostanza che la non contestabilità dell'estratto di ruolo non provocherebbe un vuoto oggettivo di tutela, ma soltanto un suo differimento temporale al momento della notificazione del primo atto autonomamente impugnabile successivamente notificato - avrebbe dovuto escludere la contestabilità di tale atto, senza inserire le tre condizioni che attualmente consentono, previa dimostrazione di un interesse da parte del contribuente, l'impugnazione. Ciò nel rispetto della normativa sugli atti impugnabili che continuerà ad avere applicazione nell'ordinamento interno fintanto che non sarà oggetto di una pronuncia di incostituzionalità oppure di abrogazione e/o di rivisitazione da parte del legislatore.

Anche se - con riferimento alla parte in cui la disposizione non tiene conto della varietà degli atti con cui l'Amministrazione può, attualmente, manifestare la propria pretesa tributaria - è innegabile la necessità di un'attività integrativa e/o di adeguamento, da attuare mediante il metodo della sussunzione, ossia

(15) Cfr. A. Kostner, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., pag. 198 ss.

(16) Così punto 12 della pronuncia in commento.

(17) La norma è, difatti, così rubricata, "Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo".

(18) La lett. i) dell'art. 19 prevede l'autonoma impugnabilità di "ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado".

(19) Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla recentissima modifica apportata, con efficacia dalla data del 4 gennaio 2024, all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 che ha previsto l'inserimento della lettera g-bis, introducendo l'impugnabilità del rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quater* della legge 27 luglio 2000, n. 112, e della lettera g-ter, stabilendo l'impugnabilità del rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quinqies* della legge 27 luglio 2000, n. 212.

riconducendo gli atti atipici nelle categorie contenute al comma 1 dell'art. 19, non potendo rilevare, in nome del principio della prevalenza della sostanza sulla forma (20), il diverso *nomen iuris* che gli atti potrebbero presentare, ciò che determinerebbe, nel caso in cui si escludesse la relativa impugnabilità, una violazione, ingiustificata ed ingiustificabile, del diritto di difesa del contribuente.

### **L'efficacia temporale della disposizione sulla non impugnabilità dell'estratto di ruolo**

La Corte costituzionale, come già accaduto in altre occasioni (21), non ha voluto incidere, come ben avrebbe potuto sulla base dei propri poteri, su alcune delle censure sollevate dai giudici rimettenti.

Più precisamente, con riferimento all'ordinanza proveniente dal giudice di pace di Napoli - riguardante la problematica della legittimità costituzionale del diritto vivente, che ha ritenuto applicabile ai giudizi pendenti la norma sulla non impugnabilità dell'estratto di ruolo, ad eccezione dei tre casi individuati dalla stessa disposizione - rilevando (d'ufficio) l'inammissibilità per difetto di motivazione sulla rilevanza, la Corte costituzionale ha omesso di pronunciarsi sul profilo dell'efficacia temporale della disposizione.

Di là dalla circostanza che, verosimilmente, il suddetto profilo sarà nuovamente riportato all'esame dei giudici della Consulta, la posizione, da cui deriva la censura prospettata dal giudice di pace di Napoli, assunta dalla Sezioni Unite con la pronuncia n. 26283 del 6 settembre 2022 - a seguito dell'ordinanza di rimessione n. 4526 dell'11 febbraio 2022 della quinta Sezione della Corte di cassazione - suscita talune perplessità.

Invero, il riconoscimento del carattere retroattivo della disposizione - peraltro proprio da parte di quello stesso organo giudicante (22) che ha legittimato l'impugnazione, ancorché in via facoltativa, di molteplici atti atipici (tra i quali appunto gli estratti di ruolo) - non sembra essere pienamente in armonia con la regola che individua nel futuro il tempo fisiologico della legge e che deriva dall'art. 11 delle disposizioni preliminari al Codice civile (23), contenente un generale principio di "affidamento" legislativo, nonché dall'art. 3 dello Statuto dei Diritti del contribuente e dall'interpretazione di molteplici norme della Costituzione, quali gli artt. 3, 53 e 81, nonché gli artt. 41, 42 e 43 della stessa Carta costituzionale, in materia di libertà economica. Allo stesso modo, l'applicazione della norma sulla non impugnabilità dell'estratto di ruolo ai giudizi pendenti non sembra essere in linea con l'art. 54 Cost., poiché il contribuente non potrebbe, in concreto, rispettare il dovere di osservanza delle leggi, in ragione della non disponibilità dei propri comportamenti passati, e con l'art. 25 Cost. che, seppure con riferimento alla materia penale (24), limita al futuro l'efficacia delle scelte del potere legislativo.

Sarebbe, pertanto, auspicabile un intervento della Consulta volto a rendere efficace la norma censurata per le sole impugnazioni degli estratti di ruolo proposte a decorrere dalla data della sua entrata in vigore e, quindi, dal giorno successivo a quello della pubblicazione della legge di conversione sulla G.U. del 20 dicembre 2021.

Ciò (anche, al di là dei profili già esaminati) in virtù della circostanza che, ai fini dell'individuazione della disciplina applicabile e della valutazione della sussistenza dell'interesse ad agire, deve considerarsi il momento dell'instaurazione

(20) Cfr., per tutti, F. Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, 2019, *passim*.

(21) Il medesimo approccio era stato adottato dalla Corte costituzionale nella pronuncia n. 120 del 10 giugno 2021, in tema di aggio di riscossione; nella sentenza n. 47 del 21 marzo 2023 in tema di contraddittorio preventivo, nonché, ancor prima, nella pronuncia n. 37 del 10 febbraio 1997 e n. 11 del 12 gennaio 1995, entrambe con riferimento alla richiesta di referendum popolare per l'abrogazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, limitatamente all'art. 23, e all'art. 25, comma 1.

(22) Ci si riferisce, con ogni evidenza, alla Corte di cassazione.

(23) Cfr. V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, pag. 79.

(24) Cfr., in relazione alla possibilità di assimilare la materia fiscale a quella penale, con specifico riferimento al sistema sanzionatorio, ai poteri d'indagine della parte pubblica ed al sistema probatorio, S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio*, Torino, 2000, pag. 113 ss.

della lite che detta le regole del gioco “che non possono variare a partita in corso” (25)-(26). Diversamente ragionando, sarebbe compromesso il principio della certezza del diritto, preposto a rendere efficace la garanzia del medesimo trattamento a situazioni uguali e dell'impossibilità di qualificare la disposizione alla stregua di una norma di interpretazione autentica (27). Fermo restando che, anche allorquando si interpretasse tale disposizione come norma autentica, in ogni caso la retroattività dovrebbe cedere il passo all'irretroattività, giacché la dichiarazione

di inammissibilità di molteplici ricorsi non potrebbe che determinare - come, difatti, sta determinando - situazioni di assoluta incertezza giuridica e contrasti di giudicato.

A questo punto, sia consentita una chiosa: forse è giunto il momento di chiedersi se, nella situazione sinora descritta e caratterizzata da profonde incertezze su più fronti, abbia ancora senso difendere il principio di irretroattività della legge - caposaldo della civiltà giuridica - oppure se questo valore debba intendersi ormai superato ed inquadrabile nella specificità del tempo attuale.

(25) Così A. Marcheselli, *Quel pasticciaccio brutto della c.d. impugnazione degli estratti di ruolo*, cit.

(26) Cfr., sul fenomeno dell'*overruling*, Cass. civ., SS.UU., 12 febbraio 2019, n. 4135.

(27) Nel caso di specie, mancano i requisiti, individuati dalla stessa Corte costituzionale, per poter discorrere di norma di interpretazione autentica. Cfr., *ex multis*, Corte cost. 6 luglio 2020, secondo cui “In generale, la disposizione di interpretazione

autentica è quella che, qualificata formalmente tale dallo stesso legislatore, esprime, anche nella sostanza, un significato appartenente a quelli riconducibili alla previsione interpretata secondo gli ordinari criteri dell'interpretazione della legge. Si crea così un rapporto duale tra le disposizioni, tale che il sopravvenire della norma interpretativa non fa venir meno, né sostituisce, la disposizione interpretata, ma l'una e l'altra si saldano dando luogo ad un precetto normativo unitario”.

Processo tributario

# Spetta al giudice amministrativo decidere sugli atti generali in tema di contributi straordinari contro il caro bollette

Cassazione, SS.UU., Sent. 19 ottobre 2023 (10 ottobre 2023), n. 29023 - Pres. Travaglio - Rel. Manzoni

*Processo tributario - Giurisdizione - Contributo straordinario a carico delle imprese petrolifere ed energetiche contro il caro bollette - Atti tipicamente amministrativi - Configurabilità - Rientro nell'elenco legislativo degli atti autonomamente impugnabili davanti al giudice tributario - Esclusione - Controversie relative - Giurisdizione del giudice amministrativo - Sussistenza - Giurisdizione del giudice tributario - Esclusione*

**Rientra nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo l'impugnazione proposta contro i provvedimenti emanati dall'Agenzia delle entrate in attuazione del contributo previsto dall'art. 37 del D.L. n. 21/2022, quale prelievo straordinario posto a carico delle imprese del settore petrolifero ed energetico, contro il caro bollette conseguente alla guerra in Ucraina. Infatti, tali provvedimenti si configurano come atti tipicamente amministrativi, generali, meramente ricognitivi ed attuativi del disposto di legge, non contenenti una pretesa tributaria sostanziale e non rientranti nell'elenco contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.**

## Fatti di causa

1. Iren Energia S.p.A. ricorreva avanti al Tribunale amministrativo regionale del Lazio (di seguito TAR) contro i provvedimenti emanati dall'Agenzia delle entrate in attuazione del contributo previsto dal D.L. 21 del 2022, art. 37, quale prelievo straordinario, posto a carico delle imprese del settore petrolifero/energetico, "contro il caro bollette" conseguente alla guerra in (Omissis). Si trattava in particolare del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia fiscale prot. n. 221978 del 17 giugno 2022, della circolare n. 22/E del 23 giugno 2022 e della risoluzione n. 29/E del 20 giugno 2022 dell'Agenzia medesima.
2. Il TAR adito dichiarava inammissibile il ricorso, affermando il difetto assoluto di giurisdizione in ordine ai provvedimenti impugnati nonché il difetto di interesse ad agire della ricorrente.
3. Con la sentenza impugnata il Consiglio di Stato (di seguito C.d.S.), accogliendo l'appello della società contribuente, annullava la sentenza gravata e rinviava la causa avanti al giudice di primo grado.
4. Osservava il C.d.S. in particolare:
  - che l'art. 7 cod. proc. amm., comma 1, prevede in linea generale la giurisdizione amministrativa sulle "controversie nelle quali si faccia questione di interessi legittimi

.. concernenti l'esercizio .. del potere amministrativo, riguardanti provvedimenti, atti .. posti in essere da Pubbliche amministrazioni";

- che la controversia *de qua* doveva farsi rientrare in tale previsione normativa, posto che i provvedimenti impugnati erano stati emessi sulla base del D.L. n. 21 del 2022, art. 37, comma 5, nell'esercizio di una potestà amministrativa, secondo la prescrizione di cui all'art. 23, Cost.;

- che trattandosi di "atti generali" si doveva escluderne la giurisdizione impugnatoria diretta del giudice tributario speciale, al quale spettava soltanto un potere di disapplicazione D.Lgs. n. 546 del 1992, *ex art.* 7, comma 5, ed in via di cognizione incidentale in una lite avente ad oggetto un atto rientrante nelle previsioni di cui all'art. 19, stesso decreto;

- che la questione di giurisdizione doveva comunque considerarsi pregiudiziale a quella relativa all'interesse ad agire della ricorrente (denegato dal TAR), in base al disposto dell'art. 386 c.p.c.;

- che erano errate le considerazioni dei primi giudici negatorie della natura di atti amministrativi dei provvedimenti impugnati, non avendo rilievo la sussistenza/insussistenza di discrezionalità dell'Autorità emittente, che comunque almeno in astratto andava affermata, anche in considerazione della previsione di un parere

obbligatorio dell'*authority* del settore (ARERA) ed appunto costituiva l'oggetto dei motivi di censura proposti dalla ricorrente, anche sotto il profilo della costituzionalità della normativa primaria basante i provvedimenti stessi;

- che diversamente opinando ed affermando, come il TAR, la totale assenza di giurisdizione, si concretizzerebbe un "vuoto di tutela" in contrasto con gli artt. 24, 113, Cost. ovvero l'imposizione di una condotta alla società contribuente di "pagamento/ripetizione" (di indebito), che nella materia tributaria è stato risalentemente espunto dall'ordinamento per vizio di costituzionalità (C. cost., sentenza n. 21/1961).

5. Avverso la decisione hanno proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, la Presidenza del Consiglio dei Ministri, ARERA, deducendo due motivi.

Resiste con controricorso la società contribuente.

Le ricorrenti e la controricorrente hanno depositato memorie.

### Ragioni della decisione

1. Con il primo e con il secondo motivo le ricorrenti denunciano il difetto assoluto di giurisdizione in ordine ai provvedimenti agenziali impugnati per violazione dell'art. 7 cod. proc. amm., comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5, art. 19, commi 1-3, art. 111 Cost., comma 8, art. 362, c.p.c., art. 110, cod. proc. amm..

2. Deducono in particolare:

- che i provvedimenti impugnati ed in particolare quello direttoriale, quali "meramente attuativi" del dettato normativo (D.L. n. 21 del 2022, art. 37, comma 5), non costituiscono esercizio di potestà amministrativa discrezionale e non ingenerano alcuna situazione giuridica soggettiva qualificabile come "interesse legittimo", quindi tutelabile avanti al GA ex art. 7, comma 1, cod. proc. amm. ovvero avanti al GT secondo il diverso modulo processuale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5;

- che peraltro la normativa istitutiva delle agenzie fiscali (D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 56, comma 1, lett. b), art. 62, comma 2) precludeva la stessa possibilità di esercizio di un potere con natura regolamentare da parte delle medesime, essendo esso riservato al MEF, dovendo le agenzie fiscali limitarsi alla gestione e riscossione dei tributi;

- che il D.L. n. 21 del 2022, art. 37, comma 5, appunto prevedeva l'attribuzione all'Agenzia delle entrate di una competenza attuativa dello speciale contributo per il "caro energia" che rifletteva detta previsione della fonte normativa istitutiva, essendo *an* e *quantum*

del contributo direttamente fissati dai precedenti commi di tale disposizione legislativa, residuando all'Agenzia fiscale soltanto le modalità dichiarative, solutorie ed informative, senza alcun potere autoritativo integrativo delle norme primarie;

- che dunque esclusa la competenza giurisdizionale dell'AGA doveva altresì escludersi qualsiasi altra giurisdizione, concretando l'azione impugnatoria proposta un'aggressione giudiziale diretta alle norme primarie istitutive del contributo *de quo* ovvero un'anticipazione di tutela rispetto agli atti di accertamento/riscossione emittendi, quindi nella sostanza un'azione di "accertamento negativo" dell'obbligazione contributiva in chiaro contrasto con i limiti c.d. "verticali" della giurisdizione tributaria speciale dati dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19;

- che nessun "vuoto di tutela" era configurabile nel caso di specie ed a conseguenza di una declinatoria di giurisdizione in ordine al medesimo, residuando quelle previste dal D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'attuazione del contributo in questione da parte dell'Agenzia delle entrate, trovandosi la società contribuente, allo stato, in una posizione di "interesse di mero fatto" non giurisdizionalmente tutelabile;

- che in ogni caso la circolare impugnata non si poteva ritenere un atto giustiziabile avanti all'AGA, per il totale difetto di effetto costitutivo di un interesse legittimo, trattandosi di attività interpretativa interna, non vincolante per i contribuenti.

3. Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono infondate.

4. I provvedimenti impugnati nel giudizio amministrativo *a quo* sono, pacificamente, attuativi del D.L. n. 21 del 2022, art. 37, istitutivo di uno speciale contributo solidaristico, volto a fronteggiare, nell'interesse dell'utenza, i forti rincari dei prezzi dei prodotti energetici conseguenti agli eventi bellici in (*Omissis*), imposto alle imprese del settore.

Come ricordato nelle premesse narrative, si tratta di un provvedimento direttoriale, di una circolare interpretativa e di una risoluzione, che complessivamente si fondano sull'attribuzione funzionale attuativa di cui al comma 5 della citata disposizione legislativa, il quale appunto prevede che "Il contributo è liquidato e versato per un importo pari al 40 per cento, a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022, con le modalità di cui al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sentita l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente, sono definiti gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del contributo. Con il

medesimo provvedimento possono essere individuati dati aggiuntivi da indicare nelle fatture di cessione e di acquisto dei prodotti di cui al comma 1 e sono definite le modalità per lo scambio delle informazioni, anche in forma massiva, con la Guardia di Finanza”.

5. Sostiene l’Agenzia fiscale ricorrente che, anzitutto e dirimentemente, il provvedimento direttoriale deve considerarsi esente da qualsivoglia sindacato giurisdizionale.

Tale tesi non è condivisibile.

Trattasi invero di un atto amministrativo generale, come tale impugnabile avanti al GA, in virtù della previsione di cui all’art. 7 cod. proc. amm., commi 1 e 4, che rispettivamente prevedono che “Sono devolute alla giurisdizione amministrativa le controversie, nelle quali si faccia questione di interessi legittimi e, nelle particolari materie indicate dalla legge, di diritti soggettivi, concernenti l’esercizio o il mancato esercizio del potere amministrativo, riguardanti provvedimenti, atti, accordi o comportamenti riconducibili anche mediatamente all’esercizio di tale potere, posti in essere da Pubbliche amministrazioni. Non sono impugnabili gli atti o provvedimenti emanati dal Governo nell’esercizio del potere politico” e che “Sono attribuite alla giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo le controversie relative ad atti, provvedimenti o omissioni delle Pubbliche amministrazioni, comprese quelle relative al risarcimento del danno per lesione di interessi legittimi e agli altri diritti patrimoniali consequenziali, pure se introdotte in via autonoma”.

6. Non ha rilievo la natura discrezionale ovvero vincolata (meramente attuativa della norma primaria) dell’atto in contestato, non essendo un presupposto necessario a fondare la competenza giurisdizionale del giudice amministrativo (in tal senso, tra le molte, cfr. Cons. Stato, 2916/2023, 8434/2022), ma essendo invece sufficiente a tal fine che si tratti di un atto autoritativo proveniente da una PA.

7. Peraltro, come correttamente si è rilevato nella sentenza impugnata, ad indirizzare verso la natura - pur latamente -discrezionale del provvedimento *de quo* porta la medesima norma primaria istitutiva della relativa potestà amministrativa, laddove prevede l’acquisizione obbligatoria del parere dell’Autorità regolatrice del settore energia (ARERA), la cui non vincolatività è un chiaro “indizio” della facoltà di scelta ponderale di interessi demandata al Direttore dell’Agenzia delle entrate.

Né il richiamo alle disposizioni del D.Lgs. n. 300 del 1999 (art. 56, comma 1, lett. b) e art. 62) assume contrastante rilevanza, posto che l’attribuzione della

gestione e della riscossione dei tributi pacificamente consente all’Agenzia fiscale l’esercizio di potestà amministrative pubbliche che, come detto, sostanziando i provvedimenti agenziali, ne fondano la competenza di sindacato giurisdizionale secondo le richiamate previsioni del cod. proc. amm. E ben diversa è l’ontologia dei provvedimenti impositivi “individuali”, quale attuazione - questa sì - vincolata delle singole leggi di imposta, ma di competenza giurisdizionale del giudice tributario D.Lgs. n. 546 del 1992, *ex artt.* 2-19.

8. Quindi sulla base del *petitum* “sostanziale” (criterio discrezionale consolidato in materia di giurisdizione; cfr., tra le molte, Sez. U., ordinanza n. 25210 del 10/11/2020, Rv. 659294 - 01, Sez. U., ordinanza n. 20350 del 31/07/2018, Rv. 650270 - 01) dell’azione impugnatoria proposta, come sopra configurato, è senz’altro da condividere l’affermazione della giurisdizione amministrativa sancita dalla sentenza impugnata.

Poiché l’esercizio del potere discrezionale dell’Agenzia delle entrate, pur attuativo della *voluntas legis* (peraltro secondo il principio costituzionale di legalità dell’azione amministrativa), costituisce il presupposto generale dell’azione impositrice concreta, la situazione soggettiva che ne deriva non può essere che qualificata come interesse legittimo, giacché altrimenti se ne creerebbe un’assenza di giustiziabilità costituzionalmente non consentita (*v. ultra*).

In altri, più semplici e stringenti termini, la sussistenza di un interesse legittimo, che costituisce la situazione giuridica soggettiva tutelanda, deriva dalla stessa ontologia dei provvedimenti impugnati e quindi sussiste *in re ipsa*.

9. Come detto, l’Agenzia fiscale ricorrente sostiene peraltro, più radicalmente, che, comunque, in ordine ai provvedimenti impugnati non sussista la competenza giurisdizionale di alcun plesso giudiziario.

In particolare afferma che l’impugnativa proposta sia qualificabile come diretta impugnazione di disposizioni legislative per vizio di legittimità costituzionale ovvero, alternativamente, come azione di accertamento negativo dell’obbligazione contributiva *de qua*.

Quanto al primo profilo, si deve osservare che dagli atti emerge che l’incostituzionalità del D.L. n. 21 del 2022, art. 37, non è affatto l’unica ragione di impugnazione dei provvedimenti amministrativi in questione e va tuttavia affermato che il vizio di legittimità costituzionale è pur sempre un vizio di legittimità dell’atto amministrativo impugnato; per tale motivo che sussiste in ogni caso la rilevanza della questione di legittimità costituzionale proposta, non deprivandola del necessario carattere di “incidentalità” (si tratta di un orientamento consolidato della giurisprudenza costituzionale:

cfr. Corte costituzionale, sentenze n. 4 del 2000, n. 138 del 2017, n. 16 del 2017, n. 103 del 2022).

Quanto al secondo profilo, va rilevato che l'azione proposta coincide con una forma di tutela preventiva avverso i regolamenti/gli atti amministrativi generali rispetto agli atti impositivi/riscossivi "individuali" che è del tutto legittimata, come già osservato, dall'art. 7 cod. proc. amm., commi 1-4, e, per converso, dal D.Lgs. n. 546/1992, art. 7, comma 5, il quale appunto prevede che "Le Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un Regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente".

Trattasi invero di un'azione di annullamento esercitabile "in prevenzione" ed alternativamente alla disapplicazione da parte del giudice tributario, secondo uno schema che risulta ben chiaro in tali disposizioni legislative processuali.

**10.** In tal senso appare altresì corretto il riferimento della sentenza impugnata al "vuoto di tutela" conseguente alla prospettazione agenziale, per chiaro contrasto con gli artt. 24, 113, Cost., e con la risalente giurisprudenza costituzionale sul principio del solve et repete, che il giudice delle leggi ha appunto dichiarato in contrasto con la Carta costituzionale.

**11.** Per stretta connessione contenutistica, le considerazioni che precedono devono considerarsi vevoli anche per gli ulteriori provvedimenti agenziali impugnati e in particolare per la circolare n. 22/E del 23 giugno 2022.

A tale atto si deve infatti ascrivere contenuto integrativo del provvedimento direttoriale ed in quanto tale allo stesso è associabile sul piano della sussistenza dell'affermata giurisdizione amministrativa.

**12.** Tirando le fila delle considerazioni che precedono il Collegio ritiene di dover dare seguito al principio di diritto secondo il quale "Rientra nella giurisdizione esclusiva del g.a... l'impugnazione proposta dal responsabile di un impianto fotovoltaico contro il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 6 marzo 2020 con cui, in attuazione del D.L. n. 124 del 2019, art. 36, comma 3, conv., con modif., dalla Legge 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 Legge n. 388 del 2000, ex art. 6, commi 13 e segg., 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 nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19" (Sez. U., ordinanza n. 25479 del 21/09/2021, Rv. 662252 - 01).

Tale arresto è stato infatti pronunciato in una controversia che presenta evidenti analogie con quella in esame, trattandosi anche in quel caso di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate attuativo di una disposizione legislativa che gli demandava di determinare le "modalità di presentazione ed il contenuto" di una comunicazione da inviare a detta Agenzia fiscale.

Nulla di più e nulla di diverso.

Orbene, nella citata pronuncia queste S.U. hanno chiarito che tale provvedimento direttoriale "si configura come atto, tipicamente amministrativo, meramente ricognitivo e attuativo del disposto di legge", che "si limita a regolare gli aspetti pratici dell'attuazione del meccanismo previsto per legge" e concludendo che "Si tratta, quindi, di atto amministrativo generale, non contenente una pretesa tributaria sostanziale, rispetto al quale.. appare evidente l'estraneità alla materia devoluta alla giurisdizione tributaria, secondo i canoni fissati dalla giurisprudenza consolidata di queste Sezioni Unite (cfr. Cass. Sez. Un. 7664 del 18 aprile 2016 con ulteriori richiami) dalla quale è dato evincere che nessuna disposizione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, attribuisce alle Commissioni tributarie un potere direttamente incisivo degli atti generali, in deroga alla tipica giurisdizione di legittimità costituzionalmente riservata agli organi della giustizia amministrativa".

**13.** In conclusione il ricorso va rigettato.

Tenuto conto della novità e della relativa complessità ermeneutica dell'oggetto del giudizio le spese correlate possono essere compensate.

## La giurisdizione sugli atti generali in materia di extraprofitti delle imprese energetiche

di Massimo Basilavecchia (\*) e Lorenza Basilavecchia (\*\*)

Le sentenze n. 29023/2023, n. 29026/2023 e n. 29042/2023 della Corte di cassazione, Sezioni Unite, confermano condivisibilmente la giurisdizione del giudice amministrativo in relazione agli atti generali adottati dall'Agenzia delle entrate per dare attuazione alla normativa (art. 37 del D.L. n. 21/2022) che ha introdotto in Italia un contributo straordinario sugli extraprofitti delle imprese petrolifere/produtrici di energia elettrica, al fine di contrastare l'aumento dei costi delle bollette conseguenti alla guerra in Ucraina. La tutela dei contribuenti trova così una strada complementare a quella del giudizio davanti alle Corti di Giustizia Tributaria.

Nella vicenda decisa dalla Corte di cassazione con diverse sentenze del 19 ottobre 2023 (tra le altre, n. 29023/2023, in commento, n. 29026/2023 e n. 29042/2023) si risolve la questione di giurisdizione relativa agli atti attuativi della normativa che ha introdotto in Italia nel 2022 un contributo solidaristico straordinario a carico delle imprese petrolifere/energetiche per fronteggiare l'aumento temporaneo dei prezzi dell'energia conseguente alla guerra in Ucraina.

### Gli extraprofitti e il meccanismo applicativo

Al fine di contrastare l'aumento dei prezzi dell'energia conseguente all'inizio della guerra in Ucraina, l'art. 37 del D.L. n. 21/2022 ("Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina"), convertito con Legge 20 maggio 2022, n. 51 (1), ha istituito un contributo straordinario (perché relativo al solo anno 2022), a titolo di prelievo solidaristico, a carico dei soggetti che esercitano in Italia, per la

successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. L'art. 37, al comma 2, stabilisce la base imponibile individuandola nell'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021 (in caso di saldo negativo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021, ai fini del calcolo della base imponibile per tale periodo è assunto un valore di riferimento pari a zero) (2). La medesima norma stabilisce inoltre che il contributo si applichi nella misura del 25% nei casi in cui il suddetto incremento sia superiore a euro 5.000.000 e non sia invece dovuto se l'incremento è inferiore al 10%. Infine, il contributo è liquidato e versato per un importo pari

(\*) *Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo, Avvocato in Pescara*

(\*\*) *Avvocato amministrativista in Milano*

(1) Più in dettaglio, in base all'art. 37 del D.L. n. 21/2022, infatti "1. Al fine di contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, è istituito, per l'anno 2022, un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario, determinato ai sensi del presente articolo, a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto, altresì, dai soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo

energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione Europea. Il contributo è dovuto se almeno il 75% del volume d'affari dell'anno 2021 deriva dalle attività indicate nei periodi precedenti. Il contributo non è dovuto dai soggetti che svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti".

(2) Ai fini del calcolo del saldo di cui al comma 2, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA, e il totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA, indicato nelle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, presentate, ai sensi dell'art. 21-bis del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, per i periodi indicati al comma 2 (art. 37, comma 3).

al 40%, a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022, con le modalità di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Come previsto dal comma 5 dell'art. 37, le modalità applicative del nuovo contributo straordinario (ovvero, gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del contributo) sono state definite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia fiscale prot. n. 221978 del 17 giugno 2022 (3), la circolare n. 22/E del 23 giugno 2022 e la risoluzione n. 29/E del 20 giugno 2022 dell'Agenzia medesima.

In particolare, il Provvedimento n. 221978/2022 ha previsto che gli adempimenti dichiarativi previsti dall'art. 37 fossero assolti con la dichiarazione IVA da presentare nell'anno 2023. Inoltre, il provvedimento ha stabilito che il contributo, determinato in misura pari al 25% della base imponibile fosse versato, con le modalità di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, per un importo pari al 40% a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022, e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022, utilizzando il Modello di versamento F24. La circolare n. 22/E/2022 ha prevalentemente carattere ricognitivo di quanto già previsto dalla normativa e dal provvedimento direttoriale e, in aggiunta, specifica i codici Ateco dei soggetti passivi del prelievo.

### Le possibilità per il contribuente

Per i potenziali soggetti passivi del prelievo, il sistema di giustizia tributaria non offre percorsi idonei ad impedire l'applicazione iniziale del tributo, sulla base di una radicale contestazione delle norme istitutive, che apparivano sospette sia di incostituzionalità, sia di incompatibilità con il diritto europeo, primario e derivato.

Premesso infatti che l'accesso al giudice tributario non è ammesso su atti generali, e che il sindacato di costituzionalità di una norma, così come quello di conformità al diritto europeo, presuppongono

la pendenza di un contenzioso potendo essere richiesti solo in via incidentale nell'ambito di un giudizio, il contribuente come noto ha due strade alternative: sottrarsi agli obblighi di legge - in particolare, al versamento del tributo -, riservandosi poi l'impugnazione avverso atti di accertamento, di riscossione e/o sanzionatori; ovvero rispettare gli obblighi a proprio carico, instando poi per il rimborso, dapprima in via amministrativa, e poi ricorrendo alla Corte di Giustizia Tributaria nell'ipotesi in cui il rimborso venga esplicitamente o tacitamente denegato.

Per impedire, a monte, l'applicazione del tributo, in modo da eliminare, o quanto meno sospendere, gli obblighi funzionali ad attuarlo concretamente, non potendo essere impugnata in via diretta la legge, l'unica strada percorribile è quella dell'impugnazione degli atti generali applicativi, davanti al giudice amministrativo, al fine di ottenere la rimessione alla Corte costituzionale e/o alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea e, nelle more, la sospensione dell'esecuzione degli atti amministrativi: ossia in definitiva la sospensione del procedimento applicativo del tributo contestato.

### L'iniziale diniego di giurisdizione: il ragionamento del TAR

A seguito della proposizione, da parte delle imprese petrolifere ed energetiche interessate dal contributo, di un ricorso impugnatorio al cospetto del TAR Lazio avverso i provvedimenti generali attuativi del meccanismo sopra richiamati, il giudice di primo grado aveva dichiarato l'inammissibilità dello stesso (ad es. TAR Lazio, sentenza n. 15245/2022), affermando il difetto assoluto di giurisdizione in ordine ai provvedimenti impugnati, nonché il difetto di interesse ad agire della ricorrente.

In particolare, confermata preliminarmente la natura tributaria del contributo straordinario sulla base dei requisiti individuati negli anni sia dalla Cassazione che dalla Corte

(3) Recante "Definizione degli adempimenti, anche dichiarativi, e delle modalità di versamento del contributo straordinario, ai sensi dell'art. 37 del D.L. 21 marzo 2022, n. 21. Definizione delle

modalità per lo scambio delle informazioni con la Guardia di Finanza".

costituzionale (4), il giudice di primo grado aveva ritenuto rilevante, ai fini della decisione sul difetto di giurisdizione amministrativa, anzitutto il fatto che la delega contenuta nell'art. 37 del D.L. n. 21/2022 non contemplasse in alcun modo il potere astratto dei provvedimenti attuativi di incidere sugli elementi strutturali dell'imposta (5). Proseguendo il ragionamento, il TAR aveva negato la natura regolamentare degli atti attuativi, in mancanza del carattere dell'innovatività degli stessi, così come quella di atti amministrativi generali, non sussistendo elementi di novità in punto di organizzazione e di regolazione minuta delle attività dell'Amministrazione finanziaria e dei contribuenti.

La mancanza di innovatività dei provvedimenti impugnati (e il loro carattere meramente ripetitivo della norma) avrebbe comportato, secondo il TAR, anche il difetto di interesse al ricorso in capo ai soggetti passivi del contributo. Ciò in quanto, anche qualora fossero venuti meno i provvedimenti attuativi, sarebbe rimasto in capo ai contribuenti l'obbligo di versamento previsto dalla norma, così come i relativi poteri di controllo dell'Agenzia.

Il dichiarato difetto di giurisdizione aveva inoltre condotto il TAR a dichiarare inammissibile anche la questione di costituzionalità proposta dalle ricorrenti, per mancanza del requisito della rilevanza e strumentalità. Ciò in quanto, sulla base dei ragionamenti del giudice di primo grado alla base del diniego di giurisdizione, anche in caso di dichiarazione di costituzionalità della norma il TAR non avrebbe potuto annullare il provvedimento impugnato.

Infine, il giudice di primo grado aveva negato anche la sussistenza della giurisdizione tributaria in relazione agli atti impugnati, non ritenendo gli stessi annoverabili tra quelli elencati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, né tali da avere alcuna autonoma incidenza sul patrimonio dei contribuenti (essendo puramente ripetitivi della

norma di riferimento). Secondo il TAR, il giudice tributario avrebbe potuto invece pronunciarsi nei confronti dell'eventuale avviso di accertamento per omesso o parziale versamento, oppure dell'eventuale diniego del rimborso di quanto versato (6).

### **La conferma della giurisdizione amministrativa da parte del Consiglio di Stato**

Le argomentazioni del TAR Lazio erano state però disattese dal Consiglio di Stato che, con sentenza n. 3214/2023, aveva infatti dichiarato la sussistenza della giurisdizione amministrativa nei confronti degli atti impugnati dalle imprese energetiche. A sostegno della propria decisione, il Consiglio di Stato aveva anzitutto richiamato l'art. 7, comma 1, cod. proc. amm., che prevede in linea generale la giurisdizione amministrativa sulle "controversie nelle quali si faccia questione di interessi legittimi ... concernenti l'esercizio ... del potere amministrativo, riguardanti provvedimenti, atti ... posti in essere da Pubbliche amministrazioni", affermando che la controversia *de qua* rientrasse in tale previsione normativa, posto che i provvedimenti impugnati erano stati emessi sulla base dell'art. 37, comma 5, nell'esercizio di una potestà amministrativa in grado di incidere in modo unilaterale sulle posizioni giuridiche soggettive dei destinatari, secondo la prescrizione di cui all'art. 23, Cost.

I giudici di Palazzo Spada avevano infatti ritenuto che, ai fini della questione di giurisdizione, non fosse rilevante la natura regolamentare o di atti amministrativi generali degli atti impugnati, avendo la giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo ad oggetto qualsiasi provvedimento o atto delle Pubbliche amministrazioni, comunque espressivo di un potere pubblico. Sulla scorta di tale ragionamento, il Consiglio di Stato aveva confermato che il giudice tributario avrebbe potuto conoscere tali atti

(4) *Ex multis*, Corte cost. n. 58/2015; n. 141/2009; n. 64/2008; n. 334/2006; n. 73/2005; n. 37/1997; n. 11/1995 e n. 2/1995 e n. 26/1982, Corte cost., n. 238/2009, punto 7.2.3.2, nonché, tra le altre, Cass. civ., SS.UU., n. 21950/2015 e n. 13431/2014.

(5) Ossia sull'individuazione dei soggetti passivi, sulla determinazione della base imponibile (mediante l'introduzione - ad

esempio - di ipotesi di detrazione o deduzione d'imposta), sulla delimitazione del presupposto d'imposta, sulla definitività della decurtazione, o ancora sulla destinazione del gettito.

(6) Ai sensi del combinato disposto fra l'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 e l'art. 19, comma 1, lett. g), del D.Lgs. n. 546/1992.

solo incidentalmente, ai fini della relativa disapplicazione, ai sensi dell'art. 7, comma 5, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nell'ambito dei giudizi eventualmente proposti sugli atti di imposizione indicati dall'art. 19 del medesimo decreto.

A supporto della propria decisione, il giudice amministrativo di secondo grado aveva inoltre smentito le considerazioni del TAR che avevano dato rilievo, ai fini della decisione sulla giurisdizione, alla sussistenza/insussistenza di discrezionalità dell'Autorità emittente, che comunque andava almeno in astratto affermata.

Infine, il Consiglio di Stato aveva rilevato come, seguendo il ragionamento del TAR, si sarebbe concretizzato un "vuoto di tutela" in contrasto con gli artt. 24, 113, Cost. ovvero l'imposizione di una condotta alla società contribuente di "pagamento/ripetizione" (di indebito), che nella materia tributaria è stato eliminato da tempo dall'ordinamento per vizio di costituzionalità (Corte cost., sentenza n. 21/1961).

### La decisione delle Sezioni Unite

La Corte di cassazione con le tre sentenze a Sezioni Unite che si commentano conferma in pieno la conclusione raggiunta dal Consiglio di Stato, rilevando che la indubbia natura degli atti generali, qualificabili come atti autoritativi a contenuto almeno in parte discrezionale, ne giustifica l'impugnabilità sia alla luce del codice del processo amministrativo (art. 7 c.p.a.), sia alla luce dei principi, non essendo concepibili un vuoto di tutela e l'assoluta assenza di una posizione giuridicamente tutelabile (di interesse legittimo) in capo ai destinatari dell'atto. Anche perché, oltre a lamentare l'illegittimità della normativa stessa, i ricorsi avevano anche rappresentato la presenza di motivi strettamente inerenti alla formazione dell'atto generale, così arricchendo la materia del contendere con vizi non soltanto riconducibili alla legge.

Le Sezioni Unite rilevano, correttamente, che non appare nemmeno decisivo indagare se il potere esercitato dall'Agenzia delle entrate, con l'emanazione degli atti applicativi della

legge, abbia natura vincolata o discrezionale; ma precisano che, comunque, la possibilità di opzioni diverse, concessa all'Autorità emanante e desumibile dalla previa acquisizione di un parere obbligatorio non vincolante dell'Autorità ARERA, induce a ravvisare profili di discrezionalità che rendono ancora più evidente la giustiziabilità dell'atto generale.

L'alternativa del vuoto di tutela (ossia, della carenza assoluta di giustiziabilità degli atti generali) appare dunque alla Suprema Corte insostenibile sia sotto il profilo dei principi, sia rispetto al dato normativo (che, riservando al giudice tributario la sola disapplicazione degli atti generali, ne ammette tuttavia esplicitamente la "impugnazione nella diversa sede competente", ex art. 7, comma 5, D.Lgs. n. 546/1992).

Il difetto di giurisdizione rilevato dal TAR era infatti di carattere assoluto, perché la giurisdizione ordinaria era chiaramente estranea e d'altra parte quella tributaria, pur coinvolta *ratione materiae*, era altrettanto pacificamente esclusa perché non può decidere sulle impugnazioni di atti generali (solo disapplicabili).

Che poi i motivi di ricorso potessero risultare inconsistenti e soltanto strumentali a promuovere un giudizio sulla legittimità della legge, e non dell'atto stesso, era valutazione da riservare semmai al merito, che avrebbe potuto comportare la declaratoria di inammissibilità o di rigetto, ma giammai provocare un diniego di giurisdizione.

Riprendendo una precedente giurisprudenza resa in occasione di una vicenda avente gli stessi caratteri strutturali, le sentenze in commento estendono le conclusioni ora riassunte anche alla circolare applicativa, atto comunemente ritenuto non impugnabile. La motivazione adottata lega l'impugnabilità della circolare, pur essa atto a contenuto ed effetti generali, alla sua natura ibrida, integrativa dei provvedimenti dirigenziali e della norma, e quindi sostanzialmente vincolante per il contribuente almeno in fase di prima applicazione.

Su quest'ultima parte qualche riserva appare legittima, perché in teoria la circolare non dovrebbe mai essere considerata fonte diretta di obblighi (in tal senso, è consolidata la stessa

giurisprudenza di cassazione) e quindi ad esempio non ne è necessaria la disapplicazione, in sede tributaria, proprio perché il singolo provvedimento impositivo può essere giudicato dalla Corte di Giustizia Tributaria senza tener conto di quanto prescrivono circolari applicative. Tuttavia, è da considerare che le Sezioni Unite sembrano aver ravvisato, nella circolare impugnata davanti al TAR, un contenuto e una funzione ulteriori e più incisive di quelle puramente ascrivibili a quella di indirizzo interpretativo.

Da ultimo, è bene ricordare che quanto enunciato dalle Sezioni Unite, in relazione alla riserva al giudice amministrativo delle impugnative di legittimità degli atti amministrativi a tutela di interessi legittimi, vale in tema di atti generali, ma non è criterio idoneo a fondare la giurisdizione quando si tratti di atti impositivi individuali (esprimano o meno pretese tributarie di carattere patrimoniale); è la stessa Corte di cassazione, anche se a volte lo dimentica, ad aver definito la giurisdizione tributaria come esclusiva, e quindi comprensiva di liti che possono avere alla base situazioni soggettive di qualsiasi tipo (diritti soggettivi o interessi legittimi).

### Considerazioni conclusive

Al di là delle insuperabili critiche in cui si imbatte, e che hanno ispirato le sentenze del Consiglio di Stato e delle Sezioni Unite della

Corte di cassazione, la tesi seguita dal TAR Lazio (7) coglieva certamente una perplessità legittima, di fronte ad impugnative più o meno dichiaratamente indirizzate a strumentalizzare il ricorso di legittimità davanti al giudice amministrativo, per incardinare un giudizio che sembrava avere (in realtà non era così) l'unica funzione di veicolare davanti alla Corte costituzionale o alla Corte di Giustizia le questioni riguardanti la legge.

Ma, pur comprensibile nella sua logica e nella sua perplessità di fondo, il ragionamento del TAR risultava comunque viziato perché, come ben rilevano le Sezioni Unite, “il vizio di legittimità costituzionale è pur sempre un vizio di legittimità dell’atto amministrativo impugnato”. E se l’atto generale applicativo viene impugnato per rappresentare vizi apparentemente non “propri”, ma della norma che lo ha ispirato, il meccanismo di tutela che ispira le norme costituzionali e anche lo stesso accesso alla Corte costituzionale risulta pienamente rispettato e realizzato.

Dunque, in linea generale e di massima i contribuenti potranno continuare a proporre impugnative in sede amministrativa avverso atti generali anche al solo fine di impedire l'immediata applicazione della norma e l'immediata devoluzione alle Corti di vertice deputate a valutarne la conformità all'ordinamento costituzionale e a quello europeo (8).

(7) Davanti al quale la controversia è tornata per effetto del rinvio disposto dal Consiglio di Stato; per inciso, il 27 giugno 2023, nell'ambito dei giudizi tributari proposti dagli operatori avverso il silenzio rifiuto dell'Amministrazione, la questione relativa alla costituzionalità della norma era stata rimessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di Roma alla decisione della Corte costituzionale (cfr. C.G.T. I° grado Roma, ordinanza n. 2437-27-2023), obiettivo originario e prioritario delle parti ricorrenti; la tempistica però non ha impedito alla normativa di essere vincolante alla data di

scadenza degli obblighi di pagamento, e così la questione sarà decisa per effetto delle liti “individuali” promosse, davanti al giudice tributario, dai contribuenti che hanno preferito pagare, salvo poi chiedere il rimborso.

(8) Il commento, condiviso integralmente dagli autori, è dovuto a Massimo Basilavecchia, quanto ai paragrafi secondo e quinto; a Lorenza Basilavecchia quanto ai paragrafi primo, terzo e quarto; le conclusioni sono comuni.

Imposta di registro

# Le penali pattuite per l'inadempimento del conduttore non scontano autonoma imposta di registro

Cassazione, Sez. trib., Sent. 7 novembre 2023 (5 ottobre 2023), n. 30983 - Pres. Stalla - Rel. Balsamo

*Imposta di registro - Atti che contengono più disposizioni - Contratto di locazione di beni immobili - Clausola penale - Distinta ed autonoma tassazione - Esclusione - Imposizione della disposizione più onerosa - Rilevanza*

**Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, la clausola penale, inserita in un contratto di locazione di beni immobili per il ritardo nella restituzione del bene locato, non è soggetta a distinta ed autonoma tassazione, in quanto è sottoposta, per la sua accessorietà rispetto al contratto che la prevede, alla regola dell'imposizione della disposizione più onerosa prevista dall'art. 21, comma 2, del T.U.R.**

## Fatti di causa

1. In relazione alla clausola penale contenuta in un contratto di locazione concluso dalla società Gocil S. r.l. - odierna controricorrente, locatrice - con la S.r.l. Lost & Found, per il caso di ritardo nella restituzione del bene locato, l'Agenzia delle entrate, ritenendo applicabile il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, comma 1, ha provveduto al recupero dell'imposta di registro della misura fissa ai sensi dell'art. 27 T.U.I.R. e art. 11 Tariffa prima parte, oltre sanzioni.

La CTR della Lombardia ha annullato l'avviso ritenendo che alla clausola penale non fosse applicabile il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, comma 1, essendo detta clausola, per la sua intrinseca natura, correlata al contenuto essenziale del contratto di locazione e pertanto non autonomamente tassabile.

L'Agenzia delle entrate ricorre, sulla base di un unico motivo, avverso la sentenza indicata in epigrafe.

La contribuente replica con controricorso.

Il P.G. ha concluso nel senso dell'accoglimento del ricorso.

## Ragioni di diritto

1. Con una unica censura, l'Amministrazione finanziaria deduce la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 21 e 27, nonché degli artt. 1382 e 1591 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3); per avere la Regionale sostenuto l'assenza di diverse cause negoziali afferenti a negozi collegati,

ciascuno idoneo a rispondere ad autonome esigenze economiche.

Si assume invece la natura autonoma della clausola penale tenuto conto dell'autonomia strutturale e funzionale della stessa correlata al verificarsi di un evento futuro ed esterno al contratto: l'inadempimento o inesatto adempimento contrattuale. A tal fine, l'ente finanziario cita le pronunce della Corte n. 203671960 e n. 10046/2018 secondo le quali, la clausola di cui all'art. 1382 c.c., avrebbe una causa distinta da quella del contratto cui afferisce.

Aggiunge dipoi che solo un collegamento ontologico tra negozi (o disposizioni) che si istituisce fra le clausole in conseguenza di una oggettiva interconnessione che non sia originata dalla volontà delle parti escluderebbe l'applicabilità dell'art. 21 cit., comma 1.

2. La risoluzione della questione concernente l'applicabilità del disposto del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 21, comma 1, alle clausole penali contenute nei contratti (nella specie, contratto di locazione) esige la preliminare esegesi della definizione "disposizioni" di cui l'atto si compone, nonché la ricognizione della rilevanza della causa giuridica del negozio quale elemento unificante le diverse clausole contenute nell'atto sottoposto a registrazione.

2.1. Si rammenta che ai sensi dell'art. 21, comma 1, cit., "Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come

se fosse un atto distinto”. Il comma 2, prosegue prevedendo che: “Se le disposizioni contenute nell’atto derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, l’imposta si applica come se l’atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa”.

**2.2.** La declinazione degli effetti giuridici volontari assoggettabili ad imposizione indiretta è, come anticipato, rappresentata dal concetto di “disposizioni” di cui al cit. art. 21 T.U.R.

La prescrizione in esame era originariamente contemplata dal R.D. n. 3269 del 1923, art. 9, poi dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 20, ed è infine confluita nell’art. 21 cit.

In particolare, la previsione contenuta nel R.D. n. 3269 del 1923, art. 9, disponeva che: “Se in un atto sono comprese più disposizioni indipendenti o non derivanti necessariamente le une dalle altre, ciascuna di esse è sottoposta a tassa come se formasse un atto distinto, salvo quanto è disposto dell’art. 68, comma 3”. Il comma 2, soggiungeva che: “Un atto che comprende più disposizioni necessariamente connesse e derivanti, per l’intrinseca loro natura, le une dalle altre, è considerato, quanto alla tassa di registro, come se comprendesse la sola disposizione che dà luogo alla tassa più grave”.

**3.** Il termine “disposizione” venne interpretato in un primo momento dalla dottrina e dalla giurisprudenza nel senso di riferirlo alle “singole clausole” di una convenzione o anche ad uno degli elementi di essa tante sono le disposizioni contenute in un atto, quante le corrispondenti voci della Tariffa.

A partire dagli anni ‘50, il concetto di “disposizione” ha assunto un significato diverso, ritenendo la dottrina e la giurisprudenza che non potesse essere ampliato sino a ricomprendervi uno degli elementi del contratto; il termine viene, così, ricondotto al negozio giuridico e non più alle singole clausole di cui esso si compone e le norme, quali il R.D. n. 3269 del 1923, art. 43, comma 3 (il quale, in particolare, prevedeva che nei trasferimenti a titolo oneroso della proprietà, dell’usufrutto, dell’uso o godimento di beni o di altro diritto reale, non fosse soggetta a tassa particolare l’obbligazione o la quietanza del prezzo contenuta nell’atto stesso col quale fosse stato stipulato il trasferimento), pur precedentemente valorizzate ai fini di una valutazione atomistica della clausola, vengono poi interpretate non più quali ipotesi eccezionali a conferma della regola, quanto piuttosto quali indici del fatto che “L’unità minima in cui deve scomporsi un contratto formalmente unico non è la singola obbligazione della singola parte, ma il contratto o l’atto giuridico preveduto in Tariffa” (Cass., Sez. I civ.,

28 gennaio 1966, n. 332; Cass., Sez. I civ., 11 dicembre 1967, n. 2907).

L’ambito di applicazione della norma, pertanto, presuppone una pluralità di negozi giuridici contenuti nel medesimo documento, in tal senso dovendosi intendere il termine “disposizioni”, giacché se si trattasse di patruzioni o clausole, concernenti un solo negozio giuridico, sia pure misto, l’unicità della tassazione discenderebbe dai principi generali che informano la legge di registro. In particolare, Cass. del 29/10/1970, n. 2221 ha affermato che “l’espressione ‘disposizioni’ contenuta nell’art. 9 della legge organica di registro (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269) va intesa nel senso di negozio giuridico o atto tassabile” (in senso conforme Cass. del 13/11/1996, n. 9938).

Più recentemente, Cass. n. 3315 del 3.2.2022 ha osservato che, con il termine “disposizione”, “la norma intende riferirsi al concetto di negozio giuridico (o di provvedimento ecc.) e, quindi, non a quello di obbligazione e tanto meno a quello di mero vincolo obbligatorio”.

La rinnovata centralità dell’unitaria regolamentazione negoziale, peraltro, ha avuto come conseguenza quella di attribuire primaria rilevanza alla sua causa giuridica quale elemento unificante le diverse clausole contenute nell’atto sottoposto a registrazione.

**3.1** Conclusione, questa, cui è giunta la stessa Amministrazione finanziaria con la circolare n. 18/E del 2013 la quale, nell’illustrare le modalità di applicazione dell’imposta di registro, ha avuto modo di precisare che: “Per ‘disposizione’ si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sé compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali”.

**4.** Secondo l’indirizzo inaugurato dalle S.U. del 12.09.1973, n. 406, l’art. 9 della previgente legge di registro, statuendo che ogni negozio giuridico sconta la propria tassa, anche se più negozi risultano consacrati in un unico atto in senso materiale, tende ad evitare eventuali frodi fiscali, attraverso l’espedito della unicità del documento presentato alla registrazione, stabilendo che si effettui la tassazione per ciascun distinto negozio.

L’evoluzione della giurisprudenza di legittimità ha, dunque, concluso per la teorica della causa unica; affermando che, mentre l’atto complesso va assoggettato ad un’unica tassazione, come se l’atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all’imposizione più onerosa, in quanto le varie disposizioni sono rette da un’unica causa e, quindi, derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre; le disposizioni

che danno vita ad un collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, sono invece soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, portano ad escludere l'operatività dell'art. 21 cit., comma 2 (Cass. del 06/09/1996, n. 8142).

La distinzione tra art. 21, commi 1 e 2, D.P.R. n. 131 del 1986, pone dunque la differenza fra il negozio complesso e quelli collegati, in virtù della quale il primo è contrassegnato da una causa unica, là dove, nel collegamento, distinti ed autonomi atti negoziali si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili. Nello stabilire il regime tributario di registro applicabile nel caso in cui l'atto contenga più disposizioni, la norma detta il criterio distintivo tra tassazione unica, da applicare con riguardo alla disposizione soggetta all'imposizione più onerosa (comma 1) e tassazione separata delle singole disposizioni (comma 2), individuandolo, in linea con il principio generale della tassazione secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto, a prescindere dal *nomen iuris* adoperato, nella sussistenza o meno del requisito che esse "derivino necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre" (Cass. del 18.07.2022, n. 22476).

**4.1** La autonoma tassabilità delle disposizioni è stata, poi, dalla giurisprudenza di legittimità interpretata nel senso che "le disposizioni necessariamente connesse o derivanti per la loro intrinseca natura le une dalle altre sono soltanto quelle tra le quali intercorra una concatenazione o compenetrazione di carattere oggettivo, tale da assorbire tutte le disposizioni in un unico negozio giuridico, quali elementi indispensabili del negozio stesso" (Cass. del 05/06/1971, n. 1674; Cass. del 11/09/2014, n. 19245): in particolare, si è sostenuto che è necessario che sussista tra le convenzioni, ai fini della tassazione unica, un collegamento che non dipenda dalla volontà delle parti, ma sia, con carattere di oggettiva causalità, connaturato, come necessario giuridicamente e concettualmente, alle convenzioni stesse (Cass., SS.UU. n. 406/1973; Cass. n. 18374/2007; Cass. n. 10180/2009); l'avverbio utilizzato dal legislatore nel disposto del cit. art. 21 - necessariamente - lascerebbe intendere, secondo detto indirizzo, che la connessione deve consistere in una oggettiva esigenza indotta dalla natura delle disposizioni (v. Cass. civ., Sez. V, ord., 15 marzo 2021, n. 7154, non massimata; Cass., Sez. Un., n. 13252/2015; Cass. 10180/2009; Cass. 18374/2007), non rilevando, invece, l'esistenza di

una mera connessione, oltre che soggettiva per volontà delle parti, anche di natura occasionale, rimanendo, in tal caso, le disposizioni soggette separatamente ad imposta, ai sensi della regola generale recata dal citato D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 21, comma 1, come se ciascuna fosse un atto distinto (Cass., Sez. 5, 7 giugno 2004, n. 1078).

Ciò che occorre, in virtù del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 21, comma 2 (norma eccezionale e di stretta interpretazione), è dunque che non si possa concepire l'esistenza dell'una senza prescindere dall'altra; non rileva, invece, l'esistenza di una sola connessione soggettiva per volontà delle parti o di natura occasionale, rimanendo in tal caso le disposizioni soggette separatamente ad imposta (ai sensi della regola generale recata del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, citato art. 21, comma 1), come se ciascuna fosse un atto distinto (Cass., Sez. 5, 7 giugno 2004, n. 10789).

**5.** Occorre, tuttavia, osservare che le fattispecie esaminate dalla Corte concernevano per lo più "ipotesi di condanna al risarcimento del danno e correlata condanna di rivalsa tra condebitori, la contestuale pluralità di cessioni di quote sociali da parte di più soci, la cessione di credito correlato a precedente finanziamento" e, dunque, provvedimenti giurisdizionali o negozi giuridici idonei a produrre effetti giuridici indipendentemente dagli altri negozi (disposizioni), vale a dire negozi giuridici con cause eterogenee.

**6.** Sennonché, la giurisprudenza maggioritaria ha rimarcato che la funzione coercitiva e di predeterminazione del danno della clausola penale ne implica la sua necessaria accessorietà (*ex multis*: Cass., Sez. III civ., 26 settembre 2006, n. 18779): "Stante la natura accessoria della clausola penale rispetto al contratto che la prevede, l'obbligo che da essa deriva non può sussistere autonomamente rispetto all'obbligazione principale; ne consegue che, se il debitore è liberato dall'obbligo di adempimento della prestazione per prescrizione del diritto del creditore a riceverla, quest'ultimo perde anche il diritto alla prestazione risarcitoria prevista in caso di mancato adempimento del predetto obbligo" (si veda fra le tante: Cass., Sez. III civ., 19 gennaio 2007, n. 1183; Cass., Sez. III civ., 13 gennaio 2005, n. 591; Cass., Sez. II civ., 21 maggio 2001, n. 6927). Recentemente le S.U. del 25/03/2022, n. 9775 hanno chiarito che clausole penali di tal tipo svolgono "la funzione civilistica di determinazione preventiva e consensuale della misura del risarcimento del danno derivante dall'inadempimento o dal ritardo nell'adempimento". In altri termini, la funzione sanzionatoria è stata correlata dalle S.U. alla natura pubblicistica della fattispecie colà dedotta (concessione-contratto), ribadendosi, per contro, la diversa

funzione civilistica delle clausole penali (v. anche Cass. del 26/07/2021, n. 21398; Cass. del 03/05/2023, n. 11548).

7. Occorre, allora, verificare se la previsione di una clausola penale all'interno di un contratto - nel caso in esame di locazione - possa ritenersi per intrinseca natura connessa al contratto, secondo la lettera dell'art. 21 cit. e secondo il criterio per cui (tra le altre, Cass. n. 10789 del 07/06/2004 cit.) "al fine di ritenere necessariamente connesse e derivanti l'una dall'altra più disposizioni contenute nello stesso atto (ovvero più statuizioni, ove l'atto sia un provvedimento giudiziario) - ciò che comporta, in virtù del citato art. 21, comma 2 (norma eccezionale, e pertanto di stretta interpretazione), l'applicazione una sola volta dell'imposta, come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa -, occorre che non si possa concepire l'esistenza dell'una disposizione (o statuizione) se si prescinde dall'altra, determinandosi una connessione oggettiva per volontà della legge o per l'intrinseca natura delle diverse disposizioni (o statuizioni), a nulla rilevando l'esistenza, tra le stesse, di una mera connessione soggettiva. (...)".

7.1 Il valore giuridico dato alla clausola penale dall'art. 1382 c.c., è quello di predeterminare il danno, ferma la possibilità che le parti convengano la risarcibilità, come recita la norma, "del danno ulteriore". Nell'art. 1382 c.c., non si allude alla funzione coercitiva che alla clausola assegnava l'art. 1209 c.c., del 1865, perciò tale funzione è solo indirettamente esercitata dalla penale in sé, mentre la coazione all'adempimento deriva direttamente dall'obbligo di risarcire il danno, di cui la clausola agevola l'esecuzione: la agevola evitando al contraente adempiente la prova del danno subito ex art. 1382 c.c., comma 2.

Secondo quanto questa Corte ha da tempo chiarito, la clausola penale - pur nella complessità delle forme del suo manifestarsi, da rapportarsi alla concreta conformazione che le parti le hanno di volta in volta assegnato - svolge una funzione, non tanto sanzionatorio-punitiva, quanto appunto di risarcimento forfettario del danno, indirettamente intesa a rinsaldare il vincolo contrattuale ed a stabilire preventivamente la prestazione cui è tenuto uno dei contraenti qualora si renda inadempiente, con l'effetto di limitare a tale prestazione il risarcimento, indipendentemente dalla prova dell'esistenza e dell'entità del pregiudizio effettivamente sofferto (da ultimo Cass. 26 luglio 2021, n. 21398; Cass. del 20.01.2023, n. 11548, in motiv.); la funzione risarcitoria, oltre che coercitiva, più che sanzionatoria-punitiva, risulta altresì confermata, oltre che dalla già ricordata possibilità di risarcimento del "danno ulteriore", dalla

sua riducibilità equitativa ex art. 1384 c.c., se manifestamente eccessiva, e ciò anche d'ufficio (Cass., Sez. Un., 13 settembre 2005, n. 18128) e quand'anche le parti ne abbiano invece convenuto l'irriducibilità (Cass. 16 dicembre 2019, n. 33159; Cass. 18 gennaio 2018, n. 1189).

8. La clausola penale ha, allora, secondo la previsione codicistica, lo scopo di sostenere l'esatto, reciproco, tempestivo adempimento delle obbligazioni "principali", intendendosi per tali quelle assunte con il contratto cui accede; essa non ha quindi una causa "propria" e distinta (cosa che invece potrebbe accadere in diverse ipotesi, pur segnate da accessorietà, come quella di garanzia), ma ha una funzione servente e rafforzativa intrinseca di quella del contratto nel quale è contenuta; dovendosi desumere pertanto che più che discendere dall'inadempimento dell'obbligazione assunta contrattualmente, la clausola penale si attiva sin dalla conclusione del contratto in funzione dipendente dall'obbligazione contrattuale. Le clausole penali non possono sopravvivere autonomamente rispetto al contratto e ad esse deve applicarsi la disciplina generale dell'oggetto del contratto (v. Cass. dell'08/10/2020, n. 21713, in motiv.), tenuto conto che trovano la loro fonte e radice nella medesima causa del contratto rispetto alla quale hanno effetto ancillare. Esse attendono dunque, per loro inscindibile funzione ed "intrinseca natura" (ed in ciò palesano la loro essenza, appunto, di "clausole" regolamentari di una prestazione più che di "disposizioni" negoziali) all'unitaria disciplina del contratto al quale accedono; venendo per il resto a prestabilire e specificare una prestazione ovvero un obbligo, quello risarcitorio, altrimenti regolato direttamente dalla legge.

Tali prestazioni sono, pertanto, riconducibili ad un unico rapporto, caratterizzato da un'unica causa, atteso che il legislatore ha concesso alle parti di innestare la predeterminazione del danno risarcibile direttamente nel contenuto del disciplinare di contratto, di talché non potrebbe affermarsi che le disposizioni - contratto e connessa clausola penale - siano rette da cause diverse e separabili; quindi con l'effetto di doverle considerare derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre (in senso conforme Cass. del 13/11/1996, n. 9938).

8.1 Nel caso di inadempimento, si instaura una relazione di alternatività-esclusione tra le obbligazioni originate dal contratto e quella da penale, atteso che il creditore può domandare e ottenere la prestazione principale o la penale, ma non entrambe, in virtù del divieto di cumulo previsto dall'art. 1383 c.c.

Ciò conferma che la funzione della clausola in esame - desumibile dal dettato degli artt. 1382 - 1386 c.c. - non

può ritenersi eterogenea rispetto all'obbligazione nascente dal contratto di locazione a cui accede, perché sul piano giuridico, l'obbligazione insorgente dalla clausola penale, sebbene si attivi conseguentemente all'inadempimento dell'obbligazione, non si pone come causa diversa dall'obbligazione principale, alla luce della funzione ripristinatoria e deterrente-coercitiva rispetto all'adempimento sua propria, dunque finalizzata a disincentivare e "riparare" l'inadempimento, oltre che introdotta dal legislatore come elemento contrattuale volto a ridurre la conflittualità in caso di inadempienza, tutelando anche in ciò, *ab initio*, la parte adempiente. È dunque la stessa disposizione di legge che correla gli effetti della clausola penale all'inadempimento contrattuale, con la conseguenza che, assumendo appunto la clausola penale una funzione puramente accessoria e non autonoma - come confermato da Cass. del 26.09.2005, n. 18779 - rispetto al contratto che la prevede, l'obbligo che da essa deriva non può sussistere autonomamente rispetto all'obbligazione principale. Obbligazione principale che difatti, se per qualsiasi ragione (diversa dall'inadempimento) viene travolta, non può che rendere per ciò solo al pari inoperante la penale; il che equivale ad osservare che se certo può sussistere, com'è ovvio, un contratto senza penale (tranne che nei casi in cui questa sia imposta direttamente dalla legge, come in materia di appalti pubblici), non può al contrario sussistere quest'ultima senza il contratto, di cui segue per intero le sorti, anche nel caso di sua invalidazione o cessione.

9. Neppure potrebbe ritenersi violato, in questa prospettiva di derivazione necessaria non biunivoca, il principio *ex art. 53 Cost.*, posto a presidio anche dell'imposizione di registro.

Non solo perché, salvo il limite dell'arbitrio e della irragionevolezza, il legislatore è libero, come più volte ricordato dal giudice delle leggi, di discrezionalmente individuare le fattispecie impositive (e, nel caso di derivazione necessaria *ex art. 21, comma 2*, esso mostra appunto di volersi limitare al prelievo più gravoso, rinunciando agli altri), ma anche perché la clausola penale - sia e proprio per la sua natura risarcitoria e dunque meramente reintegrativa di un patrimonio diminuito dall'inadempimento, sia per il suo tipico effetto di esonero probatorio - non esprime di per sé alcuna ricchezza significativa di forza economica e

capacità contributiva (o, quantomeno, non più di quelle espresse per il caso di regolare adempimento del contratto).

10. Non sembra che a diversa conclusione debba pervenirsi nell'ipotesi in cui le parti stabiliscano, a titolo di penale per il ritardo, un tasso di interesse moratorio eccedente quello legale (ad esempio raggugliato, pur in difetto dei presupposti tipici, a quello previsto per le transazioni commerciali dal D.Lgs. n. 231 del 2002). Seppure si sia affermato (v. Cass. Sez. 3, n. 5379/23) che, in tal caso, non tanto di clausola penale si verterebbe quanto di effetto corrispettivo-retributivo dell'inadempimento, con conseguente sua riducibilità ad equità non *ex art. 1384 cit.*, ma in applicazione dei tassi-soglia di usurarietà *ex Legge n. 108 del 1996*, resta che - ai fini tributari - anche una simile pattuizione presenta gli illustrati caratteri della intrinseca e necessaria derivazione *ex art. 21, comma 2, T.U.R.* Tanto più considerando che sia la penale sia l'interesse moratorio (entrambi accomunati nella esclusione dal computo della base imponibile IVA, D.P.R. n. 633 del 1972, *ex art. 15, n. 1*) sono volti a predeterminare le conseguenze dannose dell'inadempimento (quanto ai secondi, nel caso in cui il ritardo riguardi un'obbligazione pecuniaria), e che il pagamento degli interessi di mora (salva la loro quantificazione) non discende dalla volontà delle parti, ma direttamente dall'*art. 1224 c.c.*; e, nell'ottica risarcitoria, anche in questo caso il creditore è ammesso a dimostrare di aver subito "un danno maggiore", così da spettargli "l'ulteriore risarcimento".

11. In definitiva, il ricorso deve essere respinto nell'affermazione del seguente principio di diritto: "ai fini di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, 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 comma 2 della norma citata". Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese, stante - a fronte di una giurisprudenza di merito schierata su contrastanti soluzioni - la mancanza di un orientamento di legittimità in materia.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso; compensa le spese.

## Natura negoziale e ruolo accessorio della clausola penale nell'imposta di registro

di Susanna Tagliapietra (\*)

La sentenza della Corte di cassazione n. 30983/2023 esclude la tassazione autonoma della clausola penale inserita in un contratto di locazione per il ritardo nella restituzione del bene locato. Premesso che al termine "disposizione", utilizzato dalla norma dell'art. 21 del T.U.R., deve attribuirsi il significato di negozio, i giudici del diritto distinguono tra atto complesso, come il caso in esame, con più disposizioni unificate da un'unica causa, assoggettato a imposta unica, e collegamento negoziale, caratterizzato da una pluralità di cause pur se funzionalmente collegate allo scopo complessivo dell'operazione, ove ciascuna disposizione sconta autonoma imposta ex art. 21 del T.U.R., comma 1. La decisione è pienamente condivisibile soprattutto nella parte in cui si fonda sulla qualificazione della clausola penale come pattuizione di natura accessoria rispetto al contratto.

### Un caso ricorrente

La sentenza in commento rileva per essere a quanto consta la prima pronuncia di legittimità sulla ricorrente questione della imponibilità autonoma della clausola inserita nel contratto di locazione con la quale le parti stabiliscono che, in caso di ritardata restituzione degli immobili e/o inadempimento, il conduttore sia tenuto a corrispondere una determinata somma a titolo di penale (1).

Com'è noto, per l'art. 21 T.U.R. "se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto". Al comma 2 la norma prevede che, "se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa".

Altrettanto note sono le posizioni che si fronteggiano. Secondo la prospettazione del contribuente la clausola penale è pattuizione funzionalmente collegata all'accordo principale e pertanto non

soggetta a tassazione autonoma ai sensi dell'art. 21, comma 2, T.U.R.

Per l'Ufficio, ciò non ne esclude la natura di negozio con causa autonoma, pur se legato al contratto base da un rapporto di collegamento e interdipendenza, con conseguente applicazione della norma di cui al comma 1 dell'art. 21 del T.U.R.

La Suprema Corte per escludere la natura negoziale autonoma, e così l'autonoma imponibilità, della clausola, fa leva principalmente su due concetti di teoria generale: la nozione di "disposizione", utilizzata dalla norma in questione, intesa come sinonimo di negozio; e la figura del contratto complesso risultante dalla combinazione di una pluralità di negozi unificati sotto un'unica causa, contrapposta a quella di collegamento negoziale dove più e distinti restano i singoli negozi, anche se rivolti nello scopo delle parti a realizzare un'unica operazione.

### La nozione di disposizione: negozio e clausola

Punto di partenza del ragionamento dei giudici del diritto è il concetto di disposizione.

(\*) *Professore aggregato di Istituzioni di diritto privato, Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi di Padova e Avvocato*

(1) Per un commento sui precedenti di merito, cfr. S. Tagliapietra, "Natura negoziale autonoma della clausola penale e imposta di registro", in questa *Rivista*, 2023, pag. 809 ss. Si noti che l'odierna sentenza tiene distinto il diverso caso in cui le parti abbiano stabilito a titolo di penale per il ritardo un tasso di interesse moratorio sulle somme dovute eccedente quello legale. Detta clausola, pur non essendo qualificabile secondo i giudici come clausola penale, avrebbe un ruolo comunque accessorio al contratto e non sconterebbe autonoma imposta di registro. La

differenza è che in questa ipotesi la riduzione ad equità non si potrebbe ottenere in diretta applicazione dell'art. 1384 c.c.: in caso di misura eccessiva, la riducibilità andrebbe fondata su un principio generale di buona fede e di congruità sistematica; in caso di superamento del limite dei tassi-soglia di usurarietà, la clausola sarebbe colpita da nullità con travolgimento della stessa misura degli interessi moratori (art. 4 Legge 7 marzo 1996, n. 108, nuove disposizioni in materia di usura): S. Mazzaresse, "Clausola penale", in Piero Schlesinger (diretto da), *Il Codice civile commentato*, artt. 1382-1384, Milano, 1999, pag. 242.

Interpretato in un primo momento dalla giurisprudenza come riferito alle singole clausole di una convenzione o anche ad uno degli elementi di essa, a partire dagli anni '50, come ripercorrono i giudici, il concetto di disposizione ha assunto un significato diverso, ritenendo soprattutto la giurisprudenza che esso non possa riferirsi a uno degli elementi del contratto; il termine viene, così, ricondotto all'idea di negozio giuridico e non più alle singole clausole di cui il contratto si compone.

È una distinzione non facile che può essere oggetto di fraintendimenti anche lessicali.

Dire che la disposizione è un negozio, equivale a dire che si può parlare di disposizione solo davanti a una dichiarazione di natura negoziale. Deve trattarsi di una determinazione di volontà, dato che per le dichiarazioni ricognitive o di mera scienza un problema di autonomia nemmeno si pone; e deve trattarsi di una manifestazione di volontà diretta a porre tra le parti una regola giuridica (costitutiva, modificativa o estintiva di un rapporto giuridico, come si ricava dall'art. 1321 c.c.).

Ciò premesso, come si contano i negozi? In quante parti si possono scomporre i contratti (2)? La dottrina civilistica usa il termine di clausola per indicare, in un primo senso più generale, una delle componenti della dichiarazione in cui si articola il regolamento contrattuale. In senso più specifico, è clausola ciascuna determinazione volitiva inscindibile, non frazionabile in ulteriori determinazioni a sé stanti: la clausola, si potrebbe dire, è l'unità minima di conto del contratto (3).

Quindi, ogni determinazione di natura negoziale che concorre a delineare il complessivo regolamento pattuito dalle parti è una disposizione.

Ma quando questa disposizione è autonoma, nel senso dell'art. 21 del T.U.R.? La sentenza in commento fa riferimento a una definizione fornita dalla stessa Amministrazione finanziaria fin dalla circolare n. 18/E del 2013: "Per 'disposizione' si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sé compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali".

Le singole disposizioni, prosegue la Suprema Corte, sono suscettibili di essere considerate complessivamente in presenza di una causa unica che fa da elemento unificante del regolamento contrattuale; se le cause giuridiche caratterizzanti le singole clausole o disposizioni restano distinte, le stesse hanno da essere valutate autonomamente, anche, per ciò che qui interessa, ai fini dell'applicazione dell'art. 21 del T.U.R.

La nozione di causa del contratto, tuttavia, non offre un riferimento sicuro, posto che si tratta di uno dei concetti più discussi della teoria generale del diritto civile (4).

L'idea più risalente della causa come funzione economico-sociale del contratto (negozio) quale risulta dalla sintesi delle determinazioni che ne caratterizzano il tipo e sulle quali deve formarsi l'accordo perché il contratto (negozio) venga ad esistenza (5), è stata sottoposta a critica perché tende a confondersi con la nozione di tipo contrattuale, restando così confinata a un problema di qualificazione del negozio ai fini della disciplina applicabile (6).

Si è così progressivamente fatta strada una più diretta considerazione della dimensione individuale del contratto e quindi degli scopi perseguiti in concreto dai contraenti, identificando la causa con la funzione economico-individuale del contratto: nozione che, secondo i critici, arriva a coincidere con quella di contenuto

(2) Così formula la domanda R. Sacco, in R. Sacco - G. De Nova, "Il contratto", tomo I, in Rodolfo Sacco (diretto da), *Trattato di diritto civile* Torino, 2004, pag. 74.

(3) A. Cataudella, *Sul contenuto del contratto*, Milano, 1966, pag. 182; R. Sacco, op. cit., pag. 84.

(4) Un concetto problematico, per F. Carresi, "Il contratto", in A. Cicu - F. Messineo (già diretto da), L. Mengoni (continuato da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, vol. XXI, tomo 1, Milano 1987, pag. 246. Il problema e le evoluzioni del concetto di causa, in

G. B. Ferri, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, Milano, 1966, pag. 67 ss.

(5) E. Betti, *Teoria generale del negozio giuridico*, 2<sup>a</sup> ed. ristampa, Napoli, 1994, pag. 172 ss.; F. Santoro-Passarelli, *Dottrine generali del diritto civile*, nona edizione ristampa, Napoli, 1983, pag. 127; L. Cariota Ferrara, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, ristampa, Napoli, 2011, pag. 559 ss.

(6) F. Carresi, op. cit., pag. 251.

del contratto (tutto il materiale dispositivo del regolamento) (7).

E quindi. Premesso che ha senso scomporre il contratto in singole determinazioni purché di natura negoziale, e premesso che tutte le disposizioni contenute nel contratto in quanto negozi hanno una loro propria causa, per capire se le stesse si fondano nell'unica funzione economico-individuale del contratto, ovvero siano suscettibili di essere considerate autonome, la sentenza in commento si rivolge alla distinzione tra negozio complesso e collegamento negoziale.

### Negozi complessi e collegamento negoziale

Il negozio (contratto) complesso è in genere definito come una figura unitaria, cioè contraddistinta da una unica causa come funzione economico-individuale, con un contenuto multiplo astrattamente scomponibile in più determinazioni negoziali che si fondono per la realizzazione di un unico programma regolamentare. Ne è una sottospecie il negozio misto, dove l'accento è posto sul fatto che le singole determinazioni in cui è scomponibile il contratto riproducono contratti tipici (vendita con contratto d'opera, appalto con vendita): la nozione serve solo a introdurre un tema di qualificazione del contratto in rapporto ai tipi legali.

Si parla, invece, di negozi (contratti) collegati quando, in presenza di una pluralità di cause distinte, l'operazione voluta dalle parti può realizzarsi soltanto attraverso l'attuazione di più di essi, sì che rimanendone inattuato alcuno, viene a cadere la funzione degli altri. Non basta la volontà delle parti, va aggiunto, ma occorre che attraverso l'intenzione comune dei contraenti si ravvisi l'interdipendenza funzionale dei vari atti (8).

Applicando queste nozioni, per i Supremi giudici, la clausola penale non sarebbe soggetta a tassazione autonoma in quanto elemento che concorre a formare un unico negozio complesso, e non negozio autonomo suscettibile di considerazione separata.

### Clausola penale come elemento accessorio del contratto

Il problema circa la natura e imponibilità autonoma della clausola penale rispetto al contratto nel quale è inserita non si risolve con la nozione di negozio complesso, distinto dal collegamento negoziale. Il primo termine di quella distinzione vale per negozi che, pur potendo reggersi autonomamente, sono unificati dalla volontà delle parti diretta a un unico regolamento contrattuale.

Non è così per la clausola penale, come pure riconoscono i giudici del diritto nella sentenza in commento.

La clausola penale è una disposizione, una determinazione delle parti con natura negoziale: l'art. 21 T.U.R. non riguarda gli elementi del contenuto del contratto non negoziali, come per esempio le dichiarazioni ricognitive o di scienza.

La clausola penale in quanto negozio ha una sua propria causa risarcitoria di liquidazione preventiva e forfetaria del danno derivante dall'inadempimento di una o più obbligazioni derivanti dal contratto cui accede, nel contempo esplicitando sulla parte obbligata, e fin dal momento della stipulazione del contratto, anche una funzione coercitiva ad evitare la sanzione (9).

La clausola penale, però, è esclusivamente accessoria al contratto principale: è una delle determinazioni variamente intese ad adattare il

(7) G.B. Ferri, op. cit., pag. 27 ss., pag. 355 ss.; M. Bessone, *Adempimento e rischio contrattuale*, Milano, 1968, pag. 362 ss.; R. Sacco, op. cit., pag. 479. I limiti del presente lavoro non consentono di approfondire il tema: basti dire che attraverso quest'ultima nozione si è svincolato il ruolo della causa come strumento di controllo dell'autonomia privata (sussunzione del concreto regolamento sotto i tipi normativi), finendo con ridurne lo spazio di rilevanza in negativo ai contratti (negozi) con causa illecita o conclusi senza intento giuridico (*docendi o ioci causa*). Per il dibattito, cfr. A.M. Garofalo, "La causa: una storia di 'successo'?", in *Jus Civile*, 2018, pag. 163 ss.

(8) G. Mirabelli, op. cit., pag. 34 ss. e nota 22; Santoro-Passarelli, op. cit., pag. 216 ss.; R. Sacco, op. cit., pag. 85.

(9) R. Scognamiglio, "Contratti in generale", in Grosso - Santoro-Passarelli (diretto da), *Trattato di diritto civile* Milano 1966, pag. 146 ss.; F. Messineo, op. cit., pag. 209; per la opposta tesi della funzione sanzionatoria pura v. A. Magazzù, "voce Clausola penale", in *Enc. dir.*, Milano, 1960, pag. 188 s.; parla di causa punitiva P. Trimarchi, *La clausola penale*, Milano, 1954, pag. 82, che sussume la clausola penale nel concetto di pena privata (152 ss.). La discussione è in G. Mirabelli, op. cit., pag. 333 ss. Il punto è in S. Tagliapietra, op. loc. cit.

regolamento contrattuale alla complessità dell'operazione economica divisata dalle parti (10). Il contratto può esistere senza penale, la penale non sopravvive senza il contratto. Fra l'obbligazione principale e quella penale sussiste una relazione necessaria, non reciproca: le vicende giuridiche che investono l'obbligazione principale possono riguardare anche l'obbligazione accessoria che ha titolo nella penale travolgendola in un fatto estintivo, ma non si può affermare una corrispondente relazione inversa (11). Ma soprattutto. La clausola penale disciplina le conseguenze dell'inadempimento, cioè di un fatto che attiene al funzionamento stesso del contratto, una eventualità contrattuale che troverebbe comunque tutela sul medesimo piano risarcitorio per mezzo della norma generale di cui all'art. 1218 c.c., anche in mancanza della clausola (12); un avvenimento, cioè, che già di per sé inciderebbe, sia pure in misura meno intensa ed efficace, sulla realizzazione definitiva degli effetti negoziali.

Si tratta di una pattuizione rivolta non ad attribuire rilevanza ad interessi contrattuali esterni e diversi, ma ad ottenere una più sicura garanzia di soddisfazione degli interessi interni al contratto, essa soddisfa un interesse strumentale dei contraenti, modificando il modo di produzione degli effetti di un contratto, esso sì, rivolto all'interesse finale delle parti (13).

La stessa sistematica del codice, come spesso accade, è rivelatrice: gli artt. 1382-1384 sono collocati nel Libro quarto, Delle obbligazioni, Titolo secondo, Dei contratti in generale, Capo V, Degli effetti del contratto. L'art. 1383

c.c. riferisce la penale alla prestazione principale e l'art. 1384 c.c. all'obbligazione principale (14). Elemento accessorio, dunque, ma non nel senso di secondario, né accidentale: gli elementi accessori sono tali solo se considerati astrattamente (un contratto può esistere senza una clausola penale), ma una volta inseriti sono essenziali alla volontà delle parti, cioè contribuiscono a delineare la funzione economico-individuale di quel contratto (15).

Per concludere. La sentenza in commento ha correttamente affermato il principio di diritto circa la non imponibilità autonoma della clausola penale.

Premesso che ogni singola disposizione, che comunemente è chiamata clausola, ha natura negoziale e con ciò una sua propria causa giuridica, il ricorso alla nozione di contratto complesso contraddistinto dall'unicità della causa che consente di comporre in una le singole disposizioni, contrapposto alla pluralità di cause dei contratti collegati, introduce un criterio non condivisibile.

È criterio poco sicuro dato il controverso significato da attribuire all'elemento causale del contratto. Ed è criterio che non coglie appieno l'essenza del problema: conta non tanto se le singole disposizioni sono legate da un'unica causa (anche perché, in un'accezione della causa come funzione economico-individuale del contratto, cioè in concreto, si potrebbe dire che lo siano sempre), quanto piuttosto come le stesse si leghino tra loro, se cioè tra le stesse ci sia un rapporto da mezzo a fine come nel caso della clausola penale rispetto al contratto principale (16).

(10) F. Carresi, op. cit., pag. 252 ss., 314; A. Cataudella, op. cit., pag. 190.

(11) S. Mazzaresse, op. cit., pag. 206.

(12) La sentenza parla di rapporto di alternatività - esclusione tra la clausola penale e l'azione di risarcimento ex art. 1218 c.c.

(13) È interessante rivolgersi alle considerazioni che la dottrina ha sempre utilizzato per escludere l'ammissibilità della condizione risolutiva di inadempimento, in cui l'interesse selezionato dalla condizione risulta già disciplinato dalla regola condizionata: sul dibattito, v. per tutti, G. Amadio, *La condizione di inadempimento. Contributo alla teoria del negozio condizionato*, Padova, 1996,

pagg. 141, 305 e *passim*. Per F. Santoro-Passarelli, op. cit., pag. 199, l'inadempimento non può essere dedotto in condizione risolutiva, perché attiene al funzionamento stesso del negozio; l'inadempimento è sì avvenimento futuro e incerto, ma attinente alla realizzazione degli interessi interni del negozio.

(14) F. Messineo, op. cit., pag. 169.

(15) F. Carresi, op. cit., pag. 215; F. Santoro-Passarelli, op. cit., pag. 193; E. Betti, op. cit., pag. 515. Sulla natura accessoria della clausola penale: S. Mazzaresse, op. cit., pag. 207; A. Magazzù, op. cit., pag. 189 ss.; A. Cataudella, op. cit., pag. 220.

(16) A. Cataudella, op. cit., pag. 198.

Riscossione

# La sospensione cautelare dell'accertamento impedisce la notificazione della cartella

Cassazione, Sez. trib., Sent. 20 luglio 2023 (24 maggio 2023), n. 21824 - Pres. Bruschetta - Rel. Succio

*Riscossione - Notifiche - Sospensione giudiziale dell'esecuzione - Notifica della cartella di pagamento - Illegittimità - Iscrizione a ruolo anteriore alla sospensione - Irrilevanza*

**La sospensione giudiziale dell'esecuzione, di cui all'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, preclude all'Amministrazione finanziaria e all'agente della riscossione la possibilità di notificare la cartella di pagamento e ogni ulteriore atto diretto a far proseguire l'esecuzione, che deve medio tempore arrestarsi. Ove l'iscrizione a ruolo sia avvenuta anteriormente alla sospensione, non va dato corso agli atti successivi - inclusa la notifica della cartella che veicola il ruolo o la presa in carico, che per alcuni tributi ha sostituito la cartella - dovendo l'Amministrazione finanziaria viceversa adottare tutti i provvedimenti interni necessari a interrompere l'esecuzione, in attesa della pronuncia sul merito della lite o della revoca della sospensione giudiziale.**

## Fatti di causa

La società contribuente (*omissis*) S.n.c. impugnava la cartella di pagamento notificata a seguito di un avviso di accertamento e derivante da iscrizione a ruolo straordinario ex art. 15-bis del D.P.R. n. 602 del 1973; l'Amministrazione - a seguito di attività di verifica avente ad oggetto il rapporto tra la contribuente e l'Università di Perugia, consistente nella commissione alla società di una ricerca su telai di vetture d'epoca - contestava la fittizietà del rapporto tra i due soggetti che sarebbe stato documentato unicamente al fine di valersi del credito d'imposta, erogato e utilizzato dalla società.

Da tale fittizietà derivava, secondo l'Ufficio, l'utilizzo da parte della (*omissis*) S.n.c. di fatture per operazioni inesistenti, con conseguente emissione degli atti impositivi, con i quali era recuperata a tassazione la materia imponibile sottratta con l'utilizzo del credito non dovuto.

La CTP rigettava l'impugnazione; appellava la società. Con la pronuncia gravata, la CTR rigettava l'appello ritenendo legittima la cartella impugnata, in quanto emessa anteriormente alla sospensione dell'avviso di accertamento e solamente notificata in seguito a tale sospensione; riteneva poi dovuti gli interessi, in quanto la sospensione della cartella non ne impediva il decorso; motivata la cartella quanto alla identificazione del debito da essa portato con il mero richiamo all'avviso

di accertamento; irrilevanti i motivi di doglianza proposti avverso l'avviso di accertamento, stante la considerazione in ordine alla quale la cartella può impugnarsi solo per vizi propri.

Ricorre a questa Corte la società contribuente con atto affidato a tre motivi, illustrati da memoria; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

## Ragioni della decisione

Il primo motivo di ricorso deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per avere erroneamente ritenuto irrilevante la sospensione degli atti di recupero del credito di imposta ai fini della emissione e della notifica della cartella di pagamento, che non poteva - ancorché emessa prima della sospensione degli atti presupposti - esser notificata una volta che tali atti erano stati sospesi dal giudice tributario.

Il motivo è fondato.

Ritiene il Collegio di aderire all'orientamento già espresso da questa Corte con motivazione del tutto esauriente e convincente, secondo il quale (in termini la recente Cass. Sez. 5, sentenza n. 40047 del 14/12/2021) nell'ipotesi in cui il contribuente ottenga la sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'avviso di accertamento impugnato, ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992, sono inibiti, dopo tale

pronuncia, alla Amministrazione la formazione del ruolo e la successiva iscrizione “provvisoria”, rispettivamente, ex artt. 12 e 15 del D.P.R. n. 602 del 1973. È evidente, che se l’avviso di accertamento è stato impugnato ed il contribuente ha conseguito la sospensione dell’efficacia esecutiva dello stesso, il ruolo non può divenire esecutivo e non può neppure essere “formato”, mancandone i presupposti.

Ancora, per quanto l’art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973, relativo all’iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, consentiva l’iscrizione a ruolo delle imposte corrispondenti agli imponibili accertati dall’Ufficio “ma non ancora definitivi” (quando l’avviso di accertamento è stato impugnato), tuttavia, è altrettanto vero che, quando l’avviso di accertamento è stato impugnato, ma, su istanza del contribuente, è stata sospesa l’efficacia dell’atto presupposto (l’avviso di accertamento, appunto) da parte della Commissione tributaria provinciale, è evidente che è inibita all’Agenzia delle entrate la possibilità di iscrizione a ruolo a titolo provvisorio. In tale seconda ipotesi, infatti, non è possibile superare la decisione di sospensione dell’efficacia dell’avviso di accertamento imposta dal giudice di prime cure, su richiesta del contribuente ricorrente, ai sensi dell’art. 47 D.Lgs. n. 546 del 1992.

È invero evidente il pregiudizio per il contribuente che, nonostante abbia conseguito la sospensione dell’esecuzione dell’avviso di accertamento, ha visto il compimento da parte dell’Agenzia delle entrate di attività successiva, del tutto incompatibile con la sospensione giudiziale pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale, vale a dire la notifica della cartella di pagamento del 19 agosto 2013. È quindi conseguenza altrettanto evidente che, dinanzi ad una sospensione giudiziale dell’esecuzione dell’atto di recupero, pronunciata dalla CTP il 9 luglio 2013 non era possibile per l’Amministrazione finanziaria e per il riscossore procedere alla notifica della cartella dovendosi, come effettivamente è poi avvenuto, procedere invece allo sgravio della somma alla quale essa si sarebbe dovuta riferire, in attesa della pronuncia sul merito della lite, risultando impedita qualsiasi iscrizione a ruolo, anche a titolo provvisorio, ai sensi dell’art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973 oltre che in forza del seguente art. 15-bis del medesimo D.P.R. difettandone i presupposti in forza del comando giudiziale intervenuto. Devesi quindi, nel presente caso, così come operato dalla giurisprudenza citata che ne ha dato conto e ragione espressamente in motivazione confermare il superamento del diverso indirizzo espresso da altro precedente di questa Corte (Cass., Sez. 6-5, 28 settembre 2020, n. 20361), in cui si è

affermato (peraltro senza dar conto dell’orientamento difforme espresso da Cass. Sez. 5, sentenza n. 40047 del 14/12/2021, come rilevato in sede di ordinanza interlocutoria n. 5250/2023 resa da questa Corte all’esito dell’adunanza camerale del 27 gennaio 2023) che la sospensione dell’atto impositivo, concernendo l’esecuzione, non spiega effetti diretti sulla cartella di pagamento, che è atto prodromico dell’esecuzione ed ha carattere meramente consequenziale agli avvisi di accertamento e - secondo questo orientamento, ora superato - la cartella, ove impugnata, deve essere a propria volta oggetto di richiesta di sospensione, qualora la parte ritenga che possa derivarle un danno grave ed irreparabile.

Peraltro, va osservato che il caso trattato dalla ordinanza citata che il Collegio non condivide nella conclusione alla quale in diritto è addivenuta, atteneva alla diversa fattispecie di impugnazione di una cartella di pagamento emessa dopo che il relativo avviso di accertamento prodromico era stato ritenuto legittimo con la sentenza del giudice tributario; fattispecie questa evidentemente differente da quella in esame, nella quale la tutela cautelare in ordine all’atto presupposto era stata invece accordata dal giudice di primo grado.

La conclusione cui qui si addivene risulta del tutto in linea con le indicazioni già fornite da questa Corte (Cass. Sez. UU., sentenza n. 758 del 13/01/2017; seguita da Cass. Sez. 5, ordinanza n. 22938 del 21/10/2020) secondo la quale l’iscrizione nei ruoli straordinari dell’intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni, risultante dall’avviso di accertamento non definitivo, prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, dagli artt. 11 e 15-bis del D.P.R. n. 602 del 1973, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell’atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante, sicché, qualora intervenga una sentenza del giudice tributario, anche non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte tale atto, l’ente impositore, così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento, ha l’obbligo di agire in conformità della statuizione giudiziale, sia ove l’iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell’ecedenza versata.

Ritiene infine la Corte, sul punto, opportuno enunciare il seguente principio di diritto: “la sospensione giudiziale dell’esecuzione di cui all’art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992, come ogni ordine giudiziale di sospensione dell’esecuzione, arresta temporaneamente la possibilità per il creditore di agire in *esecutivis*; quindi essa preclude

all'Amministrazione finanziaria e al riscossore la possibilità di notificare la cartella di pagamento e ogni ulteriore atto diretto a far proseguire l'esecuzione, che deve *medio tempore* arrestarsi; ove l'iscrizione a ruolo sia avvenuta anteriormente alla ridetta sospensione, non va dato corso agli atti successivi - inclusa la notifica della cartella che veicola il ruolo o la presa in carico, che per alcuni tributi ha sostituito la cartella - dovendo l'Amministrazione viceversa adottare a seguito della ridetta sospensione del giudice tutti i provvedimenti interni di segno e in direzione contraria alla prosecuzione dell'esecuzione. Ciò in attesa della pronuncia sul merito della lite o della revoca della sospensione giudiziale, risultando impedita nel mentre qualsiasi iscrizione a ruolo, anche a titolo provvisorio, ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973 oltre che in forza del seguente art. 15-bis del medesimo D.P.R., difettandone i presupposti in forza del comando giudiziale intervenuto”.

Pertanto, il primo motivo di ricorso è accolto; alla luce della decisione che precede i restanti motivi sono assorbiti in quanto divenuti irrilevanti ai fini del decidere.

La sentenza, quindi, è cassata; non sussistendo la necessità di ulteriori accertamenti in fatto, la controversia può decidersi nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente.

Le spese dell'intero giudizio, sussistendone giuste ragioni alla luce della questione posta in ricorso, sono compensate integralmente tra le parti.

#### P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso; dichiara assorbiti i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso della società contribuente; compensa le spese di tutti i gradi di giudizio.

## Gli effetti riflessi della sospensione giudiziale dell'accertamento sulla fase di riscossione del tributo

di Franco Randazzo (\*)

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 21824/2023, fa proprio il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 758/2017, secondo il quale, qualora intervenga una sentenza di annullamento dell'accertamento, o come nel caso deciso dalla sentenza in esame la sua sospensione giudiziale, l'ente impositore ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio ed eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata. Anche se la sentenza in esame non affronta la questione, va tenuto presente che per l'operare di questi effetti riflessi sulla cartella di pagamento (e sul ruolo) non occorre che essa sia stata oggetto di autonoma impugnazione.

Condivisibile (1) è il principio di diritto affermato dalla sentenza della Corte di cassazione in esame, per il quale se il contribuente ottiene la sospensione giudiziale dell'avviso di accertamento impugnato, questa sospensione ha effetto anche sulla cartella di pagamento successivamente notificata al contribuente in forza del primo provvedimento. Con la conseguenza che è precluso “all'Amministrazione finanziaria e al riscossore ogni ulteriore atto diretto a far proseguire l'esecuzione, che deve *medio tempore* arrestarsi; ove l'iscrizione a ruolo sia avvenuta

anteriore alla ridetta sospensione, non va dato corso agli atti successivi - inclusa la notifica della cartella che veicola il ruolo o la presa in carico, che per alcuni tributi ha sostituito la cartella - dovendo l'Amministrazione viceversa adottare a seguito della ridetta sospensione del giudice tutti i provvedimenti interni di segno e in direzione contraria alla prosecuzione dell'esecuzione. Ciò in attesa della pronuncia sul merito della lite o della revoca della sospensione giudiziale, risultando impedita nel mentre qualsiasi iscrizione a ruolo, anche a titolo provvisorio, ai

(\*) Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Catania e Avvocato in Catania

(1) Analogo il giudizio complessivo espresso, a commento della sentenza, da A. Gaeta, in *il fisco*, 2023, pag. 3342.

sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973, oltre che del seguente art. 15-bis del medesimo D.P.R., difettandone i presupposti in forza del comando giudiziale intervenuto" (2).

### Il precedente delle Sezioni Unite del 2017

Questo principio di diritto è in continuità con l'importante precedente delle Sezioni Unite della Suprema Corte, sentenza n. 758 del 13 gennaio 2017 (3), in cui si legge che "L'iscrizione nei ruoli straordinari dell'intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni risultante dall'avviso di accertamento non definitivo, prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, dagli artt. 11 e 15-bis del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 602, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell'atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante. Ne deriva che, qualora intervenga una sentenza, anche se non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla, in tutto o in parte, tale atto, l'ente impositore ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata".

Nell'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite, la Cassazione (4) aveva sottolineato la rilevanza che riveste, in queste vicende, il principio di "parità delle armi" espresso dall'art. 111 Cost.:

per cui occorre distinguere la fase amministrativa da quella processuale. Nella prima, la legge riconosce all'Amministrazione finanziaria poteri sovraordinati rispetto alle controparti ed in questo quadro si collocano i vari istituti che le consentono di tutelare i propri crediti adottando direttamente misure cautelari che i privati dovrebbero, invece, richiedere al giudice. Tuttavia, quando si apre la fase processuale, in ossequio al principio di "parità delle armi" ex art. 111 Cost. le parti devono essere collocate "in condizioni di parità", davanti al giudice terzo e imparziale. E questa parità sarebbe lesa ove l'Amministrazione potesse continuare a esercitare una pretesa che, lungi dall'essere avallata dal giudice, sia stata da questo disattesa e dichiarata illegittima (5).

L'aderenza del principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite anche al caso oggetto di scrutinio della sentenza in commento non risente della circostanza che la cartella di pagamento fosse stata emessa anteriormente alla sospensione dell'avviso di accertamento e notificata successivamente a tale sospensione, giacché ad avviso della Cassazione, "se l'avviso di accertamento è stato impugnato ed il contribuente ha conseguito la sospensione dell'efficacia esecutiva dello stesso, il ruolo non può divenire esecutivo e non può neppure essere 'formato', mancandone i presupposti". Pertinenti anche i richiami a Cass. 14 dicembre 2021, n. 40047 (6), e Cass. 21 ottobre 2020, n. 22938. Mentre, per altro verso, non costituiva un "diverso indirizzo" (così lo individua in motivazione la pronuncia in esame, ma

(2) Su queste due disposizioni della riscossione si veda, da ultimo, il commento di M. Bruzzone, in Consolo - Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, (artt. 15 e 15-bis, D.P.R. n. 602/1973), Milano, 2023, pag. 1060 ss.

(3) Fatta oggetto, per la sua rilevanza, di numerosi commenti da parte della dottrina: cfr. M. Basilavecchia, "Effetti della sentenza tributaria sulla riscossione straordinaria", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, il quale nelle considerazioni conclusive esprime l'avviso che "nonostante la sentenza sia resa su di un caso di riscossione straordinaria ... le conclusioni tratte dalle Sezioni Unite sono suscettibili di un'applicazione generalizzata, nel senso che nessuna misura ispirata da esigenze di carattere cautelare può essere confermata dopo che il credito dalla misura stessa tutelato è stato dichiarato insussistente" dal giudice tributario. F. Randazzo, "Iscrizione nei ruoli straordinari: immediatamente esecutiva la sentenza anche se impugnata", in *Corr. Trib.*, 2017, pag. 1349; C. Francioso, "Efficacia esecutiva delle sentenze tributarie non definitive rispetto al ruolo straordinario", in *Giur. it.*, n. 1/2018, pag. 10.

(4) Il riferimento è a Cass. civ. 30 giugno 2014, n. 14849, che può leggersi in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 2570, con la nota di F. Randazzo, "Alle Sezioni Unite le sorti del fermo fondato sull'accertamento annullato con sentenza non passata in giudicato".

(5) Su questo profilo aveva peraltro già insistito il lontano precedente di Cass. civ. 22 settembre 2006, n. 20526.

(6) La cui massima si pone in sintonia con quanto sinora detto: "Nell'ipotesi in cui il contribuente ottenga la sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'avviso di accertamento impugnato, ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, sono inibiti, dopo tale pronuncia, alla Amministrazione la formazione del ruolo e la successiva iscrizione 'provvisoria', rispettivamente, ex artt. 12 e 15 del D.P.R. n. 602/1973". Così conclude questa sentenza: "Non può, dunque, essere condivisa la tesi del giudice d'appello, in base alla quale nulla andrebbe ad inficiare la validità del ruolo e della cartella di pagamento, pur se emessi in data successiva al deposito dell'ordinanza di sospensione dell'avviso di accertamento su cui si fondavano. Al contrario, sussistono 'vizi propri' della cartella per la macroscopica violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47 e del D.P.R. n. 602/1973".

puntualizza subito questa qualificazione) il precedente di Cass. 28 settembre 2020, n. 20361. In quel caso, infatti, la cartella di pagamento era stata notificata in un momento successivo al deposito della sentenza di primo grado avente ad oggetto l'avviso di liquidazione su cui detta iscrizione si fondava. E la sentenza, essendo sfavorevole al contribuente, vanificava in quel momento la sospensione giudiziale da quest'ultimo ottenuta nella pendenza di quel grado di giudizio. Ciò in conseguenza di quanto disposto dal comma 7 dell'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui "gli effetti della sospensione (giudiziale) cessano alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado".

### Brevi considerazioni a margine

Nel caso deciso dalla sentenza in commento, la contribuente aveva impugnato la cartella di pagamento, per cui pendeva giudizio in ordine ad essa.

Occorre, tuttavia, evidenziare che questo effetto del "travolgimento" della cartella di pagamento e del ruolo che essa contiene, ove sopraggiunga la sospensione giudiziale ovvero l'annullamento (ancorché con sentenza non ancora passata in giudicato) dell'atto impositivo che ne ha dato titolo, si verifica anche nel caso in cui non penda giudizio sulla cartella di pagamento; vuoi perché essa è stata emessa anteriormente al verificarsi di questi eventi, vuoi perché il contribuente, pur essendogli stata notificata dopo questi eventi, abbia ommesso di impugnarla.

La risposta in senso positivo a questa domanda può trarsi, tra l'altro, da Cass. 28 novembre 2018, n. 30775. Nella sua motivazione, tra l'altro, si legge con proiezione del principio espresso avente valenza di carattere generale che prescinde dal caso oggetto di giudizio, che "l'iscrizione provvisoria a ruolo, ove la sentenza che ne ha determinato l'effetto sia stata riformata o cassata da decisioni della Commissione regionale o della Corte di cassazione, deve ritenersi

'travolta', e ciò indipendentemente dalla impugnazione del ruolo stesso o dall'intervenuto pagamento della somma iscritta a ruolo, in considerazione dell'effetto espansivo esterno della sentenza di riforma ai sensi dell'art. 336 c.p.c.".

È noto che questa disposizione del codice di rito concerne gli effetti della sentenza sui provvedimenti e gli atti dipendenti dalla sentenza riformata o cassata. Rileva qui la disposizione del comma 2, riguardante il c.d. effetto espansivo esterno della sentenza di riforma, che si adatta ai casi sopra segnalati in quanto individua quel rapporto di pregiudizialità esterna tra atto impositivo oggetto di giudizio e cartella di pagamento che è conseguenza di quell'atto che ne costituisce il titolo.

Nella dottrina tributaristica si è dubitato circa l'applicabilità della norma in questione al processo tributario (7), con un'opinione che si pone in coerenza con la ricostruzione della natura delle pronunce dei giudici tributari che non svolgerebbero "direttamente i propri effetti sul piano dell'esecuzione e del rimborso, ma danno semplicemente luogo alla riattivazione di una funzione che si realizza attraverso la formazione di atti, dotati di una loro autonomia e come tali autonomamente impugnabili". E tuttavia, al fenomeno della rilevanza "esterna" della sentenza del giudice tributario sugli atti e provvedimenti dipendenti dalla sentenza riformata o cassata, anche in questa ricostruzione viene data una qualche rilevanza, ove si dice che "in questo contesto, è chiaro che di effetto esterno delle decisioni tributarie si può anche parlare, ma in termini molto diversi da come se ne parla a proposito dell'art. 336, comma 2, c.p.c." (8).

Ed in realtà, nei casi analizzati l'effetto esterno della sentenza di annullamento del provvedimento impositivo sull'atto di riscossione che da esso trova titolo rinviene il proprio fondamento, non sulla sentenza, ma sui c.d. effetti implicati dalla sentenza (9). E cioè sugli effetti che, assumendo la sentenza come fatto integrativo della

(7) C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, 1984, Padova, pag. 579.

(8) Si veda ancora C. Glendi, op. cit., pag. 580.

(9) Si rinvia in argomento a F. Randazzo, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, pag. 165.

fattispecie concretamente realizzatasi, scaturiscono nella riscossione provvisoria a ruolo direttamente dalla legge, come è espresso dalla chiara disposizione del comma 2 dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992 (10) (e per le sanzioni, dall'art. 19, D.Lgs. n. 472/1997).

Ne deriva che, comunque lo si chiami questo effetto espansivo esterno della sentenza riformata o cassata; comunque lo si inquadri normativamente nel processo tributario, se sotto l'egida dell'art. 336, comma 2, c.p.c. oppure nel quadro della disposizione dal carattere "ripristinatore" del comma 2 dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, l'effetto resta quello così bene espresso dalle Sezioni Unite nella richiamata sentenza n. 758 del 13 gennaio 2017 secondo cui, "qualora intervenga una sentenza, anche se non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla, in

tutto o in parte, tale atto, l'ente impositore ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata". E, dunque, prescindendosi dall'impugnazione o meno dell'atto "dipendente". Questo principio può ritenersi ormai pacificamente acquisito, se anche nella manualistica che si occupa dell'argomento (11) può leggersi con affermazioni assai nette che "l'annullamento di un avviso di accertamento ha effetti caducanti automatici sul ruolo (e sulla cartella di pagamento). L'automatico travolgimento dell'atto successivo si verifica senza bisogno che l'atto conseguenziale sia autonomamente impugnato".

(10) Sul quale si veda, da ultimo, M. Nussi-S. Buttus, in Consolo - Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, (art. 68, D.Lgs. n. 546/1992), Milano, 2023, pag. 991.

(11) Il riferimento, tra i tanti possibili richiami, è a F. Tesaro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2023, pag. 243.

Accertamento

# Nell'accertamento analitico-induttivo il contribuente può opporre l'incidenza percentuale dei costi

Cassazione, Sez. trib., Ord. 26 giugno 2023 (21 aprile 2023), n. 18231 - Pres. Fuochi Tinarelli - Rel. Succio

*Accertamento - Accertamenti bancari - Prelevamenti - Presunzione di imponibilità per l'imprenditore - Sussistenza - Riconoscimento dell'incidenza percentuale dei costi relativi - Necessità - Accertamento analitico-induttivo - Irrilevanza*

**In sede di accertamento derivante dalle risultanze delle indagini finanziarie, il contribuente-imprenditore può sempre, anche in caso di accertamento analitico-induttivo, opporre la prova presuntiva contraria e in particolare può eccepire l'incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati.**

## Rilevato

che:

- la società contribuente impugnava l'avviso di accertamento notificato a seguito di PVC della Guardia di Finanza di Taranto con il quale erano accertati ai fini IRES, IRAP e IVA ricavi non dichiarati e costi non inerenti per l'anno 2007;
- il giudice di primo grado rigettava il ricorso;
- appellava la Excelsior S.r.l.;
- con la pronuncia qui impugnata la CTR ha confermato la sentenza impugnata rigettando l'appello della contribuente;
- ricorre a questa Corte la società contribuente con atto affidato a quattro motivi di ricorso, poi illustrato con memoria;
- resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

## Considerato

che:

- va preliminarmente trattata e disattesa l'eccezione di inammissibilità posta in controricorso con riguardo alla tempestività dell'impugnazione proposta dalla società contribuente, per le ragioni evidenziate in memoria;
- va ricordato che, in forza della consolidata giurisprudenza di questa Corte (da ultimo Cass. n. 15029 del 15/07/2020; Cass. n. 17640 del 25/08/2020; Cass. n. 2186 del 01/02/2021), per i termini mensili o annuali, fra i quali è compreso quello di decadenza dall'impugnazione a norma dell'art. 155 c.p.c., comma 2, e art.

2963 c.c., comma 4, opera il sistema della computazione civile, non "ex numero" bensì "ex nominatione dierum", nel senso che il decorso del tempo si ha, indipendentemente dall'effettivo numero dei giorni compresi nel rispettivo periodo, allo spirare del giorno corrispondente a quello del mese iniziale; analogamente si deve procedere quando il termine di decadenza interferisca con il periodo di sospensione feriale dei termini: in tal caso, infatti, al termine annuale di decadenza dal gravame (ora semestrale) di cui all'art. 327 c.p.c., comma 1, devono aggiungersi i 31 giorni di tale sospensione computati "ex numeratione dierum", ai sensi del combinato disposto dell'art. 155 c.p.c., comma 1, e della Legge 7 ottobre 1969, n. 742, art. 1, comma 1 non dovendosi tenere conto dei giorni compresi tra il primo e 31 agosto di ciascun anno per effetto della sospensione dei termini processuali nel periodo feriale;

- pertanto, dal momento che la sentenza di appello è stata depositata in data 4 marzo 2016, l'ultimo giorno utile per la proposizione del ricorso per cassazione era il 5 ottobre 2016, dovendosi sommare ai sei mesi i 31 giorni relativi alla sospensione feriale del mese di agosto, data nella quale risulta posto in notifica il ricorso della società contribuente;

- l'impugnazione proposta è quindi tempestiva;

- il primo motivo di ricorso deduce la violazione falsa applicazione della Legge n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per avere il giudice dell'appello erroneamente ritenuto motivato l'avviso di accertamento impugnato in quanto

riproduttivo del contenuto essenziale del PVC, mai comunicato notificato o esibito alla società ricorrente; il motivo è strettamente connesso con il terzo mezzo di gravame, che censura la pronuncia impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per avere la CTR reso motivazione lacunosa in ordine alla legittimità dell'avviso di accertamento, sprovvisto degli elementi indiziari relativi alle movimentazioni bancarie non risultando sufficienti i rilievi indicati nel pvc, atto mai reso noto alla società contribuente;

- i motivi sono entrambi inammissibili in quanto manchevoli di specificità e di localizzazione;

- difatti a fronte della statuizione del giudice dell'appello secondo il quale il PVC, quale atto richiamato dall'avviso di accertamento impugnato, "il PVC è riportato nei suoi contenuti essenziali e per ampi stralci come nel caso in esame" era onere di parte ricorrente, per censurare efficacemente tale affermazione, trascrivere nel ricorso per Cassazione o produrre a questa Corte la parte motivazionale dell'avviso di accertamento impugnato per consentire al collegio di verificare l'effettiva inserzione o meno, nella parte motiva di tale avviso di accertamento qui impugnato, del contenuto del PVC;

- questa Corte, sul punto, costantemente ritiene (si rimanda sul punto a Cass. Sez. 5, sentenza n. 16010 del 29/07/2015; Cass. Sez. 5, ordinanza n. 16147 del 28/06/2017; più recentemente anche Cass. Sez. 5, ordinanza n. 28570 del 06/11/2019) che, nel rispetto dall'art. 366 c.p.c., nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censure la sentenza di un giudice di merito sotto il profilo del giudizio reso in ordine alla contestata congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, così come della cartella di pagamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto atto impositivo che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso;

- in diritto, poi, è altrettanto consolidata la giurisprudenza di Legittimità secondo la quale (Cass. Sez. 6-5, ordinanza n. 9323 del 11/04/2017 ma anche Cass. Sez. 5, ordinanza n. 4396 del 23/02/2018) l'avviso di accertamento può essere motivato "per relationem", ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del

discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento;

- il secondo motivo censura la pronuncia impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2 nonché per eccesso di potere e violazione del principio del contraddittorio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4 per avere il giudice dell'appello erroneamente ritenuto non necessaria l'attivazione del contraddittorio endo-procedimentale con riguardo alle risultanze delle indagini finanziarie operate sui conti bancari riferibili alla società contribuente;

- il motivo è infondato;

- quanto all'imposizione reddituale occorre premettere, invero, che, nella vicenda in giudizio, come si evince dalla pronuncia gravata, l'accertamento non è stato preceduto da alcuna attività di accesso, ispezione o verifica, ma si è tradotto in un accertamento c.d. "a tavolino", fondato sulle indagini bancarie e sugli atti di diretta acquisizione da parte dell'Ufficio. Ne deriva, quanto alle imposte dirette, l'infondatezza della denunciata violazione trattandosi di ambito in cui non è previsto un obbligo generalizzato di preventivo contraddittorio, ossia al di fuori dalle ipotesi specificamente previste, non essendo annoverabile tra esse il disposto di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 (v. da ultimo Cass. n. 34209 del 20/12/2019, secondo la quale "in tema di accertamento delle imposte, la legittimità della ricostruzione della base imponibile mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti" e anche la seguente Cass. n. 20426 del 19/07/2021);

- parimenti infondata è la doglianza quanto all'IVA: è ben vero, infatti, che, con riguardo ai tributi armonizzati, in particolare, nella vicenda in giudizio, all'IVA, l'obbligo del contraddittorio preventivo discende direttamente dalla disciplina unionale alla luce dell'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia, sicché l'Amministrazione, ove adotti provvedimenti destinati ad incidere sulle posizioni soggettive dei destinatari, è tenuta a mettere costoro in condizione di esporre utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi posti a fondamento dell'atto medesimo (già Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, in C-349/07, Sopropè, punto 37; *ex multis* sentenza 22 ottobre 2013, in C-276/

12, Sabou, punto 38; sentenza 17 dicembre 2015, in C-419/14, WebMindlicenses, punto 84);

- la giurisprudenza unionale, peraltro, ha chiarito che qualora l'Amministrazione non sia stata rispettosa dell'obbligo di contraddittorio, la violazione - in assenza di una norma specifica che ne definisca in termini puntuali le conseguenze (come pure precisato, per il nostro ordinamento, da Cass. n. 701 del 15/01/2019) - comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (c.d. prova di resistenza), ossia se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa (Corte di Giustizia, sentenze 10 ottobre 2009, Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware, in C-141/08, punto 94; 10 settembre 2013, M.G. e N. R., in C-383/13, punto 38; 26 settembre 2013, Texdata Software, in C-418/11, punto 84; 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Da tema Hellmann Worldwide Logistics, in C-129/13 e C-130/13, punti 79 e 79);

- il parametro di riferimento a tal fine è, dunque, costituito dal principio di effettività - per il quale le modalità procedurali interne "non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione" - che, tuttavia, come anche recentemente ribadito dalla stessa Corte di Giustizia, "non esige che una decisione contestata, in quanto adottata in violazione dei diritti della difesa, sia annullata in tutti i casi. Infatti, una violazione dei diritti della difesa determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso" (sentenza 4 giugno 2020, SC C.F. S.r.l., in C-430/19, punti 35 e 37). Non ha invece incidenza, quantomeno nel nostro ordinamento, il principio di equivalenza attesa l'inesistenza di regole procedurali specificamente dettate per l'imposizione in materia di IVA;

- va ancora ricordato che le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 24823 del 09/12/2015, hanno poi utilmente precisato che il requisito in questione va inteso "nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali" ossia che "non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso

assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato ..., e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto" (recentemente v. anche Cass. n. 20036 del 27/07/2018; Cass. n. 218 del 08/01/2019);

- venendo allora all'esame della doglianza proposta in questo caso, la stessa si manifesta del tutto carente quanto alla richiesta c.d. "prova di resistenza", in quanto parte ricorrente lamenta la violazione del contraddittorio rispetto alle risultanze delle indagini finanziarie ma in alcun modo deduce o articola come, in mancanza di tale vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa e quali ragioni avrebbe potuto in concreto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, così come ha peraltro riconosciuto la CTR nel ritenere che "nonostante la cospicua documentazione allegata al ricorso nulla è stato documentato in ordine a quanto previsto dalla norma applicata circa la facoltà per il contribuente di dimostrare anche in sede contenziosa che le movimentazioni bancarie hanno concorso alla determinazione del reddito di esercizio";

- in altri termini, la lamentata violazione è dedotta solo in sé e per sé, neppure deducendo neanche in questa sede ulteriori elementi suscettibili di una diversa, anche solo potenziale, considerazione del merito dell'accertamento;

- da ciò, dunque, il rigetto della censura;

- il quarto motivo si duole della violazione dell'art. 53 Cost. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 per avere la sentenza impugnata erroneamente mancato di tener conto dei costi necessari per la produzione del maggior reddito accertato che dovevano riconoscersi quantomeno in via forfettaria anche in assenza di documentazione probatoria;

- il motivo è fondato;

- invero, va dato seguito ai principi affermati dalla Corte costituzionale con la recente sentenza n. 10 del 31 gennaio 2023;

- la Corte, nell'esaminare la questione della deducibilità dei costi anche a fronte di un accertamento analitico contabile compiuto mediante indagini bancarie, ha considerato come la disposizione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 consente all'Amministrazione finanziaria di avvalersi di una presunzione che, quanto all'equiparazione dei prelievi ai ricavi, è in realtà

duplice (o di secondo grado): i prelievi sarebbero utilizzati per sostenere costi occulti, i quali a loro volta avrebbero generato pari ricavi non risultanti, anch'essi, dalla contabilità dell'imprenditore;

- in tali casi, e quindi sia ove il metodo di accertamento sia analitico-induttivo, sia ove venga utilizzato il metodo di accertamento induttivo cosiddetto "puro", potrebbe effettivamente violare i principi di ragionevolezza e di capacità contributiva un sistema nel quale fosse consentito alla stessa Amministrazione dimostrare, in virtù di un meccanismo inferenziale di secondo grado, che i prelievi del contribuente-imprenditore sono serviti per sostenere costi "occulti", dai quali sono stati prodotti ricavi "occulti", pari ai prelievi in questione, senza che sia possibile la deduzione dei costi sostenuti dall'imprenditore per produrre tali ricavi, secondo una prova contraria per presunzioni offerta da quest'ultimo;

- detto sistema produrrebbe effetti evidentemente privi di ragionevolezza, poiché applicherebbe un trattamento più severo, quanto al regime della possibile prova contraria da fornirsi da parte del contribuente rispetto alla presunzione legale in esame, proprio a carico di quel contribuente che ha tenuto una contabilità complessivamente attendibile (e nei confronti dei quali l'Ufficio opera con accertamento analitico-induttivo), rispetto al regime probatorio di cui si avvale chi, destinatario di un accertamento induttivo, ha omesso la tenuta regolare della contabilità o ha posto in essere ben più gravi condotte, quale l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi;

- e ancora, l'operare della presunzione in esame, quanto ai prelievi bancari recuperati a reddito d'impresa quali ricavi "occulti", si porrebbe in contrasto con il principio

della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. poiché, in mancanza di alcuna deduzione di costi, che risultasse desumibile in via presuntiva, anche con riferimento alle "medie" elaborate dall'Amministrazione finanziaria per il settore di riferimento, finirebbe per tassare, in parte, una ricchezza nei fatti inesistente laddove, invece, ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza (*ex plurimis*, si vedano le sentenze della Consulta n. 156 del 2001, n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 179 del 1985 e n. 200 del 1976);

- alla luce di tali ragionamenti, la Corte delle Leggi ha quindi indicato come costituzionalmente orientata l'interpretazione secondo la quale in sede di accertamento derivante dalle risultanze delle indagini finanziarie, il contribuente imprenditore "possa sempre, anche in caso di accertamento analitico-induttivo, opporre la prova presuntiva contraria e in particolare possa eccipere la "incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati (sentenza n. 225 del 2005)";

- pertanto, il motivo in oggetto va accolto;

- la sentenza è dunque sul punto cassata con rinvio al giudice dell'appello per nuovo esame del merito nel rispetto dei principi sopra illustrati.

**P.Q.M.**

rigetta i primi tre motivi di ricorso; accoglie il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Puglia sez. staccata di Taranto, in diversa composizione, che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.

### **La deducibilità dei costi "neri" nell'ambito degli accertamenti di tipo induttivo** *di Pietro Boria (\*)*

L'ordinanza della Corte di cassazione n. 18231/2023, riprendendo le argomentazioni della Corte costituzionale, statuisce che il contribuente può provare l'esistenza di costi ricorrendo all'utilizzo di presunzioni nell'ambito di un accertamento di tipo analitico-induttivo, parimenti a quanto previsto nell'ambito di un accertamento fondato su metodologia induttiva-extra contabile (ove l'Ufficio deve automaticamente riconoscere l'incidenza percentuale dei costi). Il profilo innovativo della decisione riguarda la ripartizione dell'onere della prova tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, poiché viene precisato che il contribuente ha la possibilità di difendersi dalle presunzioni legali utilizzate dall'Ufficio attraverso una presunzione semplice, basata sull'incidenza percentuale dei costi rispetto ai ricavi non dichiarati.

(\*) Professore ordinario di diritto tributario Sapienza Università di Roma

Con l'ordinanza 26 giugno 2023, n. 18231 la Suprema Corte di cassazione ribadisce un principio di diritto ormai consolidato in tema di deducibilità dei costi negli accertamenti di tipo induttivo, statuendo che: "in sede di accertamento derivante dalle risultanze delle indagini finanziarie, il contribuente-imprenditore può sempre, anche in caso di accertamento analitico-induttivo, opporre la prova presuntiva contraria e in particolare può eccepire l'incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati".

Nello specifico, la Suprema Corte di cassazione ha rilevato che in sede di accertamento derivante dalle risultanze delle indagini finanziarie ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 (1), il contribuente avente la qualifica di imprenditore, nella ricostruzione reddituale operata dall'ente impositore, può fare valere i relativi costi sostenuti per evitare che venga tassata una componente reddituale "al lordo" (invece che "al netto").

### Presunzione legale in ordine a prelevamenti bancari

La suddetta norma consente all'Amministrazione finanziaria di avvalersi di una presunzione legale di secondo grado che equipara i prelevamenti bancari ai ricavi (2).

La disposizione dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 prevede che le somme prelevate sul conto corrente dell'imprenditore, le quali non vengano annotate nella contabilità e di cui non siano riportati gli estremi del beneficiario, siano da

considerare come ricavi imponibili ai fini delle imposte dirette.

Nell'ottica presuntiva, i prelievi effettuati dagli imprenditori sono intesi come utilizzati in funzione del sostenimento di costi occulti, i quali a loro volta appaiono diretti a generare corrispondenti ricavi non risultanti dalla contabilità dell'imprenditore.

La suddetta presunzione di prelevamenti bancari si fonda evidentemente su un doppio passaggio logico:

i) il prelevamento è considerato idoneo a sostenere un investimento (ovvero una spesa) in beni e/o servizi produttivi, effettuato a sua volta "in nero";  
ii) l'investimento "in nero" viene utilizzato dall'imprenditore per produrre un volume di corrispettivi che non è riportato nelle scritture contabili e nella fatturazione e che, dunque, è sottratto agli ordinari strumenti di rilevazione documentale predisposti ai fini tributari (meccanismo inferenziale di secondo livello) (3).

Pertanto, dai prelevamenti effettuati dal contribuente (fatto noto) emergerebbe una ricostruzione inferenziale di ricavi (fatto ignoto) attraverso il menzionato duplice passaggio logico (costi occulti alimentati dai prelevamenti bancari e conseguente produzione di ricavi occulti).

### Ricorso alla presunzione sui prelevamenti nell'accertamento e criterio del reddito "netto"

Il ricorso alla suddetta presunzione legale sui prelevamenti bancari avviene tipicamente

(1) Per una analisi dell'argomento vedi P. Boria, *Diritto Tributario*, Torino, 2016, pag. 321 ss.; Id., "Verso metodologie induttive e presuntive di determinazione del reddito d'impresa", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 3/2023, pagg. 207-215; R. Miceli, "Diritti e garanzie del contribuente in sede di verifiche fiscali. Si confermano le chiusure della giurisprudenza di legittimità", in *Tax News*, n. 1/2019, pagg. 1-4; Id., "L'attività istruttoria tributaria", in AA.VV., A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, pag. 615; Id., "Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva", in *Riv. dir. trib.*, 2006, pag. 787; Id., "La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria", in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, pag. 689 ss.; Id., "Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria", in *Riv. dir. trib.*, 2001, pag. 371; A. Marcheselli, "L'esercizio dei poteri istruttori tributari nei confronti dei soggetti terzi", in *Dir. prat. trib.*, Vol. 79, n. 6/2008, pagg. 1115-1128; S. Sammartino, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali. Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, pagg. 125-148; R. Schiavolin, "Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria", in *Dig.*

*Disc. Priv.*, 1994; G. Vanz, "Poteri istruttori (dir. trib.)", in *Enc. Giur. Treccani*, 2014, pagg. 1-11.

(2) Il doppio meccanismo inferenziale previsto dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 è un regime in forza del quale si presume che il contribuente che effettui un prelievo non risultante dalla contabilità lo abbia compiuto per sostenere costi "occulti" che a propria volta hanno prodotto pari ricavi "occulti", salvo che non sia indicato il beneficiario del prelievo. Per maggiori approfondimenti sul tema si veda P. Boria, "Ammissibile nell'accertamento induttivo la deduzione dei costi documentati pur se non risultanti dalla contabilità", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 3/2023, pag. 206; A. De Vita - G. Giove - C. Loperfido - A. Salpietro - F. Vitale, *Le nuove indagini finanziarie*, Rimini, 2013; G. Ferranti, "La deducibilità dei costi relativi ai ricavi accertati sulla base delle indagini finanziarie?", in *Corr. Trib.*, n. 1/2021, pag. 7.

(3) Cfr. P. Boria, "Un *leading case* della Corte costituzionale in materia di presunzioni bancarie", in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2014, pag. 228 ss.

nell'ambito del procedimento di accertamento tributario mediante il quale gli Uffici verificano la correttezza della condotta fiscale tenuta dal contribuente.

In specie, avendo riguardo all'utilizzo di un metodo di accertamento analitico-induttivo ovvero di un metodo induttivo c.d. puro (4), l'Ufficio può adottare la presunzione di produzione di ricavi in presenza del fatto noto segnalato (e cioè i prelevamenti bancari non annotati nelle scritture contabili). Poiché il naturale risultato dell'accertamento tributario, a prescindere dalla metodologia utilizzata, consiste nella ricostruzione della fattispecie imponibile, l'effetto della presunzione legale deve comunque concorrere alla determinazione del reddito di impresa imponibile (5). In applicazione dei principi generali tale reddito di impresa non può che consistere nel reddito determinato "al netto" dei costi sostenuti per la relativa produzione (6). Ne consegue, quale evidente corollario di logica giuridica, che il ricorso alla presunzione sui prelevamenti bancari impone di considerare l'incidenza dei costi correlati ai presunti ricavi accertati al fine di giungere ad una corretta determinazione del reddito figurativo della società (7). Ed invero, qualora i costi correlati ai ricavi non venissero debitamente considerati nell'accertamento tributario, ne deriverebbe una evidente violazione dei principi di ragionevolezza e di

capacità contributiva (8): qualora infatti fosse consentito alla Amministrazione di dimostrare, in virtù di un meccanismo inferenziale di secondo grado, che i prelievi del contribuente-imprenditore sono serviti per sostenere costi "occulti", dai quali sono stati prodotti ricavi "occulti", senza che sia possibile operare la deduzione dei costi sostenuti dall'imprenditore per produrre tali ricavi, si giungerebbe alla imposizione di un reddito "al lordo" in palese contrasto con la consolidata teoria del reddito di impresa da determinare "al netto" dei costi.

La mancata valutazione dei costi (componente reddituale negativa) in sede di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria non consentirebbe di individuare il reddito d'impresa (determinato dalla contrapposizione tra componenti reddituali positive e componenti reddituali negative), ma limiterebbe l'accertamento stesso alla individuazione soltanto dei ricavi (componente positiva), violando il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (9).

Può così sostenersi che l'esigenza di individuare i costi occulti serviti alla produzione del reddito di impresa induttivamente calcolato deriva dalle ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa (come peraltro riconosciuto dal costante orientamento della giurisprudenza di legittimità) (10).

(4) È noto che l'ordinamento fiscale ha mostrato una evidente apertura verso le metodologie di carattere induttivo. In argomento si vd., senza pretese di esaustività, S. La Rosa, "Metodi di accertamento e riforma tributaria", in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, pag. 230 ss.; Id., "I metodi accertativi nel sistema tributario italiano", in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, pag. 1525 ss.; Id., "Accertamento tributario", in *Dig. IV. Sez. Comm.*, Torino, 1987, pag. 3 ss.; L. Perrone, "Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario", in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, pag. 82 ss.; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 426 ss.

(5) Lo stesso art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, rubricato "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi" prevede che "l'Ufficio ... determina il reddito d'impresa ..." e non le singole componenti reddituali (*rectius* ricavi).

(6) È noto che, a prescindere dalla metodologia utilizzata, l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria deve essere volta a ricercare la capacità contributiva tassabile del contribuente, considerando tutte le spese sostenute nell'ambito dell'attività d'impresa poiché funzionali alla produzione del reddito. In generale sul tema si vd. A. Fantozzi, "I rapporti Fisco-contribuente nella prospettiva del nuovo accertamento tributario", in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, pag. 231 ss.; R. Schiavolin, "Segreto bancario (dir. trib.)", in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1994, pag. 231 ss.; R. Cordeiro Guerra, "Questioni aperte in tema di accertamenti

basati su dati estrapolati dai conti correnti bancari", in *Rass. trib.*, 1998, pag. 561; R. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988; R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 437; G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pag. 286; R. Miceli, "L'attività istruttoria tributaria", in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, pag. 659.

(7) Cfr., *ex multis*, Cass. 8 ottobre 2020, nn. 21694, 21695 e 21696; Cass. 22 ottobre 2020, n. 23093; Cass. 30 aprile 2021, nn. 11396, 11397 e 11398; Cass. 18 dicembre 2020, n. 29074; Cass. 4 febbraio 2021, n. 2581.

(8) Cfr. A. Comelli, "L'accertamento bancario tra principio di eguaglianza e principio di capacità contributiva", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 9/2005, pag. 805.

(9) Si vd. sull'argomento P. Boria, *Diritto tributario*, Torino, 2019, pag. 35; G. Melis-L. Salvini, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014; F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1972.

(10) Cfr. Cass. civ. n. 5586/2023; Cass. civ. n. 28110/2021; Cass. civ. 2 dicembre 2022, n. 35504; Cass. civ. 28 novembre 2022, n. 34996; Cass. civ. 18 novembre 2021, n. 35128; Cass. civ. 24 giugno 2021, n. 18098; Cass. civ. 22 gennaio 2021, n. 1305; Cass. civ. 22 ottobre 2020, n. 23093; Cass. civ. 16 gennaio 2019, n. 899; Cass. civ. 29 settembre 2017, n. 22868.

In difetto del riconoscimento dei costi di produzione del reddito d'impresa (inclusi i costi occulti), l'utilizzo di un metodo di accertamento induttivo da parte dell'Ufficio assumerebbe una natura sanzionatoria, priva di fondamento giuridico e disancorata dall'attuazione dei principi costituzionali.

Ne consegue su base logica che l'Amministrazione finanziaria, utilizzando un accertamento di tipo induttivo, non può limitarsi a determinare i soli ricavi senza individuare una quota di costi corrispondenti, ma deve riconoscere anche i costi correlati ai maggiori ricavi accertati.

### Riconoscimento dei costi negli accertamenti di tipo induttivo secondo la Suprema Corte

L'annosa questione relativa alla deducibilità dei costi in materia di accertamenti di tipo induttivo è stata oggetto di molteplici interventi da parte della giurisprudenza di legittimità.

In particolare, la Suprema Corte di cassazione è intervenuta, chiarendo in modo consolidato, che in materia di redditi d'impresa accertati mediante l'utilizzo di un metodo di tipo induttivo, occorre attribuire rilevanza ai costi sostenuti dai contribuenti nella realizzazione del reddito, pur prevedendo che le procedure di riconoscimento delle componenti negative si differenziano notevolmente a seconda che venga preso in considerazione un metodo di accertamento induttivo c.d. puro (11) piuttosto che una metodica di accertamento operata

mediante un riscontro di carattere analitico-induttivo (12).

Secondo i giudici di legittimità, nel caso in cui sia utilizzato un accertamento induttivo c.d. puro, ex art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione dei costi di produzione di quel maggior reddito in misura percentuale forfettaria (13); invece, in ipotesi di accertamento analitico o analitico-induttivo, è il contribuente che deve dimostrare l'esistenza dei presupposti per la deducibilità di costi afferenti ai maggiori ricavi o compensi (14).

Si tratta di un principio considerato ormai immanente nell'ordinamento fiscale così da essere riconosciuto anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione.

Sul punto, la Cassazione ha affermato che l'Amministrazione finanziaria è legittimata a ricorrere, per determinare il reddito del contribuente, a presunzioni c.d. supersemplifici (15), ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ma deve in ogni caso individuare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva (16).

Il medesimo principio è stato ribadito in innumerevoli sentenze della Suprema Corte con specifico riferimento sia all'accertamento induttivo c.d. puro sia all'accertamento c.d. analitico-induttivo (17).

Sul punto, per costante giurisprudenza di legittimità (18), si è statuito che l'Ufficio debba tener conto dell'incidenza di "costi presunti"

(11) Sul tema vd. Cass. civ. n. 5586/2023; Cass. civ. n. 35504/2022; Cass. civ. n. 34996/2022; Cass. civ. n. 35128/2021; Cass. civ. n. 28110/2021; Cass. civ. n. 18098/2021; Cass. civ. n. 1305/2021; Cass. civ. n. 23093/2020; Cass. civ. n. 899/2019; Cass. civ. n. 22868/2017; Cass. civ. n. 31024/2017; Cass. civ. n. 4314/2015; Cass. civ. n. 6425/2011; Cass. civ. n. 7813/2010.

(12) Sul tema vd. Cass. civ. n. 22266/2016; Cass. civ. n. 9888/2017; Cass. civ. n. 7743/2019; Cass. civ. n. 37908/2022; Cass. civ. n. 37846/2022.

(13) Cfr. Cass. civ. n. 22868/2017; Cass. civ. nn. 28657/2018 e 28658/2018; Cass. civ. n. 28697/2019; Cass. civ. n. 8590/2020; Cass. civ. nn. 21694/2020; 21695/2020 e 21696/2020; Cass. civ. n. 23093/2020; Cass. civ. nn. 11396/2021, 11397/2021 e 11398/2021.

(14) Cfr., *ex multis*, Cass. civ. n. 5586/2023; Cass. civ. n. 17780/2022; Cass. civ. n. 6304/2022; Cass. civ. n. 35504/2022; Cass. civ.

n. 34996/2022; Cass. civ. n. 35128/2021; Cass. civ. n. 18098/2021; Cass. civ. n. 1305/2021; Cass. civ. n. 23093/2020; Cass. civ. n. 899/2019; Cass. civ. n. 22868/2017; Cass. civ. n. 11879/2017; Cass. civ. n. 6425/2011; Cass. civ. n. 7813/2010; Cass. civ. n. 2821/2008; Cass. civ. n. 14675/2006; Cass. civ. n. 4314/2015; Cass. civ. n. 4314/2015; Cass. civ. n. 31024/2017.

(15) Cfr. Cass. civ. 17 luglio 2019, n. 19919.

(16) Di recente, *ex multis*, si vd. Cass. civ. n. 18231/2023; Cass. civ. n. 27707/2022; Cass. civ. n. 2581/2021; Cass. civ. n. 10968/2020.

(17) Si vd. A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, pag. 436; G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, pag. 347 ss.; P. Rossi, "I metodi di accertamento", in AA.VV., A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 695 ss.

(18) Cfr. Cass. civ. n. 18231/2023; Cass. civ. n. 5586/2023.

necessariamente correlabili a dei “ricavi presunti” (19), venendo previsto che “in tema di accertamento induttivo c.d. puro, l’Amministrazione finanziaria deve ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost., venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto” (20).

### Riconoscimento dei costi negli accertamenti induttivi secondo la Consulta

La Corte costituzionale con la sentenza 31 gennaio 2023, n. 10, pronunciandosi in relazione alla legittimità dell’art. 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, ha precisato che nell’attività accertativa deve sempre riconoscersi la deduzione dei costi di produzione, ribadendo un proprio precedente orientamento (21) secondo cui l’Ufficio finanziario è assoggettato all’onere di determinare induttivamente non solo i ricavi, ma anche i corrispondenti costi (22).

Nella menzionata sentenza la Corte costituzionale ha precisato che, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati derivanti da prelievi bancari non giustificati (23), il contribuente ha sempre la possibilità, anche in caso di accertamento analitico-induttivo, di presentare una prova contraria presuntiva; in particolare, quest’ultimo può eccepire l’incidenza percentuale dei costi relativi che devono essere detratti

dall’importo dei prelievi non giustificati assumendo dunque, a sua volta, una presunzione semplice per provare l’esistenza di costi di produzione del reddito di impresa (24).

La Consulta ha osservato che “da tale sistema deriverebbero esiti irragionevoli perché finirebbe per prevedere un trattamento più severo, quanto al regime della possibile prova contraria rispetto alla presunzione legale in esame, in danno del contribuente che ha tenuto una contabilità complessivamente attendibile (e che può essere destinatario di un accertamento analitico-induttivo), rispetto al regime probatorio di cui si avvale chi, destinatario di un accertamento induttivo, ha ommesso qualsiasi contabilità ovvero ne ha tenuta una complessivamente inattendibile o ha posto in essere gravi condotte, quale l’omessa presentazione della dichiarazione dei redditi”.

Inoltre, i giudici della Consulta hanno evidenziato che la presunzione di prelievi di cui all’art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 “si porrebbe in contrasto con il principio della capacità contributiva poiché, in mancanza di alcuna deduzione di costi, desumibile in via presuntiva, anche con riferimento alle ‘medie’ elaborate dall’Amministrazione finanziaria per il settore di riferimento, finirebbe per tassare, in parte, una ricchezza inesistente laddove, invece, ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza” (25).

Onde evitare una distorsione del sistema, la Corte costituzionale ha formulato il principio in base al quale deve riconoscersi la deduzione dei costi di produzione (26), determinata anche

(19) Cfr. Cass. civ. n. 26748/2018; Cass. civ. n. 19191/2019; Cass. civ. nn. 2895/2020 e 2896/2020; Cass. civ. n. 5800/2020; Cass. civ. n. 29074/2020; Cass. civ. n. 2581/2021.

(20) Cfr. Cass. civ. n. 28110/2021.

(21) Corte cost. n. 225/2005.

(22) Sul punto si vd. P. Boria, “Un ulteriore intervento della Corte costituzionale sul tema della presunzione legale relativa ai prelievi bancari”, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 4/2023, pag. 294; S. Zagà, “Prelievi bancari e metodi di accertamento”, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2023, pag. 981.

(23) Per approfondire, vd. D. Deotto, “Nella presunzione sui conti bancari occorre considerare l’incidenza dei relativi costi”, in *Corr. Trib.*, 2006, pag. 1463; R. Dominici, “I prelievi e i versamenti sono considerati ‘ricavi’ fino a prova contraria”, in *Corr. Trib.*, n. 44/2005, pag. 3480.

(24) La Corte costituzionale prende atto, altresì, che “la giurisprudenza di legittimità ben riconosce la facoltà del contribuente

di fornire la prova contraria anche mediante presunzioni semplici, sia in quanto le stesse sono prove e non meri argomenti di prova, sia perché la inammissibilità di uno strumento istruttorio dovrebbe essere prevista per legge”. Inoltre, “costituendo la presunzione legale una rilevante eccezione al principio del libero apprezzamento delle prove da parte del giudice e alla regola dell’onere della prova, non è ipotizzabile che, in mancanza di un’espressa previsione del legislatore e per via interpretativa, si predichi una limitazione del principio di libertà delle prove, ritenendo che la prova contraria a una presunzione legale non possa essere costituita da una presunzione semplice”.

(25) *Ex plurimis*, sentenze n. 156/2001; n. 111/1997; n. 21/1996; n. 143/1995; n. 179/1985 e n. 200/1976.

(26) Cfr. P. Rossi, “I metodi di accertamento”, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto Tributario*, IV ed., 2005.

in misura percentuale forfettaria e ha onerato l'Ufficio finanziario di determinare inductivamente non solo i ricavi, ma anche i corrispondenti costi (27).

Pertanto, la Corte ha fornito una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, prevedendo che, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati, e quindi "occulti", scaturente da prelevamenti bancari non giustificati, il contribuente imprenditore possa sempre, anche in caso di accertamento analitico-induttivo, opporre la prova presuntiva contraria e in particolare possa eccepire la "incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati" (28).

### **Allineamento della Cassazione al menzionato orientamento giurisprudenziale**

Con l'ordinanza in commento la Suprema Corte ha condiviso l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, elaborata dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 10/2023.

Come osservato in precedenza, la Consulta ha affermato la necessaria deducibilità dei costi occulti, provati presuntivamente ed anche in misura forfettaria, a fronte di un accertamento analitico-induttivo compiuto mediante indagini bancarie, estendendo anche a questo metodo di accertamento l'orientamento giurisprudenziale finora consolidatosi solo per il metodo induttivo "puro".

La vicenda approdata dinnanzi ai giudici di legittimità trae origine dall'impugnazione di un avviso di accertamento, mediante il quale l'Ufficio recuperava a tassazione il maggior reddito

tenendo conto soltanto dei ricavi che sarebbero emersi dall'applicazione della presunzione prevista dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, omettendo di considerare come deducibili i costi "neri" in quanto non documentati analiticamente dalla società contribuente.

La Corte di cassazione ha censurato tale profilo e ha cassato la sentenza impugnata per non aver riconosciuto come deducibili, quantomeno in via forfettaria (ed anche se non documentati), i costi occulti, superando l'orientamento di legittimità finora maggioritario ed allineandosi alla citata pronuncia della Corte costituzionale.

Come già illustrato *supra*, per lungo tempo la giurisprudenza di legittimità è stata unanime nel ritenere che, nel caso in cui sia utilizzato un accertamento induttivo c.d. puro *ex art.* 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a presumere il sostenimento di costi occulti ed a dedurli dal maggior reddito in misura percentuale forfettaria. In ipotesi di accertamento analitico o analitico-induttivo, come nel caso di specie, è il contribuente che deve dimostrare l'esistenza dei presupposti per la deducibilità di costi afferenti ai maggiori ricavi o compensi, documentandoli analiticamente (29). Nella pronuncia in esame la Suprema Corte aggiunge un tassello alla tematica in esame e supera il precedente orientamento di legittimità, sulla base delle argomentazioni fornite dalla Consulta.

Ed invero, muovendo dal presupposto che l'Ufficio utilizza una doppia presunzione di redditività ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 (dai prelevamenti bancari consente di inferire il sostenimento di costi non contabilizzati che, a sua volta, si presume siano serviti

(27) L'argomentazione utilizzata dalla Consulta è volta ad evitare applicazioni irragionevoli della norma. La *ratio* è evitare di prevedere un trattamento più severo, quanto al regime della possibile prova contraria rispetto alla presunzione legale, in danno del contribuente che ha tenuto una contabilità complessivamente attendibile (e che può essere destinatario di un accertamento analitico-induttivo), rispetto al regime probatorio di cui si avvale chi, destinatario di un accertamento induttivo, ha omesso qualsiasi contabilità ovvero ne ha tenuta una complessivamente inattendibile o ha posto in essere gravi condotte, quale l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

(28) Cfr. Corte cost. 8 giugno 2005, n. 225.

(29) Vedi in argomento, R. Miceli, *L'attività istruttoria tributaria*, cit.; Id., *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit.; A. Marcheselli, *L'esercizio dei poteri istruttori tributari nei confronti dei soggetti terzi*, cit.; S. Sammartino, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali. Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit.; R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, cit.; G. Vanz, *Poteri istruttori (dir. trib.)*, cit.

per generare ricavi occulti), riconosce al contribuente la possibilità di fornire la prova contraria in ordine all'effettività di costi occulti ricorrendo, a sua volta, ad un ragionamento presuntivo.

Osserva la Corte che, in caso contrario, sarebbero violati sia il principio di ragionevolezza sia il principio di capacità contributiva.

Infatti, il principio di ragionevolezza risulterebbe leso dal momento che si introdurrebbe una inaccettabile disparità di trattamento tra i contribuenti a seconda della tipologia di accertamento a cui verrebbero sottoposti (30).

La situazione che si verrebbe a creare sarebbe la seguente: da un lato, i contribuenti meno diligenti, pur avendo tenuto una contabilità complessivamente inattendibile (o non avendola tenuta affatto), sarebbero ammessi a provare presuntivamente il sostenimento di maggiori costi occulti e avrebbero diritto ad una deduzione forfettaria degli stessi; dall'altro lato, i contribuenti più diligenti, sebbene abbiano tenuto regolarmente la contabilità, non avrebbero diritto alla prova contraria presuntiva, ma dovrebbero fornire una prova analitica assai ardua.

Sarebbe altresì violato il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. in quanto, non ammettendo la deducibilità forfettaria dei costi "neri", si assoggetterebbe a tassazione una ricchezza che in realtà non è mai stata prodotta, perché corrispondente alla quota di costo necessariamente sostenuta, ma non dedotta per il solo fatto di non essere stata provata. Ne deriva, pertanto, che un tale prelievo tributario sarebbe privo di una adeguata causa giustificatrice.

In definitiva, la Cassazione condivide e riafferma il principio di diritto elaborato dalla Corte

costituzionale secondo cui "in sede di accertamento derivante dalle risultanze delle indagini finanziarie, il contribuente imprenditore possa sempre, anche in caso di accertamento analitico-induttivo, opporre la prova presuntiva contraria e in particolare possa eccepire la 'incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati (sentenza n. 225 del 2005)'".

Si tratta di una decisione che consolida la nuova tesi interpretativa elaborata dalla Corte costituzionale sulla deducibilità dei costi nell'ambito dell'accertamento analitico-induttivo, contribuendo a porre rimedio ai possibili esiti incostituzionali della tesi ermeneutica sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità finora maggioritaria.

### **Posizione del contribuente rispetto ai costi occulti nell'accertamento analitico-induttivo**

Come noto, l'accertamento analitico-induttivo è una metodologia di ricostruzione della base imponibile che si avvale di elementi inferenziali esterni alla contabilità (e dunque mediante presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti) (31). Attraverso l'esperimento di tale modalità di accertamento, l'Amministrazione finanziaria provvede ad integrare la ricostruzione analitica dei dati inseriti nella dichiarazione con valutazioni di tipo congetturale.

Il presupposto dell'utilizzo di tale metodo di accertamento è l'attendibilità complessiva della contabilità, che consente la rettifica di singole componenti reddituali.

In sostanza, la determinazione del reddito è compiuta nell'ambito delle risultanze contabili, ma facendo ricorso ad una ricostruzione induttiva di singoli elementi attivi o passivi,

(30) Cfr. su questo punto P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino 2002, pag. 287 ss.

(31) L'art. 62 *sexies* del D.L. n. 331/1993, convertito in Legge n. 427/1993, ha determinato l'estensione dell'ambito di applicazione dell'accertamento analitico-induttivo. Sulla base di tale norma, infatti, l'Amministrazione finanziaria può prescindere dalla documentazione contabile e procedere ad un tipo di accertamento di natura induttiva, sulla base di presunzioni, allorché si riscontrino gravi incongruenze tra i dati dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio dell'attività, ovvero dagli studi di settore. Una volta contestata all'Erario l'antieconomicità di un comportamento, poiché assolutamente contrario ai

canoni dell'economia, incombe sul contribuente l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni (Cass. ord. n. 7202 del 10 marzo 2023). Così, anche in presenza di contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, l'Amministrazione finanziaria può desumere, "sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombe su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni (Cass. civ. n. 35713/2022; Cass. civ. n. 24578/2022)".

dei quali risulta provata *aliunde* la mancanza o l'inesattezza o comunque l'inattendibilità specifica. Proprio la presenza di una contabilità generalmente affidabile, e una ripresa a tassazione che si realizza mediante rettifiche di singole "poste" contabili, implica che, ai fini della deduzione dei costi, operi in generale la regola ritraibile dall'art. 109 del T.U.I.R., in forza della quale, se i costi non sono presenti nel conto economico, possono essere dedotti solo se risultano da elementi certi e precisi, dei quali l'onere della prova è a carico del contribuente.

Ed invero, l'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 consente la rettifica da parte dell'Ufficio degli elementi contenuti nella dichiarazione ogniqualvolta, nell'esercizio dei poteri istruttori, siano riscontrate dissonanze tra i dati ivi indicati e le scritture contabili.

In sostanza, l'Amministrazione finanziaria può avvalersi tanto degli atti e documenti in suo possesso quanto di presunzioni semplici - purché gravi, precise e concordanti ai sensi dell'art. 2729 c.c. - per dimostrare l'esistenza di attività non dichiarate o di eventuali passività inesistenti ma dichiarate dal contribuente (32).

Nell'ambito di tale metodologia accertativa il ricorso alle presunzioni dei prelevamenti bancari può mettere in condizione l'Ufficio di determinare singole poste reddituali (e precisamente ricavi o comunque componenti attive) che ampliano la base imponibile del reddito d'impresa. In tale contesto il contribuente è ammesso a dimostrare l'esistenza di costi (o di componenti negative) che evidentemente valgono a ridurre la base imponibile del reddito d'impresa.

A tal fine il contribuente può procedere come segue:

a) provare in modo puntuale e specifico l'esistenza di costi di produzione del reddito (anche non presenti in contabilità) facendo ricorso a documentazione comprovante esistenza ed inerenza dei suddetti costi (33);

b) adottare una metodologia induttiva di calcolo dei costi occulti, mediante l'utilizzo di presunzioni semplici che comprovano su base razionale e logica la plausibilità dei costi stessi nella fattispecie specifica.

Pertanto, l'onere della prova di cui è gravato il contribuente può essere assolto attraverso elementi documentali specifici ovvero mediante strumenti induttivi purché dotati di adeguata capacità di convincimento logico.

Il consolidato orientamento giurisprudenziale qui commentato, oltre a sostenere questa teoria difensiva e garantista della posizione del contribuente in ordine alla determinazione del reddito d'impresa, prospetta l'utilizzo di meccanismi induttivi tipici (e cioè le medie di settore o comunque il confronto comparativo coi dati statistici del comparto di mercato) che possono rendere più facilmente assolvibile l'onere della prova del contribuente.

### Tutela del contribuente nell'accertamento induttivo-extracontabile

Diversamente, l'accertamento induttivo-extracontabile (c.d. puro) (34) permette all'Amministrazione finanziaria di ricostruire la posizione fiscale del contribuente attraverso procedure di quantificazione e qualificazione della base imponibile che, prescindendo dalla documentazione contabile, si basano esclusivamente sul ricorso da parte dell'Ufficio a presunzioni *ex art.* 2729 c.c. peraltro prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

(32) Cfr., P. Boria, *Diritto Tributario*, Torino, 2023, pag. 462; S. Zagà, "Prelevamenti bancari e metodi di accertamento", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2023, pag. 992 ss.

(33) Cfr. Cass. civ. n. 26692/2005; Cass. civ. n. 22179/2008; Cass. civ. n. 18081/2010; Cass. civ. n. 20199/2010; Cass. civ. n. 16650/2011; Cass. civ. n. 26173/2011; Cass. civ. n. 15217/2012; Cass. civ. n. 1418/2013; Cass. civ. n. 6595/2013; Cass. civ. n. 21303/2013; Cass. civ. n. 26018/2014; Cass. civ. n. 20668/2014; Cass. civ. n. 26111/2015; Cass. civ. n. 10480/2018; Cass. civ. n. 13112/2020; Cass. civ. n. 28858/2022; Cass. civ. n. 7526/2023.

(34) Ai sensi dell'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 l'accertamento c.d. induttivo-puro consente di determinare il reddito

d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti dall'Ufficio procedente, anche indipendentemente dalla contabilità del contribuente e utilizzando presunzioni pur prive degli usuali caratteri di gravità, precisione e concordanza, sempreché ricorra - e quindi venga provata dall'Ufficio - una delle circostanze tassativamente elencate nel comma 2 dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Pertanto, in caso di ricostruzione del reddito d'impresa sulla base del predetto metodo, l'Ufficio non può non tenere conto, soprattutto in assenza di documentazione certa, di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati; regola che, ovviamente, vale anche se in tutto o in parte i maggiori ricavi siano stati assunti tramite indagini bancarie.

A differenza dell'accertamento analitico-induttivo, infatti, in presenza di gravi patologie relative all'attendibilità dell'impianto contabile ovvero all'inesistenza dello stesso (35), non è possibile procedere alla mera rettifica analitica delle singole componenti di reddito.

L'utilizzo di presunzioni semplici risulta, dunque, necessario per consentire all'Amministrazione finanziaria una ricostruzione induttiva dell'intero risultato reddituale del contribuente (36).

Attraverso questo metodo di accertamento possono essere utilizzate le presunzioni bancarie per realizzare ovvero integrare la ricostruzione induttiva dell'intero reddito di impresa (37). In questo caso la determinazione complessiva del reddito d'impresa a cui concorre la presunzione bancaria contempla la ricostruzione induttiva dei ricavi (attraverso il passaggio inferenziale dai prelevamenti bancari). Anche in siffatta situazione il contribuente è legittimato a provare l'esistenza di

costi che valgono a ridurre la base imponibile del reddito d'impresa.

L'inattendibilità complessiva della contabilità e il ricorso esclusivo ad una metodologia induttiva di determinazione del reddito di impresa comportano che la difesa del contribuente rispetto ai costi occulti possa essere effettuata soltanto attraverso strumenti induttivi. Il contribuente, pertanto, potrà adottare presunzioni semplici idonee a dimostrare su base razionale e logica la plausibilità dei costi stessi nella fattispecie specifica.

Anche in tale ambito procedimentale il consolidato orientamento giurisprudenziale sopra riportato prefigura l'utilizzo di meccanismi induttivi tipici (e cioè le medie di settore o comunque il confronto comparativo coi dati statistici del comparto di mercato) che possono rendere più facilmente assolvibile l'onere della prova del contribuente.

(35) Il metodo induttivo-extracontabile (c.d. puro) è applicabile legittimamente solo in presenza degli specifici presupposti indicati dalle relative norme dei D.P.R. n. 600/1973 e n. 633/1972 (cfr. P. Boria, *Diritto Tributario*, 2023, Torino, pag. 463; A. Contrino, "Appunti in tema di accertamenti induttivi e presunzioni supersemplici", in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1/2018, pag. 130 ss.; S. Zagà, "Prelevamenti bancari e metodi di accertamento", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2023, pag. 992 ss.

(36) Per un inquadramento bibliografico essenziale sul tema dei metodi di accertamento v. B. Cocivera, "Accertamento tributario", in *Enc. Dir.*, Milano, 1958; S. La Rosa, "Alternatività dei 'metodi' di accertamento alla luce delle recenti innovazioni legislative", in C. Preziosi (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996, pag. 246; Id., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, pag. 351 ss.; S. La Rosa, "Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi", in *Riv. Dir. Fin.*, 1981, I, pag. 543; A. Di Pietro, *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994, *passim*; Id., "Commento all'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973", in *Commentario breve alle Leggi Tributarie*, Tomo II, Padova, 2010; G. Falsitta, "Prova contabile, prova per presunzioni e metodo induttivo nella determinazione del reddito mobiliare a carico degli enti tassabili in base a bilancio", in *Dir. prat. trib.*, 1964, I, pag. 366 ss.; E. Capaccioli, "L'accertamento tributario", in *Riv. Dir. Fin.*, 1966, I, pag. 3 ss.; G.A. Micheli, "Considerazioni sul procedimento di accertamento tributario nelle nuove leggi

d'imposta", in *Riv. Dir. Fin.*, 1974, I, pag. 620 ss.; A. Fantozzi, "I presupposti per l'accertamento induttivo", in *Riv. Not.*, 1977, I, pag. 887 ss.; Id., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 426 ss.; N. D'Amati, "Accertamento tributario (Teoria generale)", in *Noviss. dig. it.*, Appendice, I, Torino, 1980, pag. 13 ss.; L. Perrone, "Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario", in *Riv. Dir. Fin.*, 1982, I, pag. 96 ss.; F. Gallo, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, 1989, I, pag. 56; F. Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, 1983, I, pag. 1915; R. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988; A. Fedele, "I principi costituzionali e l'accertamento tributario", in *Riv. Dir. Fin.*, 1992, I, pag. 463 ss.; G.M. Cipolla, "L'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile negli artt. 54 e 55 D.P.R. n. 633/1972", in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 615 ss.; M. Basilavecchia, "Funzione di accertamento tributario e funzione repressiva: i nuovi equilibri (dalla strumentalità alla sussidiarietà)", in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, pag. 3 ss.

(37) Si veda Cass. civ. n. 20436/2021, secondo la quale l'assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili, presupposto del metodo induttivo puro, "non [...] debba necessariamente derivare da una ispezione o verifica presso il contribuente, ben potendo emergere anche da altri elementi, tra cui possono rientrare, come esplicitamente richiamato, anche le ispezioni presso altri soggetti, dichiarazioni di terzi, indagini bancarie". Cfr. anche Cass. civ. n. 3105/2023.

Processo tributario

# Nulla la sentenza per motivazione apparente

Cassazione, Sez. trib., Ord. 22 giugno 2023 (14 giugno 2023), n. 17915 - Pres. Crucitti - Rel. Macagno

*Processo tributario - Sentenza - Mancanza di motivazione, motivazione apparente, contrasto tra affermazioni inconciliabili e motivazione perplessa - Nullità della sentenza - Argomentazioni inidonee a far conoscere l'iter logico per la formazione del convincimento - Motivazione apparente - Configurabilità*

**La mancanza della motivazione, riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza, si configura quando la motivazione manchi del tutto, ovvero essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile". In particolare, si è in presenza di una "motivazione apparente" allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture.**

## Fatti di causa

1. Con separate istanza di interpello *ex art. 37-bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/73, rivolte al Direttore dell'Agenzia delle entrate da varie banche dello stesso gruppo Bancario e precisamente: CARI-PRATO Cassa di Risparmio di Prato (poi incorporata dalla BANCA POPOLARE DI VICENZA S.p.A. - istanza presentata in data 27.7.2001); BANCA TOSCANA S.p.A. (poi incorporata dalla BANCA MONTE DEI PASCHI DI SIENA S.p.A. - istanza presentata in data 30.7.2001); MPS BANCA-VERDE S.p.A. (poi incorporata da MPS CAPITAL SERVICES BANCA PER LE IMPRESE S.p.A., MPS BANCA PER L'IMPRESA S.p.A., già MONTE DEI PASCHI DI SIENA MERCHANT S.p.A., già MEDIOCREDITO TOSCANO S.p.A. - istanza in data 26.7.2001), veniva richiesta la disapplicazione della norma antielusiva di cui all'art. 3, comma 3, lett. c) del D.Lgs. 466/1997, la quale, con riferimento ai gruppi societari, limita il beneficio dell'aliquota di imposta agevolata (c.d. *Dual Income Tax* - DIT) previsto dal suddetto D.Lgs. 466/1997.

Le banche istanti premettevano che la struttura del gruppo risponde al modello della banca c.d. federativa (un gruppo bancario articolato in diverse banche e società specializzate nei diversi comparti del credito, ma anche in settori diversificati) per cui le funzioni di tesoreria sono accentrate nella società capogruppo, che ha il compito di soddisfare le necessità di liquidità delle altre banche e società del gruppo (in quanto in grado di assicurarsi condizioni più vantaggiose), e che ciò aveva comportato una moltiplicazione dei rapporti finanziari tra la capogruppo e le società partecipate attraverso finanziamenti a breve, medio e lungo termine.

Evidenziavano che in particolare, al 31.12.2000 si era verificato in capo alla capogruppo un incremento dei finanziamenti infragruppo, che - ai sensi della norma antielusiva dettata nel richiamato art. 3, comma 3, lett. c) del citato D.Lgs. 466/1997 - non avrebbero potuto beneficiare del trattamento agevolato, salvo positiva risposta dell'Agenzia all'interpello disapplicativo.

1.1. In questo contesto le istanti richiedevano di disapplicare la suddetta norma antielusiva, in base alla considerazione che i predetti finanziamenti non avevano ampliato le basi patrimoniali delle medesime società,

fruendo dunque una seconda volta del beneficio, ma erano stati impiegati nell'attività industriale ordinaria delle società beneficiarie.

L'erogazione dei finanziamenti alle beneficiarie, secondo le società istanti, non avrebbe prodotto alcuna moltiplicazione della c.d. base DIT: la mancanza degli effetti elusivi nasceva dalla natura dei finanziamenti, in quanto utilizzati dalle società del gruppo alla stregua di provvista nelle normali operazioni di erogazione del credito.

**1.2.** Il Direttore Regionale emanava provvedimenti di diniego motivati con la considerazione che i finanziamenti in esame erano finanziamenti a medio e lungo termine, e che la società controllante, beneficiaria, a sua volta aveva effettuato finanziamenti e conferimenti in altre società del gruppo, sicché si era realizzato proprio quell'effetto moltiplicativo dell'agevolazione, che il legislatore aveva inteso evitare mediante la norma antielusiva contenuta nell'art. 3, comma 3, lett. c), D.Lgs. n. 466/1997.

**2.** Pur essendosi uniformate al provvedimento, successivamente le società istanti, ciascuna con riferimento alla propria istanza e al provvedimento di diniego ricevuto, proponevano impugnazione avanti alla Commissione tributaria provinciale di Firenze, chiedendo l'annullamento dell'atto, nonché - previo accertamento del diritto a disapplicare la norma *de qua* - il rimborso della maggiore IRPEG versata.

**2.1.** La Direzione Regionale, costituitasi in giudizio, eccepeva la improponibilità e inammissibilità del ricorso per difetto di giurisdizione, sostenendo che la posizione tutelata non era di diritto soggettivo e comunque contestando che il provvedimento non fosse annoverabile tra gli atti impugnabili, tassativamente previsti dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92.

**3.** La CTP di Firenze riuniti i ricorsi delle società del gruppo, li dichiarava inammissibili e, su appello delle società, la Commissione tributaria regionale confermava la sentenza di primo grado.

**4.** Avverso la predetta sentenza tutte le banche presentavano ricorso in cassazione, lamentando la violazione degli artt. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 e 112 c.p.c. nonché l'insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza. Inoltre, per l'ipotesi in cui la Corte avesse ritenuto la possibilità di decidere nel merito, esponevano i motivi di illegittimità del diniego impugnato e di fondatezza delle istanze presentate. Data pubblicazione 22/06/2023

**5.** Questa Corte di cassazione, con sentenza n. 8663, depositata in data 15.04.2011, riuniti i ricorsi, accoglieva il primo motivo di ciascun ricorso e cassava la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto,

rinviando anche per le spese a diversa Sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana.

**5.1.** In particolare, veniva affermato il seguente principio di diritto; "Le determinazioni del Direttore Regionale delle Entrate sulla istanza del contribuente volta ad ottenere il potere di disapplicazione di una norma antielusiva ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 8, costituiscono presupposto necessario ed imprescindibile per l'esercizio di tale potere. Le determinazioni in senso negativo costituiscono atto di diniego di agevolazione fiscale e sono soggette ad autonoma impugnazione ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. h. Tale atto rientra tra quelli tipici previsti come impugnabili da detta disposizione normativa, e pertanto la mancanza di impugnazione nei termini di legge decorrenti dalla comunicazione delle determinazioni al contribuente ai sensi del D.M. n. 19 giugno 1998, n. 159, art. 1, comma 4, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all'istante. Il giudizio innanzi al giudice tributario a seguito della impugnazione si estende al merito delle determinazioni impugnate".

**6.** In data 29.05.2012 le banche proponevano autonomi ricorsi in riassunzione ex art. 63 D.Lgs. n. 546 del 1992, riproponevano il motivo di illegittimità del provvedimento di diniego così come formulato in sede di ricorso e di appello, basato sulla fondatezza dell'istanza presentata e sul conseguente diritto al rimborso di quanto corrisposto per effetto del provvedimento medesimo.

**7.** La CTR della Toscana, ritenendo di dover "valutare se gli appellanti abbiano fornito una piena e tranquillante prova dell'impossibilità di verifica di effetti elusivi", richiedeva alla Guardia di Finanza, Comando Regionale della Toscana, di redigere una relazione, ai sensi dell'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992. In particolare, veniva richiesta "una dettagliata relazione circa i flussi economici per cui è causa, relazione volta ad appurare se ed in quale misura i flussi economici di credito all'interno del gruppo abbiano dato luogo ad un incremento della base per l'applicazione DIT a beneficio di imprese del gruppo".

La Guardia di Finanza acquisiva gli atti processuali ritenuti utili per l'espletamento del mandato, nonché n. 79 documenti - fomiati dall'appellante - afferenti una relazione peritale redatta in data 09.11.2006 dal Dott. Camillo Natali, nell'ambito della causa pendente presso la CTP di Siena, a seguito di ricorso presentato da Banca Monte dei Paschi di Siena in relazione al diniego su istanza di rimborso IRPEG emesso dall'Ufficio di Siena.

**7.1.** Depositata la relazione, la CTR, pronunciando nei ricorsi riuniti con sentenza n. 328 in data 27.02.2019,

dichiarava la legittimità dell'atto di diniego, compensando le spese del giudizio.

8. Avverso la predetta sentenza le banche hanno proposto separati ricorsi, da trattarsi congiuntamente ex art. 335 c.p.c., sorretti da due comuni motivi.

Si è costituita l'Agenzia delle entrate con controricorso. Il Pubblico ministero ha depositato conclusioni scritte chiedendo il rigetto dei ricorsi e le banche ricorrenti hanno depositato memorie ex art. 380.1 c.p.c.

### Ragioni della decisione

1. Con il primo - comune - motivo le banche ricorrenti hanno denunciato la nullità della sentenza per motivazione apparente, in violazione degli artt. 1, comma 2, e 36, c. 2, n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, c. 2, n. 4, c.p.c., dell'art. 118 disp. att., in relazione all'art. 360, c. 1, n. 4, c.p.c.

2. Con un secondo - parimenti sovrapponibile - motivo hanno lamentato, in subordine, l'illegittimità della sentenza per omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con riguardo alla conferma della legittimità dei provvedimenti di diniego impugnati.

2.1. La Banca Monte Paschi di Siena ha inoltre, in via preliminare, eccepito l'inammissibilità del controricorso proposto dall'Agenzia, rilevando che, malgrado la relata di notifica sia stata correttamente compilata indicando Banca Monte dei Paschi, l'atto notificato e depositato in giudizio risulta redatto nei confronti di "MPS CAPITAL SERVICES BANCA PER LE IMPRESE S.p.A. (già MPS BANCA PER L'IMPRESA S.p.A., già MONTE DEI PASCHI DI SIENA MERCHANT S.p.A., già MEDIOCREDITO TOSCANO S.p.A.) (incorporante MPS BANCAVERDE S.p.A.)". L'eccezione è infondata, non essendovi comunque dubbi sulla corretta identificazione della controparte (peraltro avente causa del soggetto imprecisamente indicato), alla quale il ricorso è stato ritualmente notificato.

3. Il primo motivo di ricorso è fondato.

3.1. La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 n. 4 c.p.c. (e nel caso di specie dell'art. 36, comma 2, n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, si configura quando la motivazione manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero ... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non

permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del *decisum*. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; successivamente tra le tante Cass. 25/09/2018, n. 22598; Cass. 01/03/2022, n. 6626).

In particolare si è in presenza di una "motivazione apparente" allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella "perplessa e incomprensibile"; in entrambi i casi, invero - e purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un *error in procedendo* e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232 e le sentenze in essa citate).

Va a tale proposito ancora rammentato che questa Corte ha affermato che "in tema di valutazione delle prove ed in particolare di quelle documentali, il giudice di merito è tenuto a dare conto, in modo comprensibile e coerente rispetto alle evidenze processuali, del percorso logico compiuto al fine di accogliere o rigettare la domanda proposta, dovendosi ritenere viziata per apparenza la motivazione meramente assertiva o riferita solo complessivamente alle produzioni in atti" (Cass., 30 maggio 2019, n. 14762).

3.2. Nel caso di specie la Commissione regionale non si è attenuta ai principi ora richiamati.

A fronte delle allegazioni e produzioni documentali delle banche ricorrenti, poste a fondamento dei molteplici motivi di appello intesi a offrire la dimostrazione analitica dell'assenza di effetti moltiplicativi della base DIT, operazione per operazione, tramite una analisi della destinazione, dell'ammontare e della natura dei

flussi finanziari tra le società del gruppo, il giudice della riassunzione, dopo un'ampia introduzione descrittiva dei fatti di causa e della normativa ritenuta applicabile, e dopo aver richiamato la relazione richiesta alla Guardia di Finanza, si è limitato ad affermare che "la parte contribuente" non ha fornito "adeguata giustificazione delle complesse operazioni economiche di finanziamento poste in essere e di cui appare difficile rintracciare una funzione diversa dal godimento dell'agevolazione fiscale", soggiungendo che "Né tale prova è stata rintracciata attraverso l'acquisizione di elementi integrativi ex art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992 compiuta in secondo grado (ed anche dalla CTP di Siena in causa di primo grado) con operazioni forse sbilanciate a favore della parte contribuente che veniva così in qualche modo sollevato dall'onere della prova, dovendo invece in linea di principio il dubbio giocare a

suo danno". La CTR non ha esplicitato il ragionamento logico giuridico che la ha indotta a rigettare l'appello. 4. Ne consegue, risultando conseguentemente assorbito il secondo motivo di ricorso, anch'esso comune ai ricorsi, la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie i ricorsi riuniti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

### **Il vizio di motivazione apparente della sentenza: punti fermi e nuove prospettive nel processo tributario** *di Filippo Dami (\*) e Francesca Prosperi (\*\*)*

Nell'ordinanza n. 17915/2023, la Corte di cassazione torna a pronunciarsi sul vizio di "motivazione apparente" della sentenza resa nel processo tributario, che ricorre, secondo una conclusione nota e consolidata, quando la stessa, pur esistendo graficamente come parte del provvedimento giudiziale, non rende, nei suoi contenuti, percepibili le ragioni della decisione, risolvendosi in argomentazioni inidonee a far conoscer l'iter logico adottato da parte del giudice. Tale anomalia, da tenere ben distinta dal semplice difetto di "sufficienza" della motivazione stessa, rappresenta una violazione sanzionata con la nullità della pronuncia. In una prospettiva che appare assolutamente condivisibile sotto il profilo sistematico, le conclusioni alle quali giungono i giudici permettono di sviluppare alcune brevi riflessioni, sia sull'imprescindibile ruolo della motivazione, sia sul contributo che la nuova norma recata dal comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 in materia di onere della prova ed apprezzamento del suo assolvimento può offrire al fine di "rafforzare" l'obbligo di enunciazione della stessa in capo al giudice. Sullo sfondo di tale questione principale, resta poi quella di merito che aveva caratterizzato la vicenda processuale e che, riguardando la complessa interpretazione della disciplina con la quale il legislatore aveva cercato di arginare il fenomeno delle capitalizzazioni di comodo tra società controllate e controllanti funzionali a moltiplicare il beneficio della c.d. DIT, ripropone (in chiave attuale) il tema del parametro di apprezzamento dei comportamenti elusivi nell'ambito dei gruppi.

Con l'ordinanza n. 17915/2023, la Corte di cassazione torna ad occuparsi del ruolo che la motivazione dei provvedimenti giurisdizionali riveste ai fini del rispetto delle relative garanzie costituzionali. Si tratta di una pronuncia che, pur affrontando, senza alcun "scossone", un tema classico

del diritto processuale tributario, desta interesse sotto due correlati punti di vista. Anzitutto, perché offre alcune precisazioni circa una eccezione che non sempre viene correttamente prospettata, così costituendo un utile punto di riferimento per coloro che d'ora in poi riterranno

(\*) Professore Associato di Diritto tributario nell'Università di Siena

(\*\*) Dottoranda di ricerca in Diritto tributario nell'Università di Pisa

di rilevarla. Poi, in quanto, le conclusioni raggiunte sembrano confortare la posizione di chi sta cercando di valorizzare la portata, non meramente ricognitiva, del “nuovo” comma 5-bis dell’art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, che, nel precisare le dinamiche con le quali le parti processuali devono assolvere ai loro oneri probatori, implica, in capo al giudice, un obbligo “aggravato” di motivazione della propria decisione (1).

### La fattispecie controversa

Per poter sviluppare queste considerazioni, è necessario, anzitutto, ripercorrere i contenuti essenziali della pronuncia in commento, scaturita dal ricorso proposto da alcune società appartenenti ad un gruppo bancario avverso una sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana resa all’esito di un giudizio originato dal ricorso che le stesse avevano proposto avverso il diniego loro opposto a (separate ma correlate) istanze di interpello formulate ex art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, tramite le quali avevano chiesto la disapplicazione della norma antielusiva recata dall’art. 3, comma 3, lett. c), D.Lgs. n. 466/1997.

Quest’ultima, poi abrogata a decorrere dal 1° gennaio 2004, con riferimento ai gruppi societari, limitava il beneficio dell’applicazione dell’aliquota di imposta ridotta secondo il meccanismo della c.d. *Dual Income Tax* (DIT) in presenza di un incremento dei finanziamenti tra i soggetti facenti parte dell’unitaria struttura organizzativa, potendosi in tali casi evitare la sterilizzazione normativamente imposta, solo al positivo esito di una istanza di interpello che riscontrasse l’assenza di profili elusivi delle operazioni poste in essere.

Nel caso di specie, seguendo questa regola procedurale, le contribuenti avevano tentato di provare tale condizione, indicando come l’erogazione da parte della capogruppo di una serie di finanziamenti incrementali alle controllate non aveva prodotto alcuna moltiplicazione della base

per il calcolo del beneficio stesso, siccome gli stessi erano stati utilizzati dalle medesime società come provvista nelle normali operazioni di erogazione del credito e, quindi, in perfetta coerenza con il perseguimento del loro (ordinario) programma imprenditoriale.

La competente Direzione Regionale non aveva però condiviso questa conclusione, opponendo un diniego che era stato motivato dalla considerazione per cui, in realtà, quelli in esame erano finanziamenti a medio e lungo termine i quali, per le concrete dinamiche che ne avevano caratterizzato l’erogazione e l’utilizzazione, avevano prodotto quell’effetto moltiplicativo del beneficio che il legislatore aveva inteso evitare mediante la norma antielusiva di cui si è detto.

Dapprima uniformatesi al provvedimento, le stesse società avevano poi impugnato tale diniego chiedendo, previo accertamento del diritto a disapplicare la norma in questione, il rimborso della maggiore IRPEG versata.

Riuniti i ricorsi, la Comm. trib. prov. di Firenze li aveva dichiarati inammissibili, sul presupposto che il diniego in questione non costituisse un atto impugnabile di fronte al giudice tributario e la relativa sentenza era stata confermata in secondo grado.

Avverso tale ultima pronuncia le contribuenti avevano proposto ricorso in cassazione, che era stato accolto con rinvio al giudice di appello sulla scorta del (condivisibile) principio in base al quale “le determinazioni del Direttore Regionale delle Entrate sulla istanza del contribuente volta ad ottenere il potere di disapplicazione di una norma antielusiva ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis, comma 8, costituiscono presupposto necessario ed imprescindibile per l’esercizio di tale potere”, per cui, quelle negative, costituiscono un atto di diniego di agevolazione fiscale passibile di autonoma impugnazione ai sensi dell’art. 19, comma 1, lett. h), del D.Lgs. n. 546/1992.

(1) Sia per questo consentito, sin da subito ed anche per ulteriori e correlati riferimenti bibliografici, richiamare le considerazioni espresse al riguardo in F. Dami - F. Prospero, “Nuove (?) prospettive sui contenuti dell’onere probatorio (di Ufficio e

contribuente) nelle frodi carosello”, in questa *Rivista*, 2023, pag. 486 e, precedentemente, in F. Dami, “Maggior imponibile non significa utile distribuibile: una conclusione assurda da superare nel ‘nuovo’ processo tributario”, in questa *Rivista*, 2023, pag. 47.

Nel conseguente giudizio di riassunzione, la stessa Commissione Regionale, dovendo svolgere quell'apprezzamento di merito che sino ad allora non era stato sviluppato, aveva richiesto alla Guardia di Finanza, ai sensi dell'art. 7 dello stesso D.Lgs. n. 546/1992, una apposita relazione che esplicitasse le dinamiche delle operazioni di finanziamento intercorse all'interno del gruppo bancario, alla luce dei cui contenuti aveva, infine, riconosciuto la legittimità del diniego originariamente opposto, ritenendo confermate le dinamiche delle operazioni poste in essere dalle contribuenti come coincidenti con quelle normativamente considerate escluse dal beneficio.

Tale pronuncia era stata oggetto di un nuovo ricorso per cassazione, nel quale le stesse società avevano lamentato la sua illegittimità per motivazione apparente, essendosi il giudice della riassunzione limitato, per giustificare la propria conclusione, a richiamare in modo completamente assertivo le risultanze processuali e, segnatamente e nello specifico, le conclusioni cui era giunta la Guardia di Finanza nella citata relazione.

### Le ragioni della decisione

Nel pronunciarsi sull'articolata vicenda della quale si sono appena ricostruiti i termini essenziali, ritenendo fondato il motivo di doglianza, la Corte prende le mosse dal proprio consolidato orientamento, secondo cui la mancanza della motivazione, che cagiona la nullità della sentenza, si configura non solo quando questa manchi del tutto (seguendo, alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo, l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione), ma anche quando la medesima, pur esistendo come parte del documento, si risolva in argomentazioni svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del *decisum*.

Questa anomalia, come espressamente ricordano i giudici, "si esaurisce sia nella 'mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico', nella

'motivazione apparente', nel 'contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili' e 'nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile', esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di 'sufficienza' della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata".

Nel caso di specie viene, appunto, riconosciuta una ipotesi di "motivazione apparente", individuata in una enunciazione che non rende percepibili le ragioni della decisione e, segnatamente, l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento posto alla base della decisione. Una rappresentazione, insomma, che non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice.

La qualcosa, sempre per quanto la Corte ricorda, si salda con il profilo della valutazione delle prove, in particolare di quelle documentali, riguardo alla quale si riscontra il vizio in questione allorché il giudice di merito, anziché dar conto, in modo comprensibile e coerente, rispetto alle evidenze processuali, del percorso seguito nel relativo apprezzamento, rappresenta una evidenza meramente assertiva o riferita solo complessivamente alle risultanze di sintesi delle relative allegazioni probatorie. Il che è quanto esattamente accaduto nel caso oggetto della pronuncia in commento, rispetto al quale gli stessi giudici evidenziano come, a fronte del rilevante supporto argomentativo e documentale offerto dalle società ricorrenti, la Commissione regionale, dopo un'ampia introduzione (semplicemente) descrittiva dei fatti di causa e della normativa ritenuta applicabile, si era limitata a richiamare le evidenze offerte dalla Guardia di Finanza nella relazione che gli era stata richiesta, come fondamento della conclusione secondo la quale "la parte contribuente" non aveva fornito una "adeguata giustificazione" delle complesse operazioni economiche di finanziamento poste in essere e delle quali si riteneva, quindi, difficile rintracciare una funzione diversa dal (mero ed indebito) godimento del beneficio fiscale di cui si discuteva.

### L'onere motivazionale della sentenza tra fondamento normativo ed evoluzione giurisprudenziale

L'ordinanza, nei termini appena indicati (e sulla scorta delle risultanze processuali così come dalla medesima emergono) è certamente condivisibile. Il percorso argomentativo che la Corte segue per giungere alla propria conclusione è, infatti, perfettamente coerente con l'inquadramento dogmatico che riconduce il ruolo della motivazione della pronuncia giurisdizionale alla (necessaria) giustificazione del potere esercitato dal giudice (2).

In tal senso, l'esplicazione (adeguatamente articolata e persuasiva) delle ragioni che hanno condotto quest'ultimo ad emettere la stessa è decisiva, nella misura in cui costituisce l'unico parametro sul quale può esercitarsi il necessario controllo sul suo operato.

Ed invero, nel contesto del paradigma della giustizia decisionale, sono elementi centrali di apprezzamento tanto la verifica accurata dei fatti, quanto la chiara esposizione delle ragioni che sottendono e legittimano la decisione. La ricerca della verità e la motivazione agiscono, invero, quali "antidoti" imprescindibili, atti ad impedire che la decisione stessa si trasformi in una mera manifestazione di forza del potere arbitrario del giudice, privo di giustificazioni nel suo esercizio (3).

In questa prospettiva, quindi, l'obbligo di motivazione è il necessario contrappeso all'affermazione

del principio del libero convincimento previsto dall'art. 116 della Costituzione (4) e, per altro verso, il suo adempimento garantisce (sempre in una prospettiva costituzionalmente orientata) alla parte soccombente l'eventuale proposizione dell'impugnazione con una deliberazione consapevole.

Inoltre, una sentenza correttamente motivata costituisce un precedente significativo, e, ancora, la motivazione stessa contribuisce a definire il contenuto della cosa giudicata, cui, nel processo tributario, corrisponde il diritto a veder pronunciato l'annullamento di un atto autoritativo illegittimo (5).

Si tratta di principi che la giurisprudenza ha applicato (come dimostra il caso di cui si discute) in modo del tutto coerente (6), ma che devono essere, come inizialmente accennato, compiutamente apprezzati dagli operatori che intendono porli a base delle proprie doglianze.

In tal senso si deve certamente aver cura di considerare come non ogni (apparente) anomalia del portato motivazionale di una sentenza è in grado di determinare un vizio in grado di far scaturire la nullità della stessa (7). Questa anomalia deve essere particolarmente qualificata ricorrendo, in conclusione (ed in sintesi), solo quando il giudice ometta integralmente di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, ovvero li indichi senza un'approfondita disanima logica e giuridica, così da rendere impossibile ogni controllo sulla

(2) In tal senso v., recentemente, G. Coccozza, "Il difetto di motivazione del provvedimento giurisdizionale e amministrativo. Simmetrie e spunti nei percorsi giurisprudenziali", in *Il Processo*, fasc. n. 1/2023, pag. 111.

(3) Così C. Gamba, "Sintetiche riflessioni sulla 'decisione giusta': ius dicere e digitalizzazione della giustizia", in *Riv. trim. di diritto e proc. civile*, 2023, pag. 819 la quale fa esplicito riferimento a M. Taruffo, *La motivazione della sentenza civile*, Bologna, 1975, *passim*; Id., *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Bari, 2009, *passim*; Id., *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Milano, 1992, *passim*.

(4) Cfr., tra gli altri, A. Scarpa, "Il nuovo art. 360 n. 5 c.p.c. nell'applicazione giurisprudenziale", in *Giust. civ.*, 2018, pag. 925; S. Alunni, "Vizio logico di motivazione e controllo in cassazione", *Riv. trim. di diritto e proc. civile*, 2015, pag. 1243 ss.

(5) Cfr. C. Rasia, *La crisi della motivazione nel processo civile*, Bologna, 2016, pag. 65.

(6) Significativa, in tal senso è l'ampia casistica nella quale la sentenza di appello viene, ad esempio, considerata nulla perché si limita a richiamare *per relationem* quella di primo grado, condividendone le argomentazioni senza dar conto di aver valutato

criticamente il provvedimento impugnato e le censure proposte, in quanto in tal modo non viene espresso un autonomo processo deliberativo che, invece, dovrebbe assumere come riferimento la ricognizione critica dei motivi di gravame. Così, *ex multis*, Cass. civ. 29 settembre 2023, n. 27668; Cass. civ. 5 ottobre 2018, n. 24452; Cass. civ. 26 giugno 2017, n. 15884; Cass. civ. 11 giugno 2014, n. 13148. In dottrina, cfr. A. Turchi, "Motivazione della sentenza e oggetto del processo tributario", in *Riv. dir. trib. on line*, 2021, che evidenzia come "la nullità è ancor più evidente se non si tratta di adesione *per relationem* alla sentenza di primo grado ma della sua riforma".

(7) Così, ad esempio, la stessa Corte di cassazione ha recentemente stabilito (Cass., ord. n. 18403/2023) che non integra il vizio di motivazione apparente la rielaborazione non originale delle tesi dibattute nel processo, da parte del provvedimento giudiziale. In tale occasione la stessa Corte ha, in particolare, ritenuto sufficiente che gli argomenti svolti dal giudice di merito consentissero di far comprendere lo sviluppo del pensiero che aveva seguito per giungere alle sue conclusioni essendo, a tal fine, irrilevante che i medesimi fossero stati elaborati riproducendo, di fatto, ampi stralci degli atti processuali della controparte.

correttezza e sulla logicità del suo ragionamento. Il che, come dimostra il caso di specie, ricorre quando vi sia un richiamo acritico, automatico ed asettico degli atti processuali identificati come decisivi nel supportare la conclusione raggiunta. Ciò che non può omettersi è, infatti, l'esternazione (pur sintetica) di quale sia stato il modo in cui la rilevanza di tali atti è stata valutata e di come il loro contenuto ha (in termini logici) concorso a formare il convincimento del giudice stesso.

### **Il ruolo della motivazione della sentenza alla luce della mini-riforma del processo tributario**

Ed è proprio nella prospettiva da ultimo indicata che emerge l'ulteriore riflessione sulla portata della previsione recentemente introdotta nella disciplina del processo tributario con il comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 cui si è fatto inizialmente cenno.

Tale norma, infatti, nello stabilire, come regola ricognitiva di un principio certamente generale, che grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare in giudizio "le violazioni contestate con l'atto impugnato" (ed al contribuente le ragioni della domanda di rimborso), si qualifica per la sua portata innovativa nella parte in cui richiede espressamente che tale onere venga assolto con allegazioni circostanziate.

Ma, soprattutto, e per quanto qui interessa, reca un fondamentale profilo innovativo nella parte in cui, testualmente, rimette al giudice il preciso e puntuale apprezzamento delle prove stesse, ponendo a suo carico quello che appare come un obbligo "aggravato" di motivazione della propria decisione la quale, infatti, secondo la nuova previsione, deve essere "fondata sugli elementi di prova che emergono nel giudizio".

Ma non solo. Il legislatore impone che l'atto impositivo debba essere annullato se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo (per l'appunto) circostanziato e puntuale

e, comunque, in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa e l'irrogazione delle sanzioni. Al giudice stesso viene, in sostanza, non solo imposto di valutare la persuasività delle allegazioni probatorie poste a supporto della pretesa (o, correlativamente, della richiesta di rimborso formulata dalla parte privata) ma, soprattutto, di esternare, con un circostanziato sviluppo argomentativo, la propria decisione al riguardo. La qualcosa, che certamente si giustifica nella prospettiva della ricerca di un miglioramento qualitativo dei provvedimenti giurisdizionali e, quindi, anche con la necessità di ridurre le impugnazioni incrementando la persuasività delle decisioni appellabili, amplierà inevitabilmente la responsabilità del giudice stesso nel fornire la precisa indicazione di quale sia stata lo sviluppo del proprio ragionamento.

E questo (altrettanto inevitabilmente), a ben vedere, porterà ad amplificare gli ambiti di sussistenza delle ipotesi in cui la decisione è caratterizzata dal vizio di motivazione apparente. Il parametro di apprezzamento di tale vizio, sulla scorta della ricostruzione dogmatica dei suoi contenuti che emerge anche nel caso in commento, dovrà, infatti, d'ora in poi confrontarsi con la evidenza richiesta dal citato comma 5-bis, con la conseguenza per cui il concetto di "rendere percepibili le ragioni della decisione" dovrà apprezzarsi considerando l'effettività e la completezza della ricognizione valutativa delle allegazioni probatorie delle parti, che tale potrà considerarsi solo se emergerà con quella circostanziata precisione che il legislatore ha, con tale previsione e per le accennate ragioni che l'hanno giustificata, imposto dover caratterizzare la pronuncia (8).

### **Finanziamenti infragruppo e applicazione della DIT**

Sullo sfondo della questione principale appena analizzata, resta quella di merito dalla quale era

(8) Si vedano al riguardo le condivisibili riflessioni di P. Coppola, "Prova e valutazione del relativo onere nel processo", in *Dir. prat. trib.*, 2023, pag. 168.

scaturita la vicenda processuale nella quale si è inserita l'ordinanza in commento. Ad essere controversa, come inizialmente accennato, era la possibile disapplicazione della norma antielusiva recata dall'art. 3, comma 3, lett. c), D.Lgs. n. 466/1997 che, nell'ambito dell'abrogata disciplina della c.d. DIT, prevedeva la necessità di non considerare nella base di determinazione del relativo beneficio l'incremento dei crediti di finanziamento nei confronti dei soggetti controllanti e controllati, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1996.

Tale previsione, invero, si inseriva in quelle con le quali il legislatore aveva voluto evitare che all'interno dei gruppi (identificati in tal senso con il riferimento alla nozione di controllo recata dall'art. 2359 c.c.) si effettuassero delle "capitalizzazioni di comodo", realizzate attraverso il meccanismo dei conferimenti a cascata da una all'altra società, funzionali al (solo) moltiplicarsi del relativo beneficio. Quest'ultimo, infatti, doveva restare circoscritto alla circostanza che si realizzasse l'effettivo rafforzamento patrimoniale della singola attività imprenditoriale destinataria dell'immissione di nuovo capitale investito; ovvero, detto in altri termini, si voleva con queste sterilizzazioni evitare che con un unico investimento si giovassero, al contempo, più soggetti. La logica antielusiva di questa limitazione era confermata dalla possibilità di rimuoverla allorché, attraverso un apposito interpello, venisse dimostrata la genuinità (nel senso del rispetto della segnalata *ratio legis*) dei comportamenti assunti tra le società legate dai qualificati rapporti partecipativi. Il che non poteva che significare (proprio perché il parametro era il concetto di elusione, allora recato dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973) la necessità di dimostrare la sussistenza di valide ragioni economiche sottese alle scelte di finanziamento in concreto realizzate (9).

In tal senso, il caso in commento appare particolarmente significativo. I (limitati) riferimenti

che emergono dal testo dell'ordinanza non permettono una analisi esaustiva ma, attenendosi a quanto viene rappresentato, sembrano convincenti le ragioni che avevano spinto le banche (poi) ricorrenti a promuovere la relativa istanza di rimborso. In effetti, quelli controversi erano finanziamenti erogati nell'esercizio della funzione di tesoreria che, in una legittima (e, peraltro, tipica) configurazione della relativa articolazione gestionale, era stata accentrata sulla capogruppo. Significa, che quest'ultima operava con un ruolo di provvista della liquidità occorrente alle attività ordinarie di tutte le altre società, le quali utilizzavano questa opportunità in alternativa a quella (che, sempre per quanto si legge, sarebbe stata più onerosa) di rivolgersi a soggetti terzi operanti sul mercato per far fronte alle proprie esigenze.

Se davvero questi erano i termini in cui si erano concretizzate le controverse operazioni, non si vede quale potesse essere la loro elusività, essendo le stesse espressione di una scelta assolutamente coerente con le dinamiche organizzative proprie di una struttura per mezzo della quale veniva esercitata un'attività funzionalmente unitaria. Detto in altri termini, l'effettuazione di simili finanziamenti non era (almeno per quanto emerge) strutturata per moltiplicare il beneficio DIT (ovvero per generare l'effetto che il legislatore aveva voluto evitare) ma rappresentava la conseguenza naturale di quella azione di direzione e coordinamento che costituisce il tratto caratteristico (anche sul piano giuridico) di simili realtà, nelle quali il coordinato interagire delle correlate entità è finalizzato a sostenere l'unitario interesse economico, il cui conseguimento passa (naturalmente) per la ricerca di condizioni migliori di quelle ottenibili da parte di ciascun soggetto nella sua autonoma ed individuale operatività.

Insomma, se una coerente logica gestionale come quella in questione non poteva giustificare la mancata sterilizzazione dei finanziamenti infragruppo, non si vede (a meno che non vi fossero

(9) Al riguardo, cfr., tra i molti, F. Pistolesi, "La Dual Income Tax" in AA.VV. (a cura di M. Miccinesi), "Commento agli interventi di riforma tributaria", Padova, 1999, pag. 931.

aspetti che non emergono dal testo dell'ordinanza) quale altra ragione potesse condurre alla disapplicazione normativamente prevista. A meno di non legittimare quell'approccio - che al tempo al quale le vicende qui considerate si

riferiscono era, invero, piuttosto diffuso ma che oggi appare ampiamente superato - per cui l'organizzazione imprenditoriale di gruppo costituirebbe un "presupposto naturale" di definizione di pratiche fiscalmente illecite.

LIBRI

## BUSINESS PLAN IN EXCEL

di A. Ferrandina e F. Carriero

IX Edizione, Wolters Kluwer, 2024, pagg. 704, € 70,00



Il volume analizza il Business Plan, il suo utilizzo pratico e le relative modalità di realizzazione, con un approccio strategico e operativo.

In particolare, in questa nuova edizione, è stata prevista una parte sui **Modelli di Business** legati al mondo *digital* (*Dropshipping*, Abbonamento Digitale, Consulenza online) e un nuovo capitolo – **Business Tools** –, con una serie di strumenti operativi, che integrano il software.

Il volume è rivolto a:

- imprenditori, responsabili marketing e pianificazione, che necessitino di una guida concettuale ed operativa per la redazione dei loro piani;
- consulenti, che desiderino uno strumento rapido di pianificazione;
- docenti di Marketing e Strategia, che richiedano un testo e un software di supporto per necessità didattiche e formative.

### Allegato editoriale

Il libro è arricchito da un software applicativo per la redazione del Business Plan (**Business Planner**) che segue, in modo sintetico, l'impostazione del libro e consente di realizzare operativamente il Piano di Fattibilità. I fogli di calcolo del software sono visualizzabili e scaricabili dal servizio "La Mia Biblioteca" ([www.lamiabiblioteca.com](http://www.lamiabiblioteca.com)).

### Per informazioni o per l'acquisto

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**  
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **[www.shopwki.it](http://www.shopwki.it)**

Redditi d'impresa

# Esterovestita la società estera che non prova l'effettivo svolgimento dell'attività all'estero

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lombardia, Sez. XXII, Sent. 13 ottobre 2023 (11 ottobre 2023), n. 3058 - Pres. e Rel. Maisano

*Redditi d'impresa - Soggetti passivi - Società estera - Contestazione di residenza effettiva in Italia - Prova contraria - Ammissibilità - Prova dell'effettivo svolgimento dell'attività all'estero - Necessità*

**Una società estera è di fatto residente in Italia se non viene fornita idonea prova riguardo alla effettiva sede amministrativa all'estero. Per evitare tale contestazione, occorre la prova concreta dell'effettivo svolgimento dell'attività all'estero e che la costituzione della società all'estero non costituisca un mero espediente per sottrarsi all'imposizione fiscale in Italia.**

## Svolgimento del processo

Con atto notarile del 21 ottobre 2010 la società A.C. Limited avente sede nel R.U. cedeva alla Fondazione di C.I.A. le quote di partecipazione della società V.S.C.B. S.r.l. alla Fondazione di C.I.A. al prezzo di euro 397.019.291,00 realizzando una plusvalenza pari ad euro 225.618.304,00 tassabile ex art. 67 del T.U.I.R. per il 5% pari ad euro 11.280.915,20. L'Agenzia delle entrate, considerando la A.C. Limited società esistente nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 73, comma 5-bis del T.U.I.R. controllando la società di diritto italiano V.S.C.B. S.r.l. fino alla data della cessione suddetta, ed avendo quale amministratore unico soggetto residente in I., ed in assenza di valide prove contrarie, emetteva l'avviso di accertamento n. (...) con il quale riprendeva a tassazione il reddito pari ad euro 11.280.915,20 non dichiarato né in Italia né nel Regno Unito, nei confronti dell'Associazione M.C. e della Fondazione di C.I.A.-U.I. del secondo Rinascimento in liquidazione, nella qualità di socie della cessata A.C. Limited, e nei confronti di V.A. e F.D.A.C. considerati amministratori di fatto della stessa società. Avverso tale avviso di accertamento proponevano tre distinti ricorsi: con il primo l'Associazione M.C., V.A. e F.D.A.C. lamentando il difetto di motivazione dell'avviso impugnato, la mancanza di presunzione della qualità di esterovestizione della società inglese, la mancanza di effettivo corrispettivo nella cessione da cui era derivata la plusvalenza tassata; con il secondo ed il terzo ricorso proposti distintamente da C.F.D.A. e da

V.A. veniva eccepita l'illegittimità dell'avviso di accertamento nei loro confronti per plusvalenze realizzate da una società di capitali a cui andava attribuita in via esclusiva la responsabilità per le obbligazioni tributarie, al pari di quella relativa alle sanzioni, almeno per l'epoca successiva all'entrata in vigore dell'art. 7 commi 1 e 2 del D.P.R. n. 269 del 1973 secondo cui le sanzioni sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

Con sentenze n. 1606/14/2019 pubblicata l'8 aprile 2019, 1607/14/2019 e n. 1609/14/2019 pubblicate il 9 aprile 2019 la Commissione tributaria provinciale di Milano rigettava i ricorsi. In particolare con la prima di dette sentenze la CTP considerava il carattere di esterovestizione della società inglese che ha conseguito la plusvalenza tassata, tenuto conto del capitale costituito quasi esclusivamente da un immobile sito in I., l'effettività della riscossione del prezzo di cessione risultante dall'atto notarile e la qualità di amministratori di fatto di C.F.D.A. e di V.A. comprovata anche da vari procedimenti giudiziari dai quali è emersa la loro partecipazione personale in affari anche simulati che hanno coinvolto le società in questione. Con le altre due sentenze la CTP ha considerato l'interesse esclusivo personale dei due soggetti in questione e la funzione meramente formale e strumentale della società estera. L'Associazione M.C., V.A., F.D.A.C. e la Fondazione di C.I.A.-U.I. del secondo Rinascimento hanno proposto appello avverso la prima sentenza considerando, con il primo motivo, la sua erroneità nell'aver considerato A.C. Limited una società esterovestita, anche sulla base

dei criteri dettati dalla sentenza della Corte di cassazione n. 33234/2018.

Con secondo motivo si lamenta il mancato accoglimento del motivo riguardante il mancato incasso del corrispettivo.

Con terzo motivo si deduce che l'assegnazione ad A.C. Limited di quote di V.S.G. S.r.l. rispondeva a precise ragioni economiche.

V.A. e F.D.A.C. hanno proposto distinti appelli alle altre due sentenze emesse nei loro rispettivi confronti deducendo, con il primo motivo, di non essere amministratori di fatto della A.C. Limited.

Con il secondo motivo assumono di non poter essere responsabili ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 non essendo liquidatori della società.

Con il terzo motivo assumono l'erroneità delle sentenze impugnate nel punto in cui affermano la loro responsabilità per le sanzioni in quanto la A.C. Limited sarebbe un mero schermo delle persone dei domini.

Con il quarto motivo si lamenta la considerazione della A.C. Limited quale società esterovestita anche sulla base dei criteri dettati dalla sentenza della Corte di cassazione n. 33234/2018.

Con il quinto motivo si assume l'erroneità della sentenza impugnata per non avere accolto il motivo riguardante il mancato incasso del corrispettivo.

Con il sesto motivo si deduce che l'assegnazione ad A.C. Limited di quote di V.S.C.B. S.r.l. rispondeva a precise ragioni economiche.

Costituitasi nei tre giudizi l'Agenzia delle entrate ha chiesto dichiararsi preliminarmente l'inammissibilità dell'appello avverso la sentenza n. 1606/19 per difetto di specificità in violazione dell'art. 53 D.Lgs. n. 546 del 1992 e l'inammissibilità degli appelli avverso le sentenze n. 1607/19 e 1609/19 per proposizione di motivi nuovi; nel merito l'appellata chiedeva comunque il rigetto di tutti gli appelli deducendone l'infondatezza. Le parti hanno presentato memorie illustrative.

I tre procedimenti sono quindi stati riuniti riferendosi tutti al medesimo avviso di accertamento impugnato in primo grado.

### Motivi della decisione

Le eccezioni di inammissibilità degli appelli sono infondate.

In relazione al difetto di specificità sollevato in relazione all'appello avverso la sentenza n. 1606/19, va considerato che la parte appellante ha ben individuato i motivi di censura nel mancato accoglimento di motivi relativi all'affermato carattere di esterovestizione della società in questione, al mancato incasso del corrispettivo ed alle precise ragioni economiche che avevano

giustificato l'assegnazione ad A.C. Limited di quote di V.S.G. S.r.l. Trattasi di motivi di impugnazione dell'atto che si trasmettono alla sentenza che non ha accolto tali motivi contestandone logicamente le ragioni. Tali motivi sono dunque ammissibili non essendo generici consentendo alla controparte di comprendere i motivi di gravame e di approntare le necessarie difese, ed al giudicante di comprendere parimente la materia su cui giudicare.

In relazione alla eccezione di novità dei motivi di appello va pure considerato che tutte le argomentazioni sollevate dagli appellanti si inquadrano comunque nella contestazione dell'atto impugnato in primo grado e derivano dalle motivazioni delle sentenze di primo grado, per cui possono essere ritenute comunque ammissibili sebbene infondate per quanto si dirà in seguito.

Riguardo al primo motivo di appello del procedimento RG 4878/19 corrispondente al quarto motivo dei procedimenti RG 4874/19 e RG 4879/19 e relativo al contestato carattere di esterovestizione della società A.C. Limited, va ribadito quanto affermato dai giudici di primo grado e ricordato in questa sede dall'Agenzia delle entrate, che nella fattispecie in esame ricorrono gli elementi per presumere *ex art. 73*, commi *5-bis* e *5-ter* del T.U.I.R. la residenza in I. della società in questione. Detto art. 73 comma *5-bis*, in particolare, prevede che "salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del Codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del Codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato. Orbene, non vi è dubbio che tale società fosse controllata dalla Fondazione di C.I.A.-U.I. del secondo Rinascimento, soggetto residente in I.. I rappresentanti della stessa società già risultanti dall'anagrafe tributaria documentato dall'Agenzia delle entrate, erano residenza in I.. A fronte di tali precise circostanze, gli appellanti non hanno fornito idonea prova contraria riguardo alla effettiva sede amministrativa all'estero. In particolare, pur considerando che in tema di esterovestizione, 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, va comunque rilevato che tutti gli elementi considerati dall'Ufficio e rilevanti ai fini in questione, comprovano la sostanziale sede in Italia della società. Gli appellanti si sono limitati a tentare di sminuire l'importanza di riunioni operative svoltesi in Italia senza fornire la prova positiva dell'attività nel Regno Unito, quali la presenza di un'effettiva sede, di dipendenti, di conto correnti bancari nel Regno Unito. La Corte di cassazione richiama costantemente il principio secondo cui, in tema di società esterovestite, occorre la prova concreta dell'effettivo svolgimento dell'attività all'estero ad evitare che la costituzione della società all'estero non costituisca un mero espediente per evitare l'imposizione fiscale in Italia. Ad avviso di questa Corte gli elementi sopra accennati inducono ad affermare che la società si trovasse all'estero per motivi di opportunità senza alcuna effettiva direzione o attività nel Paese estero. La stessa sentenza della Corte di cassazione 33234/2018 citata dagli appellanti, letta nella sua interezza, non giova alla tesi degli appellanti stessi in quanto conferma che ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, nell'ipotesi di esterovestizione, ossia di localizzazione fittizia della residenza fiscale di una società all'estero al solo fine di fruire di una legislazione tributaria più vantaggiosa, non è necessario accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma occorre verificare l'effettività del trasferimento, cioè se la singola operazione sia meramente artificiosa, risolvendosi nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica, fermo restando che la società esterovestita non è, per ciò solo, priva di autonomia giuridico-patrimoniale e, quindi, automaticamente qualificabile come schermo creato con l'unico obiettivo di farvi confluire i profitti degli illeciti fiscali. Riguardo al secondo motivo del procedimento RG 4878/19 corrispondente al quarto motivo dei procedimenti RG 4874/19 e RG 4879/19, e relativo al dedotto mancato incasso del corrispettivo non considerato dai giudici di primo grado, va ribadito che non è certo sufficiente un'annotazione nell'atto notarile di cessione, ad escludere l'effettivo versamento del corrispettivo. Infatti ai fini fiscali in questione non rileva neppure l'eventuale mancato versamento del corrispettivo all'atto della vendita, essendo viceversa rilevante la determinazione del prezzo destinato ad essere

contabilizzato, anche ai fini fiscali, nell'esercizio al quale si riferiscono le operazioni tassate indipendentemente dal particolare momento in cui avviene il concreto incasso.

In merito al terzo motivo del procedimento RG 4878/19 corrispondente al sesto motivo dei procedimenti RG 4874/19 e RG 4879/19, e relativo alla dedotta circostanza per cui l'assegnazione ad A.C. Limited di quote di V.S.G. S.r.l. rispondeva a precise ragioni economiche, circostanza disattesa dai primi giudici, va considerato che unico oggetto dell'attività della società era la V.S. C.B. gestita dall'omonima società e sita in Italia e appartenuta a V.A. ed a C.F.D.A., e nemmeno si comprenderebbe logicamente la cessione effettiva della dimora da parte di tali soggetti ad una società estera.

Riguardo al primo motivo di appello dei procedimenti RG 4874/19 e RG 4879/19 e con i quali, rispettivamente, C.F.D.A. e V.A. contestano l'affermazione delle sentenze impugnate che li hanno considerati amministratori di fatto, va ricordato che l'amministratore di fatto esercita azioni e funzioni che per statuto normalmente sono affidate all'amministratore di diritto, che ne ricopre ufficialmente la carica, ha autonomia decisionale, ovvero non è subordinato all'amministratore di diritto, nonostante il primo non sia stato nominato; le funzioni gestorie svolte hanno carattere sistematico e continuativo e non si esauriscono, quindi, nel compimento di alcuni atti di natura occasionale e sporadica; non ha alcun accordo di subordinazione con la società, ovvero non sta lavorando come dipendente subordinato o collaboratore. Nel caso in esame i due appellanti di cui si discute sono indubbiamente amministratori di fatto essendo riconducibile ad essi l'intera gestione societaria tutta incentrata sulla dimora di cui erano stati proprietari. Gli appellanti si limitano ad affermare l'assenza di qualunque loro attività amministrativa anche di fatto, mentre, invece, nel caso in esame, l'Ufficio ha raccolto vari elementi che comprovano la sostanziale attività e, soprattutto l'interesse che hanno avuto i due soggetti nell'amministrazione della società, interessi personali, distinti dall'interesse della società. In particolare l'Ufficio ha provato che ai due soggetti facevano capo altre società collegate fra le quali sono intercorsi affari spesso inesistenti al solo scopo di conseguire benefici fiscali personali.

Con riferimento al secondo motivo di appello dei procedimenti RG 4874/19 e RG 4879/19 e con i quali, rispettivamente, C.F.D.A. e V.A. deducono di non poter essere responsabili ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 non essendo liquidatori della società, va rilevato che se è vero che i liquidatori sono

responsabili dei debiti della società ai sensi del primo comma della norma citata è anche vero che il terzo comma estende la responsabilità anche ai soci o associati che hanno avuto denaro o beni sociali dagli amministratori o dai liquidatori. Logicamente tale estensione di responsabilità espressamente prevista per soci e associati va applicata anche ai soci occulti come espressamente affermato dalla Corte di cassazione (da ultimo Cass. 23 gennaio 2020, n. 1504). Considerando gli appellanti in questione soci di fatto è evidente che la responsabilità in questione si estende anche a loro.

Riguardo alla responsabilità per le sanzioni di cui al terzo motivo di appello dei procedimenti RG 4874/19 e RG 4879/19, non può essere applicato l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 convertito in Legge n. 326 del 2003 invocato dagli appellanti e secondo il quale le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. Infatti, come del resto affermato dalla Corte di cassazione (Cass. 28 agosto 2013 n. 19716) il menzionato art. 7 intende regolamentare le ipotesi in cui vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente, e, in particolare,

l'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima; nel caso di specie, invece, essendo (come detto più sopra a proposito dei motivi precedenti) C.F.D.A. e V.A. esclusivi beneficiari delle violazioni contestate, non sussiste detta differenza, atteso che questi ultimi sono, al tempo stesso, trasgressori e contribuenti, e la persona giuridica è una mera *fictio*, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica. D'altra parte sarebbe illegittimo affermare che un contribuente, al fine di eludere l'applicazione di sanzioni nei propri confronti, costituisca una società *ad hoc* che verrebbe ad essere sanzionata senza applicazione della stessa sanzione nei confronti del beneficiario del profitto della violazione tributaria. Le spese di giudizio, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

**P.Q.M.**

Rigetta gli appello riuniti; Condanna gli appellanti in solido al pagamento delle spese di giudizio liquidate in complessivi euro 15.000,00.

## L'esterovestizione di società: un dibattito senza fine di Paolo Franzoni (\*)

La Corte di Giustizia di II grado della Lombardia, con sentenza n. 3058/2023, giudica una fattispecie di esterovestizione. La mancata deduzione in giudizio di elementi in concreto lascia spazio all'applicazione della presunzione legale di residenza di cui all'art. 5-bis dell'art. 73 del T.U.I.R. Il richiamo alla giurisprudenza della CGUE, che valorizza il principio della libertà di stabilimento, risulta inefficace in ragione della incapacità di dimostrare l'effettività dell'insediamento nel Paese estero.

### La residenza fiscale delle società nei suoi tratti generali

La nozione di residenza costituisce, tradizionalmente, il criterio essenziale di collegamento allo Stato impositore del contribuente costituito in forma di società.

Per la sua individuazione, la norma interna (1) si affida a tre criteri, paritetici e alternativi, di cui è richiesta la sussistenza in relazione al territorio italiano per la maggior parte del periodo

d'imposta: la sede legale, la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale.

È intuitivamente comprensibile il criterio giuridico-formale della sede legale, tuttavia astratto e di per sé poco idoneo ad esprimere un grado di collegamento materiale sufficiente con l'ordinamento impositore (2).

Di più complessa interpretazione il criterio, questo invece sostanzialistico, dell'oggetto dell'ente, il quale, evocando la teoria del c.d. *economic*

(\*) *Medlex - Avvocato e Dottore Commercialista in Milano*

(1) Art. 73, comma 3, T.U.I.R.

(2) Così, significativamente, il Commentario al Modello OCSE, art. 4 (22): "When paragraph 3 was first drafted, it was considered

that it would not be an adequate solution to attach importance to a purely formal criterion like registration (...)"

*nexus concept*, suggerisce la necessità di giudicare la prevalenza continuativa dell'effettiva e fattuale esplicazione dell'attività imprenditoriale.

Quanto al concetto di "sede dell'amministrazione", la dottrina lo ha tradizionalmente ricostruito valorizzando il richiamo, letterale, al corrispondente concetto civilistico (3), scelta che ha comportato il recupero del materiale esecutivo proprio della nozione di "sede effettiva". Sulle orme degli interpreti del diritto civile, nonché di orientamenti comuni anche ad altri ordinamenti (c.d. *real seat theory*), la dottrina tributaria ha pertanto privilegiato i riscontri di carattere essenzialmente materiale (4).

Non si è peraltro allontanato il diritto vivente, secondo il quale la nozione di sede dell'amministrazione comporta il superamento tanto dei dati formali, quali la sede legale, quanto dei contesti apparenti, privi di consistenza reale (5).

La nozione interna di sede dell'amministrazione è peraltro sostanzialmente corrispondente alla *tie-breaker rule* del Modello OCSE, sede della direzione effettiva (6), fino a tempi recenti criterio esclusivo di soluzione dei conflitti di residenza, parimenti ricostruito in dottrina, in ossequio alla sua definizione letterale, secondo criteri di sostanzialità (7).

Se, nella prospettiva astratta, la nozione è pertanto rotondamente definibile nel senso di "sede vera e reale", il passaggio alle sue modalità espressive concrete è tuttavia meno evidente.

Secondo l'indirizzo generalmente condiviso, di più ampio respiro, si dovrebbe considerare sede dell'amministrazione il luogo dal quale provengono gli impulsi volitivi inerenti alle attività amministrative fondamentali della società (8) (c.d. teoria dell'impulso volitivo).

Stando a tale indirizzo, "la *questio facti* attinente all'accertamento della sede dell'amministrazione (...) non si concentra sul luogo dove si trovano le persone che formano la volontà delle società, ma sul luogo nel quale l'attività di gestione si svolge e nel quale vengono a convergere dette volontà. (...) La sede, dunque, è il luogo dove abitualmente si incontrano gli amministratori per definire le linee direttive dell'attività dell'impresa" (9).

La giurisprudenza peraltro, in più occasioni, ha ampliato i punti di riferimento, valorizzando "il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee e, cioè, il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli

(3) Si ricava infatti dalle note illustrative ministeriali al progetto di testo unico delle imposte sui redditi, *sub art. 5*, la sostituzione de "la dizione sede amministrativa con quella di sede dell'amministrazione - che figura nell'art. 2505 del Codice civile", nella versione allora vigente. In tal senso anche Cass. civ. n. 33234/2018.

(4) G. Novara, "Residenza di enti e società nell'imposizione personale e sui redditi", in *Boll. trib.*, n. 1/1990, pag. 14 ss.; G. Marino, "La residenza delle persone giuridiche nel diritto tributario italiano e convenzionale", in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, pag. 1463; C. Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 250 ss.

(5) *Ex plurimis* Cass. civ. n. 1883/2023; n. 1753/2023; n. 15184/2019; n. 2869/2013.

(6) Modello OCSE: (...) "*the place of effective management*" (...).

(7) La dottrina evidenzia come la nozione del Modello OCSE sia un compromesso risultante dalla non sempre semplice fusione di due indirizzi interpretativi, quello anglosassone (criterio c.d. *central management and control*), più rivolto alla valorizzazione delle decisioni di ordine strategico e generale, e quello continentale (criterio c.d. *day-to-day management*), più focalizzato sugli atti di gestione esecutiva (R. Danon - D. Gutmann - X. Oberson - P. Pistone, *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune. Commentaire, Helbing Lichtenhahn* - Edition Francis Lefebvre, 2013, *sub art. 4*, punti da 95 a 105).

(8) E. Simonetto, "Delle società costituite all'estero od operanti all'estero", in *Commentario al Codice civile*, Bologna-Roma, 1976, pag. 387 ss. La teorizzazione in questione richiama l'ap-proccio anglosassone c.d. *central management and control*.

Infatti, fino al 2017, così il Modello OCSE, Commentario, art. 4 (24): "*The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business are in substance made*". Orientamento, peraltro, proprio anche dell'ordinamento comunitario; *ex plurimis*, CGE, 28 giugno 2007, causa C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl, punti 60 e 61: "la nozione di sede dell'attività economica (...) indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale di tale società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima. (...) La determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società".

(9) C. Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, 1990, pag. 186; cfr. anche G. D'abruzzo, "Gli aspetti controversi dei criteri di determinazione della residenza fiscale delle società di capitali", in *Boll. trib.*, n. 4/2002, pag. 263 ss. Analogamente, Agenzia delle entrate, protocollo n. 2010/39678 del 19 marzo 2010: "La prova può attenersi, per esempio, al regolare, periodico svolgimento delle riunioni del consiglio di amministrazione, di cui può essere agevolmente fornita documentazione unitamente all'evidenza che le riunioni sono tenute presso la sede sociale con la partecipazione dei diversi consiglieri (p.es. delibere del consiglio di amministrazione formalmente prese all'estero, biglietti aerei/ricevute di alberghi che attestano gli spostamenti dei consiglieri residenti in Italia)".

organi e degli Uffici societari in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente" (10), fino a prestare attenzione ad aspetti più di dettaglio, quali "i luoghi di detenzione della documentazione contabile, dei libri sociali, dello svolgimento delle riunioni del collegio sindacale e dell'assemblea, dell'assolvimento degli obblighi civilistici e fiscali" (11). Un tale contesto, già complesso, così come del resto anche gli indirizzi internazionali, caratterizzati da una non sempre lineare evoluzione (12), è stato poi progressivamente messo in discussione, con il pregevole intento del contrasto all'esterovestizione (13), ma anche con l'indesiderato effetto dell'aumento delle difficoltà esecutive. In particolare, nel Commentario OCSE sono stati elisi i tradizionali e fondamentali riferimenti al luogo di riunione dei vertici aziendali, a favore di un approccio più marcatamente casistico (14).

L'avvento dei nuovi modelli organizzativi dell'economia digitale, nonché la sempre maggiore diffusione di mezzi di comunicazione e collaborazione a distanza, hanno poi amplificato la crisi dei precedenti orientamenti, spingendo ulteriormente l'esegesi verso un approccio casistico (15). Da ultimo, è la stessa originaria impostazione dei criteri di collegamento del contribuente con il territorio dello Stato impositore ad essere stata superata (16) attraverso la sostituzione del tradizionale riferimento alla nozione di sede dell'amministrazione, come emerge dalla più recente evoluzione del Modello OCSE (17), le cui modifiche comportano il sostanziale abbandono della funzione di *tie-breaker rule* fin allora propria della nozione pattizia di residenza (18). Se è pur vero che la disposizione prima (19), ed il Commentario (20) poi, continuano ad indicare criteri discretivi almeno in parte non dissimili da quelli precedenti, è tuttavia un ormai ineludibile

(10) *Ex plurimis*, Cass. civ. n. 1753/2023; n. 15184/2019; n. 2813/2014; n. 6021/2009; n. 7037/2004; n. 497/1997; n. 5359/1988; n. 3604/1984.

(11) *Ex plurimis*, recentemente, Cass. civ. n. 1883/2023. Cfr. anche Comm. trib. reg. Toscana, Sez. XXV, 23 giugno 2015, in D. Pellegrini, "Annotazioni a margine di una sentenza di merito in tema di esterovestizione societaria: la nozione di residenza fiscale delle società tra episodi giurisprudenziali interni e direttrici evolutive BEPS", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2017, pag. 1148. In tale circostanza sono stati ritenuti rilevanti non solo il luogo di riunione dell'organo amministrativo, ma anche quello di elaborazione della contabilità industriale, così come il supporto finanziario di altra società del gruppo. Nella giurisprudenza comunitaria, sent. C-73/06, cit., punto 61: "Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie". Si coglie, in tali indirizzi, l'influenza del criterio continentale c.d. del *day-to-day management*.

(12) Evidente la frizione tra i due indirizzi sopra accennati nel Commentario, il quale, sub art. 4 (24), nella versione anteriore al 2008, così prevedeva: "The place of effective management will ordinarily be the place where the most senior person or group of persons (for example a board of directors) makes its decisions, the place where the actions to be taken by the entity as a whole are determined". Tale periodo, che rispecchiava la prospettiva anglosassone, fu tuttavia eliminato a partire dal 2008 (cfr. OECD, *The 2008 update to the OECD Model Tax Convention*, 18 luglio 2008). In tale circostanza, sia pur in subordine, venne privilegiato un approccio più prossimo a quello continentale, c.d. *day-to-day management*: "(...) such as where the meetings of its board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the senior day-to-day management of the person is carried on, where the person's headquarters are located, which country's laws govern the legal status of the person, where its accounting records are kept (...)".

(13) "Per esterovestizione (...) si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un

Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale" (Cass. civ. n. 2869/2013).

(14) Modello OCSE, Commentario, art. 4 (24): "All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management".

(15) Modello OCSE, Commentario, art. 4 (24.1): "Some countries, however, consider that cases of dual residence of persons who are not individuals are relatively rare and should be dealt with on a case-by-case basis. Some countries also consider that such a case-by-case approach is the best way to deal with the difficulties in determining the place of effective management of a legal person that may arise from the use of new communication technologies".

(16) Sulla crisi dei tradizionali criteri di collegamento cfr. F. Farri, "Il tramonto del binomio 'residenza - stabile organizzazione' come criterio di collegamento territoriale per i redditi delle imprese multinazionali", in *Dir. prat. trib. internazionale*, n. 2/2022, pag. 517 ss.

(17) Le modifiche sono state proposte nel 2015 (OECD, *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Action 6: 2015 Final Report*) e incorporate nel Modello e nel Commentario nel 2017. Per l'illustrazione in dettaglio dell'evoluzione del Modello OCSE e del suo Commentario, cfr. F. Bertocchi, "La 'residenza' delle persone giuridiche: il Modello OCSE e la sua critica evoluzione", in *Novità Fiscali*, n. 3/2022.

(18) Modello OCSE, art. 4, par. 3: "Where by reasons of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavor to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention (...)".

(19) Art. 4, comma 3, Modello OCSE: "(...) having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors (...)".

(20) Commentario, par. 24.1: "Competent authorities (...) would be expected to take account of various factors, such as where the meetings of the person's board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the

dato di fatto l'abbandono del principio generale a favore di una impostazione meramente casistica. La soluzione dei casi di sovrapposizione delle giurisdizioni tributarie è, pertanto, ormai affidata all'accordo tra gli Stati contraenti, con l'effetto dell'abdicazione della Convenzione Modello alla sua funzione naturale, il coordinamento e la limitazione dell'estensione della potestà impositiva dei Paesi (21).

Situazione, questa, che inevitabilmente si risolverà in un ambito esegetico molto scivoloso e discrezionale (22).

In un tale contesto, il legislatore aveva ritenuto opportuno, già a suo tempo (23), adottare soluzioni tranchant rispetto a talune specifiche situazioni caratterizzate dalla presenza di significativi, ma non risolutivi, indizi di collegamento con il territorio nazionale.

Infatti, sulla base di una presunzione relativa di legge, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo (24) in società residenti in Italia, se, in alternativa (a) sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; (b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato (25).

Ancorché affievolita dall'ammissibilità della prova contraria, si tratta anche questa di una scelta soppressiva dei principi generali e pertanto estremamente criticabile e liberticida (26), dato che pone inesorabilmente in capo al contribuente un onere di prova particolarmente

complesso e ormai virtualmente affidato all'analisi casistica.

Ciò vale oltremodo in relazione alla fattispecie delle *holding* o *sub-holding* statiche.

La giurisprudenza ha infatti avuto modo di chiarire che, per tale categoria di società, non è a rigore necessaria la dotazione di una struttura materiale di attrezzature o altri mezzi, o di uomini (27).

Tuttavia, una tale struttura potrebbe essere, all'atto pratico, il solo strumento ragionevolmente efficace al fine di offrire la prova contraria richiesta dall'ordinamento. In tali circostanze, infatti, neppure può essere di per sé risolutivo il criterio discretivo delle costruzioni di puro artificio volte a conseguire un indebito vantaggio fiscale, più volte espresso dalla CGUE e poi penetrato nella giurisprudenza nazionale (28).

Parimenti, i nuovi tratti del Modello OCSE mettono in discussione l'efficacia probatoria del riscontro del sistematico trasferimento all'estero da parte degli amministratori residenti in Italia in occasione dell'amministrazione del soggetto non residente (29), dando luogo ad un nuovo punto critico dell'ordinamento.

### La sentenza della Corte milanese

La fattispecie esaminata dalla CGT di secondo grado della Lombardia riguarda le responsabilità di vari soggetti in relazione alle vicende di una società con sede nel Regno Unito, che, quale controllante di una società italiana e, a sua volta, controllata da un soggetto residente in Italia e con amministratore unico parimenti ivi

*senior day-to-day management of the person is carried on, where the person's headquarters are located, which country's laws govern the legal status of the person, where its accounting records are kept (...)*.

(21) Molto critico, tra gli altri, Bertocchi, cit.

(22) In tal senso J. Gooijer (2019), *Tax Treaty Residence of Entities*, PhD-Thesis - Research and graduation internal, Vrije Universiteit Amsterdam, pag. 218.

(23) L'inserimento del comma 5-bis nell'art. 73 del T.U.I.R. risale al 2006.

(24) Ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c.

(25) Art. 73, comma 5-bis, T.U.I.R.

(26) Occorre rammentare che le Autorità italiane hanno difeso la presunzione dinanzi alle Autorità comunitarie sostenendo che l'art. 73, comma 5-bis, non opera "isolatamente", cioè automaticamente, in quanto, pur facilitando il compito del verificatore, non

lo esonera dal compito di provare in concreto l'effettività dell'esteroinvestizione, così che la disposizione "non vale ad addossare in toto al contribuente" l'onere della prova (prot. n. 2010/39678 cit.). Una tale argomentazione, apertamente confliggente con la lettera della norma, neppure parrebbe patrimonio della giurisprudenza (cfr., tra le altre, Cass. civ. n. 9400/2023).

(27) Cfr. Cass. civ. n. 27113/2016; n. 15184/2019. In dottrina, tra gli altri, P. Formica - C. Guarnaccia, "Individuazione della residenza fiscale delle *holding* passive di partecipazioni operanti in gruppi multinazionali", in *il fisco*, n. 28/2018, pag. 2752.

(28) *Ex plurimis* CGE 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd. Nell'ordinamento interno, *ex plurimis*, Cass. civ. n. 6697/2019.

(29) Elementi spesi dalla stessa Amministrazione finanziaria con nota n. 2010/39678, cit.

residente, realizza un'importante plusvalenza a seguito della cessione della partecipazione stessa. Nel caso in esame, parrebbe che l'Agenzia delle entrate, ritenuta la società esterovestita, abbia riqualficato la medesima come residente in Italia in applicazione della presunzione relativa già accennata, adducendo a conferma anche ulteriori elementi probatori, tra i quali spicca lo svolgimento di riunioni operative in Italia.

La presunzione di residenza, come già accennato, avrebbe potuto essere contrastata offrendo prova contraria. In particolare, risalendo la fattispecie al 2010, e cioè ad un ambiente normativo ancora estraneo ai più recenti sviluppi del Modello OCSE, ben avrebbe potuto la nozione di sede della direzione effettiva, prevista anche dalla Convenzione con il Regno Unito (30), svolgere il ruolo di criterio di soluzione del conflitto di giurisdizione e, comunque, di orientamento interpretativo.

Ad esempio, si sarebbe potuta dimostrare l'effettività della residenza estera documentando la materialità dell'attività direzionale svolta nel Regno Unito, semmai con un criterio di prevalenza rispetto alle riunioni operative svolte in Italia.

Oppure, come suggerisce la stessa Corte, si sarebbero potuti fornire indizi della materialità del legame della società con il territorio britannico, quali "la presenza di un'effettiva sede, di dipendenti, di conti correnti bancari".

Tuttavia, non risulta evocata in difesa la pertinente Convenzione e, soprattutto, parrebbe che gli appellanti non abbiano saputo dedurre elementi difensivi in concreto.

Aspetti che la Corte mostra di tenere in considerazione, avendo la medesima evidentemente ben presente la natura relativa e problematica della presunzione legale, tanto da voler sottolineare che "il concetto di sede dell'amministrazione (...) non può coincidere, *sic et simpliciter*, con il luogo di svolgimento dell'attività di direzione e coordinamento esercitata dalla capogruppo (o comunque dalla controllante)".

La sentenza in esame appartiene quindi a quella corrente di pensiero che, in particolare rispetto alle *holding*, richiede un *quid pluris* rispetto alla mera applicazione della presunzione stessa, ossia che la controllante "assuma il ruolo di vero e proprio amministratore indiretto della controllata, usurpandone l'impulso imprenditoriale".

Abdicando agli elementi in fatto ed evocando la sentenza n. 33234/2018 della Suprema Corte, la difesa ha invece essenzialmente opposto l'indirizzo comunitario che, valorizzando il principio della libertà di stabilimento, limita i poteri di riqualficazione tributaria degli Stati comunitari. Ma, ricorda la CGT, tale indirizzo presuppone che si sia potuto escludere che la società estera non sia costruzione di puro artificio, ma corrisponda a un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività, come del resto previsto anche dalla CGUE (31).

Nelle circostanze in esame, in mancanza di riscontri materiali contrari, la presunzione legislativa ha quindi dimostrato la sua risolutiva efficacia nel colpire una struttura giudica puramente artificiosa.

(30) Ratificata con Legge n. 329/1990.

(31) La libertà di stabilimento presuppone comunque l'esercizio di un'attività economica ed un insediamento reale, corrispondente anche ad un livello minimo di presenza oggettivamente verificabile, del soggetto non residente nello Stato membro ospite (CGE 23 aprile 2008, causa C-201/05, Test Claimants; 28 giugno

2007, causa C-73/06, Planzer Luxembourg Sarl, punto 62: "un insediamento fittizio, come quello caratterizzante una società 'casella postale' o 'schermo', non può essere definito sede di un'attività economica"). Cfr. anche Cass. civ. n. 1753/2023; n. 2869/2013. In dottrina S. Capolupo, "Controllata estera: attività effettiva e libertà di stabilimento", in *il fisco*, n. 8/2022, pag. 758 ss.

IVA

# Si presume l'affidabilità fiscale dell'esportatore abituale se la dichiarazione di intenti è regolare

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Campania, Sez. XVIII, Sent. 8 giugno 2023 (8 maggio 2023), n. 3653 - Pres. e Rel. Verrusio (*stralcio*)

*IVA - Cessione di beni - Omesso pagamento dell'IVA da parte del fornitore su richiesta dell'esportatore abituale - Presunzione della credibilità fiscale dell'esportatore - Sussistenza - Trasmissione regolare della dichiarazione di intenti - Necessità - Ulteriori indagini da parte del fornitore in buona fede - Irrilevanza*

**Il fornitore, che esegue la cessione di beni senza pagamento dell'IVA su richiesta dell'esportatore abituale, ha diritto di presumere l'affidabilità fiscale del medesimo esportatore qualora la lettera di intento sia stata regolarmente trasmessa all'Agenzia delle entrate. Di conseguenza, il fornitore in buona fede non è tenuto ad un supplemento di indagine riguardo all'esistenza delle condizioni per la fruizione del regime IVA speciale essendo, in tal caso, onere dell'ente impositore attivarsi tempestivamente per prevenire le condotte fraudolente realizzate a valle dai clienti.**

## Fatto e diritto

premesso

- che la presente sentenza è redatta ai sensi del combinato disposto ex art. 1 co. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992 e 132 c.p.c. nonché art. 36 co. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992;

rilevato

- che oggetto della controversia è l'avviso di accertamento con il quale l'AdE, per il periodo 2017, recuperava un'IVA dovuta pari ad euro 901.758,42 su cessioni trattate come non imponibili ai sensi della lett. c) dell'art. 8 D.P.R. n. 633 del 1972 in favore di cessionari dichiaratisi esportatori abituali, ma ritenuti dall'AdE o non aventi i requisiti di esportatore abituale o mere cartiere;

- che in particolare, in avviso, l'AdE -dopo aver premesso in fatto che la (...) S.r.l. (pag. 3 avviso) "nell'anno 2017, nel registro protocollo delle dichiarazioni emesse o ricevute ha annotato le comunicazioni (correttamente inoltrate dalle emittenti all'Agenzia delle entrate) ricevute da quattro soggetti specificamente indicati ed aver evidenziato gli elementi per i quali riteneva che i detti soggetti non fossero esportatori abituali ed erano risultati inseriti in un sistema di frode, per cui le operazioni erano da (pag. 5) "riqualificare, sotto il profilo territoriale, gli scambi commerciali intrattenuti dalla (...) con i quattro clienti nel 2017 come cessioni nazionali cui

applicare l'IVA che avrebbe dovuto essere esposta in fattura"-articolarla la sua pretesa nei seguenti termini (pag. 6 avviso): "La prassi accertativa, confortata da giurisprudenza oramai consolidata della S.C., ha sostanziato il principio per cui nel caso di cessioni di beni asseritamente destinati all'esportazione, la non imponibilità ai fini IVA è subordinata alla dichiarazione scritta di responsabilità del cessionario sulla destinazione del bene fuori del territorio comunitario ed al possesso dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti dall'art. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972. La stessa viene meno ove si accerti che i beni non siano stati effettivamente esportati e che tale dichiarazione sia ideologicamente falsa, con la conseguenza che il cedente deve assolvere successivamente l'imposta su tali beni, salvo che risulti provato che egli abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione effettuata non fosse parte di una frode (cfr. Cass. 31117 del 29/12/2017). Anche la giurisprudenza comunitaria impone di negare benefici ed esenzioni se il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad un'evasione d'imposta (Corte di Giustizia Europea, 18/12/2014, sentenza (...)). Pertanto, principio immanente espresso dalla giurisprudenza è che il fornitore deve dimostrare di aver adottato tutte le misure idonee e ragionevoli per provare il proprio non coinvolgimento nell'operazione illecita. Nella

fattispecie in esame, la (...) ha solo dichiaratamente assunto tutte le precauzioni per esser certa che gli acquirenti operassero a buon diritto in regime di esportazione: sono state rinvenute, infatti, mail in cui si sollecitano i clienti ad inoltrare la documentazione idonea a comprovare lo *status* di esportatore, in mancanza della quale non si sarebbe proceduto alla fatturazione in esenzione. Lo stesso signor (...), dipendente della (...), ha dichiarato che l'azienda monitora clienti e fornitori mediante l'interrogazione della banca dati (...)” e, ai clienti che vogliono la fatturazione con titolo di non imponibilità, viene richiesta la visura camerale, il bilancio e le dichiarazioni fiscali. Eppure ha effettuato cessioni con titolo di non imponibilità a soggetti coinvolti in frodi IVA, che non presentano dichiarazioni e quando lo fanno non espongono dati attestanti l'effettuazione di cessioni all'esportazione, ma solo operazioni imponibili. Se la (...) avesse davvero monitorato i clienti menzionati avrebbe avuto tutti gli elementi per desumere che non esistevano le condizioni di non imponibilità, a prescindere dalla dichiarazione d'intento ricevuta.”;

- che la società contribuente impugnava il detto avviso innanzi alla competente CTP, denunciando sostanzialmente di aver proceduto alle cessioni solo a seguito del ricevimento della lettera di intenti e della prova dell'avvenuta trasmissione di questa all'AdE, così come richiesto e ritenuto sufficiente dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, e di aver comunque monitorato prima delle operazioni, per quanto esigibile, i clienti;

- che la CTP rigettava il ricorso conformandosi all'avviso affermando: “Se la (...) avesse davvero monitorato i clienti menzionati, avrebbe avuto tutti gli elementi per desumere che non esistevano le condizioni di non imponibilità, nonostante la dichiarazione d'intento ricevuta”.

- che la società appella e ripropone, in relazione alla sentenza appellata, le stesse questioni rigettate, deducendo in sintesi:

*passim* e in particolare *sub* motivo 1 (pag. 4-10 appello): “1. Illegittimità della pronuncia nonché dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 8, comma II, del D.P.R. n. 633 del 1972. Buona fede del contribuente in relazione agli obblighi di verifica concernenti il cessionario”, con il quale rieccepiva l'assenza di qualsiasi onere ulteriore alla verifica della dichiarazione di intenti e della relativa trasmissione all'AdE alla stregua della normativa introdotta dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175;

*passim* e in particolare *sub* motivo 2 (pag. 10-13 appello): “2. Illegittimità della pronuncia nonché

dell'avviso di accertamento per violazione degli artt. 2697 c.c., 54 D.P.R. n. 633 del 1972 e 7, comma 5-*bis*, del D.Lgs. n. 546 del 1992 in relazione alla mancata prova da parte dell'Ufficio della conoscenza o conoscibilità da parte della ricorrente della frode IVA perpetrata dal suo contraente”, con il quale rieccepiva l'assenza di prova sulla conoscenza o conoscibilità della partecipazione alla frode; *passim* e in particolare *sub* motivo 3 (pag. 13-15 appello): “3. Illegittimità della pronuncia nonché dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate alla luce delle risultanze degli atti di causa: onere della prova fornito dal contribuente”, con il quale ribadiva la prudenza nell'effettuare le cessioni monitorando i clienti prima delle operazioni, secondo quanto richiedibile, ed in particolare attraverso le visure camerali;

- che l'AdE resiste, sottolineando, mediante una ricapitolazione della vicenda sulla base degli elementi anche di PVC, che la contribuente sarebbe stata in grado di riconoscere la non sussistenza delle condizioni per l'emissione delle fatture in esenzione in capo ai soggetti clienti;

ritenuto

- che l'appello vada accolto per i motivi *sub* (...) e (...), assorbito il motivo *sub* (...);

- che il primo motivo di appello pone la seguente questione: se, a seguito della introduzione dell'obbligo di trasmissione all'AdE della dichiarazione di intenti a carico del cessionario *ex art.* 20, commi 1, lettere a) e b) e 3 D.Lgs. n. 175 del 2014, con decorrenza dal 1° gennaio 2015, vi sia onere a carico del fornitore di ulteriori indagini sulla operatività e sulle condizioni del cessionario in presenza di questa e della prova della trasmissione e, in caso affermativo, la portata di tale onere;

- che innanzitutto va chiarito che la pretesa dell'AdE - così come articolata in avviso, giusta quanto si è innanzi riferito - è fondata sull'omissione di attività di monitoraggio dei clienti e non sulla deduzione e prova della consapevolezza di partecipazione ad una frode ovvero di porre in essere operazioni soggettivamente inesistenti, che in materia renderebbero immediatamente soggetta la operazione ad IVA;

- che dunque la questione riguarda l'onere probatorio;

- che nel caso è pacifico e non contestato che la (...) ha proceduto alle cessioni in favore dei soggetti indicati solo dopo aver ricevuto la lettera di intenti inviata all'AdE con la prova del relativo protocollo, come pure è pacifico - perché detto in accertamento (“correttamente inoltrate dalle emittenti all'Agenzia delle entrate” v. pag. 3 avviso di accertamento) - che

ciascuno dei cessionari aveva puntualmente adempiuto idoneamente alla trasmissione all'AdE della lettera di intenti;

- che in simile situazione vi è la condizione formale per le cessioni a cui - a parere del Collegio, per la sua rilevanza sostanziale nei termini di cui si dirà - non segue alcun onere ulteriore a carico del cedente;

- che invero la necessaria previa trasmissione all'AdE della lettera di intenti è proprio lo strumento - coerente con il diritto della Unione - per prevenire abusi o frodi, essendo l'AdE immediatamente messa in condizioni di provvedere a tutti i controlli direttamente sul cessionario, e funzionalizzata proprio ad escludere un onere ulteriore a carico dei cedenti, che si porrebbe come ostacolo alla circolazione dei beni all'interno o all'esterno dell'Unione e dunque al funzionamento di una economia di mercato "fortemente competitiva" (che è finalità della Unione, cfr. art. 3 TUE);

- che, infatti, prevedere un onere ulteriore di informazione a carico della cedente significa di fatto limitare la libera e pronta circolazione dei beni all'interno dell'Unione o verso l'esterno, rendendo diffidenti gli operatori a tali operazioni e così ponendo un ostacolo al corretto funzionamento innanzitutto del mercato unionale che si vuole fortemente competitivo;

- che nel giusto equilibrio tra l'evitare frodi e consentire la più ampia e libera circolazione, senza ostacoli, all'interno dell'Unione o fuori della Unione, il legislatore italiano ha scelto lo strumento (razionale e ragionevole e congruo) della preventiva notifica dell'intento all'Amministrazione finanziaria, che ha così tutti i tempi e gli strumenti per prevenire le frodi;

- che, invero, nel contesto dell'Unione per i tributi propri e quelli armonizzati, il ruolo dell'Amministrazione finanziaria degli Stati membri non è tanto quello di reprimere *ex post*, quanto piuttosto quello di prevenire;

- che in sostanza la previsione introdotta dal 2015 della preventiva notifica all'Amministrazione finanziaria (che trova la sua *ratio* oggettiva in considerazione del mutato quadro delle relazioni economiche, sia sotto il profilo della intensificazione degli scambi che della loro velocità all'interno del mercato anche in internazionale che della "nuova logistica", rese possibili dal digitale) è esattamente quella di escludere un "rimprovero" successivo al cedente, per il caso di omissioni ovvero di frodi che risultano a valle della operazione, come nel caso, al fine di tranquillizzare gli operatori ed evitare ostacoli di fatto al funzionamento del mercato "fortemente competitivo";

- che in sostanza è errato il principio applicato dall'AdE, e recepito acriticamente dal giudice di primo grado (che

- come si è visto - ha finito con il ripetere addirittura letteralmente le stesse medesime conclusioni dell'AdE in accertamento), secondo cui nel caso in cui sia provata la c.d. "falsità ideologica" della dichiarazione di intenti, cioè la sua preordinazione alla frode, "... il fornitore deve dimostrare di aver adottato tutte le misure idonee e ragionevoli per provare il proprio non coinvolgimento nell'operazione illecita";

- che invero quel principio si è formato in relazione a fattispecie in cui era sufficiente la sola dichiarazione del cessionario, senza la trasmissione all'AdE, per le quali l'operatore, in linea con un principio generale di buona fede, aveva l'onere di accertarsi della "credibilità" della dichiarazione di intenti, sia pure senza mezzi straordinari ma di ordinaria prudenza;

- che invece nel mutato quadro normativo l'operatore ha diritto di presumere, in presenza della dichiarazione di intenti regolarmente trasmessa, la credibilità fiscale del cessionario, senza che sia necessario qualsiasi ulteriore adempimento o indagine, essendo onere dell'Amministrazione finanziaria attivarsi tempestivamente per prevenire la frode anche impedendo la operazione, mediante la sospensione del cessionario dagli esportatori abituali;

- che quindi la conclusione di accertamento, recepita dal giudice di primo grado, è in difformità alla legge, richiedendo un onere di comportamento aggiuntivo a carico del cedente, sicché qualsiasi considerazione sul se siano stati posti in essere comportamenti, e sui mezzi adoperati, dalla contribuente per accertarsi della credibilità delle controparti è in definitiva decentrato, perché il contribuente non aveva alcun onere ulteriore neppure minimo ed in particolare quello di accertarsi della credibilità fiscale del contraente;

- che del resto la stessa giurisprudenza della Unione è costante, sia pure nel diverso caso della detrazione IVA su operazioni di acquisto, nel ritenere che non si possa esigere dal contribuente verifiche che non gli incombono, e a maggior ragione nel caso in cui proprio la normativa interna preveda, in presenza di determinate condizioni formali, la presunzione di operatività e credibilità fiscale del soggetto;

- che insomma è errata proprio la normativa che esplica in avviso l'AdE laddove afferma, riguardo alla dichiarazione trasmessa, che (pag. 6 avviso) "Tale dichiarazione ha natura sostanziale sia per l'esportatore che per il fornitore, il quale, al ricevere della dichiarazione, può emettere fatture senza applicazione d'IVA, usando la diligenza minima per assicurarsi l'effettivo *status* di esportatore del cliente.": la dichiarazione trasmessa è appunto sostanziale e proprio per questo l'operatore non

deve assicurarsi dell'effettivo *status* di esportatore del cliente;

- che ciò non significa che l'operatore cedente (nella specie (...)) non abbia obbligo - laddove sia, anche *aliunde*, a conoscenza di condizioni di esclusione per operazioni esenti o di inoperatività del soggetto cessionario - di non porre in essere l'operazione, ma semplicemente che, in assenza di tale conoscenza, non è onerato a ricercare ulteriori elementi per la verifica;

- che in sostanza l'AdE non può limitarsi più, nel caso di operazioni esenti, a dedurre elementi di natura cartiera della cessionaria ovvero di esclusione di esportatore abituale del soggetto cessionario ed elementi che inducono a ritenere che con minima diligenza il cedente avrebbe dovuto sapere di inserirsi in una frode, ma deve, alla luce del mutato quadro normativo, dedurre prima in accertamento il concreto coinvolgimento nella frode (anche in termini di conoscenza, che di per sé è partecipazione alla frode) con il cedente e poi provare e dimostrare, anche in via indiziaria (con gravità precisione e concordanza), con elementi oggettivi la conoscenza, al momento delle operazioni, da parte dell'operatore cedente della (partecipazione alla) frode;

- che in altri termini nella fattispecie che occupa, all'AdE non è sufficiente dimostrare che il contribuente avrebbe dovuto sapere utilizzando minima diligenza, ma occorre dimostrare che sapeva;

- che infatti la presenza della dichiarazione di intenti trasmessa pone in termini oggettivi il cedente nella oggettiva presunzione della affidabilità fiscale del cessionario;

- che a fronte di tale presunzione consegue esattamente l'onere dell'AdE di dedurre come causale in accertamento e poi dimostrare con prove oggettive, anche indiziarie, che il cedente era in possesso - prima della operazione- di altri elementi per presumere oggettivamente la inaffidabilità (fiscale) o che abbia, conoscendo lo stato del cessionario, partecipato alla frode e non solo che avrebbe potuto procurarseli secondo diligenza anche minima, come nella fattispecie contestato in accertamento e giudicato dalla sentenza appellata;

- che invero l'AdE, in accertamento, non contesta alla (...) che questa fosse a conoscenza della fittizietà fiscale dei cessionari o dell'assenza di condizioni di esportatore abituale ovvero che partecipasse alla frode, ma solo che un monitoraggio ordinario avrebbe consentito di rilevare la non sussistenza delle condizioni di non imponibilità;

- che, dunque, nei termini causali prospettati di mero comportamento non diligente il primo motivo di appello va accolto;

- che restano assorbite le questioni sulla diligenza pure agitate dalla contribuente per dimostrare la sua buona fede nell'aver posto in essere quanto richiedibile per accertarsi della credibilità fiscale delle controparti, di cui al terzo motivo di appello;

- che vanno esaminate, benché non direttamente pertinenti alla causale dedotta in avviso di accertamento, le ampie difese giudiziali dell'AdE tese a sostenere, aggiustando sostanzialmente il tiro, e a dimostrare che la società "non poteva non sapere" prima o partecipasse alla frode;

- che sul punto, va ricordato che l'avviso di accertamento costituisce la delimitazione della pretesa dell'AdE in termini di causale e di *petitum*, sicché, laddove l'AdE contesti la mancanza di diligenza nell'accertarsi della credibilità fiscale ("avrebbe potuto conoscere" con il monitoraggio: questa, si ricorda è la ragione della ripresa condivisa dalla sentenza di primo grado: "Se la (...) avesse davvero monitorato i clienti menzionati avrebbe avuto tutti gli elementi per desumere che non esistevano le condizioni di non imponibilità, a prescindere dalla dichiarazione d'intento ricevuta"), la cognizione del giudice, ancorché di pieno merito, dovrebbe arrestarsi a giudicare su questa non potendo - né autonomamente né su sollecitazione della parte pubblica - estendersi a verificare se dagli atti giudiziali sia possibile ipotizzare la diretta conoscenza della frode o della partecipazione alla stessa ("conosceva" o "non poteva non conoscere"), che costituiscono prospettazioni fattuali ontologicamente diverse e non mere precisazioni;

- che invero la Suprema Corte è maggioritaria nell'affermare che (dalle più risalenti: Cass. 13/11/2008, n. 27065, conf.: 20/04/2016, n. 7927, 19 novembre 2020 n. 26341): "Il processo tributario, strutturato come un giudizio di impugnazione dell'atto impositivo emesso dall'Amministrazione finanziaria, non consente di far valere per la prima volta in giudizio, ed a maggior ragione in appello, un fatto costitutivo della pretesa tributaria (e cioè la c.d. '*causa petendi*') che non sia già stato assunto a suo fondamento fin dall'avviso di accertamento" con la conseguenza che non potrebbe mutarsi la *causa petendi* da scarsa diligenza a conoscenza diretta o partecipazione, costituendo appunto una *mutatio*;

- che invero la diretta conoscenza o il "non poteva non sapere" costituisce una contestazione di un fatto totalmente diverso, ossia di partecipazione alla frode, da quello contestato e non può essere ricondotto ad una mera qualificazione giuridica o precisazione del fatto contestato;

- che tuttavia il Collegio ritiene che il riferito tralatizio maggioritario orientamento debba ritenersi

superato alla stregua del co. 5-bis all'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992, introdotto dalla Legge n. 130 del 2022, che certamente, privo di novità, costituisce mera ricognizione dei principi assestatisi nella Giurisprudenza di legittimità di cui valorizza il principio che attribuisce al giudizio tributario natura di giudizio di merito;

- che tale valorizzazione - evidente nella locuzione "L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio ..." - implica la rivalutazione di quella giurisprudenza di legittimità, assolutamente minoritaria fino ad oggi, secondo cui il giudice deve verificare la fondatezza della pretesa sulla base di tutti gli elementi rifluiti ammissibilmente nel giudizio, in relazione alla concreta violazione contestata, che nella specie è la contestazione del fatto di non aver sottoposto ad esenzione IVA operazioni invece soggette ad IVA per carenza di legittimazione soggettiva del cessionario;

- che non si può discorrere di *overruling* ovvero di innovazione, perché l'orientamento, per quanto minoritario, è già presente ed insito nella giurisprudenza e nell'ordinamento;

- che pertanto la deduzione in sede giudiziale della diversa causale della conoscenza o partecipazione alla frode, non costituisce una emendatio, rimanendo sempre lo stesso fatto costitutivo della pretesa erariale - la non esenzione delle operazioni concretamente contestate, ma mera precisazione;

- che quindi occorre esaminare le deduzioni e prove offerte dall'AdE in sede giudiziale e correlativamente affrontare il secondo motivo di appello, che appunto lamenta la mancanza di prova della conoscenza (o partecipazione) alla frode da parte della contribuente;

- che nel caso va precisato che l'onere della prova compete alla Amministrazione, che appunto disconosce le operazioni, compiute in presenza delle condizioni formali richieste e sulla legittima presunzione della affidabilità fiscale dei cessionari, come non esenti;

- che nel caso gli elementi segnalati in accertamento e quelli emergenti dal PVC non risultano tali - a parere del Collegio - da far presumere, con gravità precisione e concordanza, la conoscenza o il coinvolgimento nella frode della (...);

(*Omissis*)

- che quindi vanno accolti il primo e il secondo motivo di appello, assorbito il terzo, e per conseguenza annullato l'avviso impugnato per assenza di prova in giudizio circostanziata e puntuale - *id est*, inferibile con gravità precisione e concordanza - della conoscenza da parte della (...), prima delle operazioni contestate o durante queste, della preordinazione alla frode compiuta a valle ovvero della sua partecipazione a questa;

- che le questioni vagliate in espresso esauriscono il *devolutum* sottoposto alla Sezione, essendo stati toccati tutti gli aspetti rilevanti a norma dell'art. 112 c.p.c., in aderenza al principio sostanziale di corrispondenza tra il chiesto e pronunciato (come chiarito dalla giurisprudenza costante, per le affermazioni più risalenti, Cass. civ., Sez. II, 22 marzo 1995 n. 3260, Cass. civ., Sez. V, 16 maggio 2012 n. 7663);

- che argomenti diversi non espressamente esaminati sono stati dal Collegio ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque inidonei a supportare una conclusione di tipo diverso;

- che occorre regolare le spese del doppio grado di giudizio, che si ritiene di compensare sussistendo gravi ed eccezionali ragioni rinvenibili nella novità della questione e della assenza di precedenti giurisprudenziali specifici di legittimità a seguito della introduzione delle disposizioni di cui al D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, nonché in particolare, di contrasti in quella di merito proprio nei confronti della medesima società ma per l'annualità 2015 (cfr. CTR Campania n. 4131/2022, richiamata da AdE, che giudica diversamente sulla questione di diritto in termini di permanenza dell'obbligo di diligenza), traente spunto dallo stesso PVC;

#### P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania sede di Napoli, Sez. 18A, definitivamente pronunziandosi sull'appello innanzi indicato, disattesa ogni diversa richiesta eccezione o istanza, così decide:

I. accoglie l'appello della contribuente e per lo effetto, in riforma della sentenza appellata, annulla l'avviso impugnato; ii. Compensa integralmente tra le parti le spese del doppio grado di giudizio.

## La perdurante alea di incertezza sulla legittimità delle forniture senza IVA rese agli esportatori abituali di Clino De Ieso (\*)

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado Campania n. 3653/2023 interpreta, in maniera innovativa, le disposizioni nazionali che concedono agli esportatori abituali il diritto di effettuare gli acquisti senza pagamento dell'IVA. L'elemento di novità della decisione è, in particolare, rappresentato dalla presunzione di affidabilità fiscale dell'esportatore, che il giudice di appello ha estrapolato, in via interpretativa, dall'obbligo posto a carico del fornitore di verificare preventivamente la regolare trasmissione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione d'intento. È un punto di approdo che, con l'obiettivo di eliminare la perdurante alea di incertezza che permane intorno alla legittimità del regime IVA speciale applicato dal fornitore su richiesta degli esportatori abituali, si sposa con l'idea che il principio giurisprudenziale del "sapeva o avrebbe dovuto sapere" non può essere utilizzato dall'ente impositore per indebolire, progressivamente, i diritti dei soggetti passivi in buona fede fino a cancellarli.

Il dibattito dottrinale sulla codificazione dell'onere probatorio nel processo tributario si è incentrato sulla sorte della regola civilistica di cui all'art. 2697 c.c. che, secondo alcuni Autori, sarebbe diventata inapplicabile al settore fiscale in quanto sostituito dal nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 (1).

Sul preciso significato di questa disposizione, in attesa di conoscere la linea di pensiero della Cassazione, si è alimentata una viva discussione sfociata nella questione se da essa discenda la possibilità per l'ente impositore di fornire in giudizio delle prove differenti rispetto a quelle che sostengono la motivazione dell'atto impositivo.

Può, invece, considerarsi maggiormente condivisa la tesi per cui, al fine di garantire la "coerenza della normativa tributaria sostanziale" (2), le presunzioni legali rendono inutilizzabile la residuale regola di giudizio congegnata e strutturata nel comma 5-bis.

Prendendo spunto da questa teorizzazione, la sentenza in commento ha affrontato il tema della responsabilità dei fornitori chiamati dall'Agenzia delle entrate a dovere corrispondere l'imposta sull'operazione riquilificata come

cessione nazionale imponibile, nel caso di indebito utilizzo del *plafond* da parte del cliente che si dichiara falsamente esportatore abituale per acquistare i beni senza applicazione dell'IVA (3). La soluzione giuridica, individuata dal giudice di merito, propone una redistribuzione dell'onere probatorio volta a garantire quel "giusto equilibrio" fra la lotta alle frodi e la libera circolazione dei beni a tutela della competitività delle imprese italiane nel mercato europeo e mondiale.

Come si vedrà più avanti, ai fini della decisione in commento, il fornitore ha vinto la causa perché ha dimostrato di avere agito con l'ordinaria diligenza in assenza di indizi tali da fargli sospettare dell'evasione IVA.

In particolare, la prova del comportamento diligente del fornitore consiste - come si è spinto a dire il giudice di appello - nella "presunzione" di "operatività e credibilità fiscale" dei clienti configurabile con la preventiva verifica della regolare trasmissione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione di intento.

La sentenza in commento si basa, pertanto, sulla presunzione di affidabilità fiscale del cliente estrapolata dal giudice, in via interpretativa, dalle disposizioni nazionali le quali, anzitutto,

(\*) *Avvocato, Studio PC&A - P. Centore & Associati - Genova - Milano - Roma*

(1) Cfr. C. Glendi, "Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 6/2023, pag. 473.

(2) Così, l'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992.

(3) Cfr. l'art. 8, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972 e l'art. 1, comma 1, lett. c), D.L. n. 746/1983.

prevedono che le operazioni “sono effettuate senza pagamento dell’imposta”, su “dichiarazione scritta” dei clienti “e sotto la loro responsabilità” (ex art. 8, comma 2 del D.P.R. 633/1972). Per, poi, specificare che “l’intento [dei clienti] di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti (...) senza applicazione dell’imposta” deve risultare “da apposita dichiarazione (...) trasmessa per via telematica all’Agenzia” delle entrate (ex art. 1, comma 1 lett. c, D.L. n. 746/1983). E, infine, stabilire che l’ente impositore può irrogare una sanzione nei confronti del fornitore che esegue l’operazione “senza avere prima riscontrato per via telematica l’avvenuta presentazione all’Agenzia delle entrate della dichiarazione di” intento (ex art. 7, comma 4-bis, D.Lgs. n. 471/1997).

In definitiva, secondo quanto affermato dal giudice di appello, basta attingere da questo quadro normativo per desumere la presunta affidabilità fiscale del cliente-esportatore abituale che potrebbe deresponsabilizzare il fornitore dalla frode IVA realizzata a valle.

Si tratta, quindi, di verificare se, in effetti, tale asserita presunzione sia ricavabile dalla legislazione nazionale coordinata con il “principio” giurisprudenziale “del divieto di frode” (4) che, com’è noto, consente all’ente impositore di negare la detrazione o l’esenzione ai soggetti passivi consapevoli di partecipare, con la loro cessione o acquisto, ad una catena di operazioni fraudolente.

### Il non eliminabile fenomeno delle presunzioni giurisprudenziali

È un dato di fatto che le presunzioni giurisprudenziali esistono e, in futuro, continueranno ad

esistere plasmando in modo creativo la disciplina IVA.

Proprio perché si tratta di un fenomeno non eliminabile, occorre ricercare un punto di equilibrio che assicuri al soggetto passivo la possibilità di prevedere ragionevolmente l’elemento indiziante utilizzato dal giudice per rendere più “leggero” l’onere probatorio in capo all’ente impositore.

In materia di frodi IVA trova pieno riconoscimento la presunzione, forgiata dai giudici europei (5), che attribuisce al Fisco una posizione di vantaggio che gli consente di dimostrare un fatto, cioè, la conoscenza della frode da parte dell’operatore, senza una prova diretta ma con indizi consistenti in determinate circostanze (6).

In pratica, la presunzione giurisprudenziale si risolve in una tipizzazione di situazioni fattuali che, alterando la fattispecie concreta, lascia al giudice il potere finale di riscrivere la regola sostanziale che viene modificata non attraverso l’inversione dell’onere probatorio, bensì con l’attenuazione della misura della prova.

Esemplare, in tal senso, è l’affermazione della Corte di Giustizia, secondo cui “è sufficiente” per il disconoscimento della detrazione “il fatto che il soggetto passivo abbia acquistato beni o servizi quando sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l’acquisto di tali beni o servizi, partecipava a un’operazione che si iscriveva in un’evasione commessa a monte” (7).

La valutazione circa la “sufficienza” della circostanza tipica (consapevolezza della condotta fraudolenta) è l’arma utilizzata, in via giurisprudenziale, per arginare il danno erariale prodotto dai meccanismi fraudolenti e, in concreto, quantificabile nel c.d. *vat gap*, ossia, l’IVA non versata (8).

(4) Cfr. CGUE 24 novembre 2022, causa C-596/21, A, punto 20.

(5) Per ripercorrere la genesi della presunzione giurisprudenziale, cfr. CGE 12 gennaio 2006, causa C-354/03, Optigen e, inoltre, CGE, 6 luglio 2006, causa C-439/04, Kittel.

(6) In argomento, cfr. CGE, ord. 9 gennaio 2023, causa C-289/22, A.T.S. 2003, punto 56. Cass. civ. 25 luglio 2023, n. 22421.

(7) Cfr. CGE 24 novembre 2022, causa C-596/21, cit.

(8) È noto che, nei tratti comuni delle diverse varianti delle frodi carosello, i frodati hanno bisogno di acquistare i beni senza il pagamento dell’imposta per, poi, effettuare una operazione con IVA che non viene versata all’Erario.

Si pensi, ad esempio, al seguente schema. Il soggetto tedesco A cede i beni al soggetto italiano B senza applicare l’imposta. Successivamente, il soggetto italiano B, pur incassando l’IVA sulla successiva vendita nazionale al soggetto italiano C, non la versa all’Erario. È intuitivo che l’imposta illecitamente risparmiata dal soggetto B (*missing trader* o cartiera), che si interpone fittiziamente fra i due reali operatori A e C, consente al soggetto C di acquistare i beni ad un prezzo di mercato inferiore rispetto a quello che lo stesso avrebbe dovuto pagare acquistandolo direttamente dal fornitore tedesco A. Da questa operazione, che reca un vantaggio illecito per gli operatori B e C, lo Stato subisce un danno

Come è facile intendere, lo spettro incombente della frode è la ragione della fortuna crescente del principio giurisprudenziale per cui, a fronte di indicatori *standard* del pericolo di condotte illecite (9), si presume che il soggetto passivo è consapevole della frode e, dunque, perde il diritto alla detrazione o all'esenzione.

E tale consapevolezza, secondo i giudici europei, è imputabile sia all'operatore che ha partecipato attivamente al disegno fraudolento, sia al soggetto passivo che diventa complice dei frodati nella misura in cui, pur sapendo del carattere illecito dell'operazione, l'ha realizzata.

Non solo, ma la conoscenza della frode può essere contestata all'operatore disattento nella scelta del fornitore o cliente violando, così, l'obbligo di preventiva vigilanza preposto ad evitare che l'operazione sia inserita in una evasione fiscale.

A completamento, la Corte di Giustizia tende a considerare la mancata partecipazione (attiva o passiva) alla frode una condizione sostanziale del diritto alla detrazione o all'esenzione.

Mentre la perdita di tali diritti, fondata sulla colpa in vigilando del soggetto passivo, viene assimilata - sempre nell'ottica dei giudici europei - ad una sanzione che, in quanto tale, va predefinita normativamente in ossequio al principio *nulla pena sine lege* (10).

### **La natura cautelativa e non sanzionatoria dell'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972**

La sanzione addebitabile al soggetto passivo per la colpa in vigilando, la cui fonte giuridica è

rivenibile nella giurisprudenza europea, non va confusa con la sanzione cd. impropria regolata dall'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972.

Questa norma, che recepisce a livello nazionale l'art. 203 della Direttiva 2006/112/CE (11), stabilisce che il fornitore deve versare all'Erario l'IVA fatturata anche se non dovuta in quanto riferita ad "operazioni inesistenti" oppure ad un'imposta indicata "in misura superiore a quella reale".

Più chiaramente, l'art. 21, comma 7 prevede che l'IVA indebitamente fatturata è, da un lato esigibile per l'Erario che può richiederla al fornitore (12), dall'altro indetraibile per il cliente. Con questo meccanismo, il legislatore si protegge dal danno erariale.

Sorge, a riguardo, spontanea una domanda: l'IVA indebitamente fatturata è rimborsabile al fornitore, laddove sia eliminato completamente il rischio di perdita di gettito per lo Stato?

Un orientamento dottrinale ha risposto all'interrogativo in senso negativo negando il rimborso al fornitore, a prescindere dal danno erariale, avuto riguardo alla natura sanzionatoria dell'art. 21, comma 7, citato (13).

L'argomentazione non pare persuasiva e, anzi, si presta all'obiezione forte che, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia (14) recentemente condivisa anche dalla Cassazione (15), lo Stato deve restituire al fornitore l'IVA indebitamente versata all'Erario anche nel caso di inesistenza oggettiva delle cessioni o servizi qualora le stesse operazioni, seppure fittizie, non abbiano generato alcuna

perché riconosce al soggetto C la detrazione di un'imposta che, tuttavia, l'Erario non ha riscosso dal soggetto B.

(9) La Banca d'Italia ha individuato, nelle sue pubblicazioni, una serie di indicatori per individuare le società cartiere. Cfr., UIF, *Quaderni dell'antiriciclaggio, Analisi e studi*, 2020.

(10) In tal senso, cfr. IVA Europea 2023-2024, *Guida ragionata alle disposizioni normative dell'Unione Europea*, a cura di N. Galeani d'Agliano, pagine 43 e 44, ove si osserva che "Controversa è la natura e gli effetti" del "principio di prudenza rafforzata" coniato dalla Corte di Giustizia UE per contrastare le frodi IVA. Tale principio, "secondo una prima tesi, sembra introdurre un obbligo di vigilanza il quale, se non assolto, determina l'applicazione di una sanzione il cui ammontare è da valutarsi secondo il principio di proporzionalità. Secondo un'altra tesi, invece, tale obbligo costituisce una condizione sostanziale insita nell'esercizio di un qualsiasi diritto e che, come tale, risulta da un'attività di natura interpretativa da parte" dei giudici europei. "È evidente che, nel primo caso, la base giuridica dell'obbligo di vigilanza risulta rivenibile nell'art. 273 della Direttiva.

Con la precisazione che tale norma, ai fini della sua operatività in ambito nazionale, presuppone che il legislatore nazionale abbia emanato una disposizione di recepimento che ne preveda espressamente l'applicazione".

(11) Secondo cui, "L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura".

(12) Pur in assenza del fatto generatore, nel caso di inesistenza dell'operazione.

(13) Il precipitato logico di questa teoria è quello di considerare l'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 come una sanzione impropria fondata su una presunzione di colpa che confligge con il sistema sanzionatorio tributario basato, invece, sulla presunzione di non colpevolezza.

(14) Cfr. CGUE 8 maggio 2019, causa C-712/17, EN.SA.

(15) Cfr. Cass. civ. n. 29278/2023, secondo cui il fornitore ha diritto al "riconoscimento del rimborso dell'IVA indebita versata in eccedenza".

perdita di gettito per effetto della sterilizzazione della detrazione in capo al cliente (16). Sullo sfondo di questo approdo giurisprudenziale, vi è la convinzione che la finalità dell'art. 21 comma 7, non è antielusiva, bensì cautelativa, in quanto la norma mira a salvaguardare l'Erario dal rischio che il cliente possa detrarsi (indebitamente) l'IVA erroneamente fatturata (17).

D'altronde, punire il fornitore esclusivamente per la volontarietà del comportamento preordinato alla frode, indipendentemente dalla perdita di gettito fiscale, significherebbe adottare una logica penalistica in base alla quale l'illecito presuppone una divergenza fra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, che è totalmente estranea al settore fiscale laddove, invece, l'elemento di connessione fra i diversi istituti è l'esistenza o meno del rischio di danno erariale.

### La ratio della detassazione IVA per gli acquisti degli esportatori abituali

A questo punto, per valutare compiutamente la sentenza in commento, occorre chiarire alcuni aspetti specifici del regime IVA speciale previsto per gli esportatori abituali.

La *ratio* è da individuarsi nella precisa volontà legislativa di favorire l'attività di esportazione delle imprese italiane, mediante la detassazione dei loro acquisti.

In questo modo l'esportatore abituale, non trovandosi più a credito IVA nei confronti dello Stato in quanto non gli viene addebitata a titolo di rivalsa l'imposta sulle operazioni passive, è

sgravato dall'onere di attivare le procedure di rimborso la cui eliminazione, peraltro, determina un evidente vantaggio all'ente impositore liberato dagli oneri amministrativi per i costi di gestione delle istanze di rimborso.

È singolare la posizione del fornitore che, a fronte della manifestazione dell'esportatore abituale di volersi avvalere del regime speciale, deve eseguire l'operazione senza pagamento dell'imposta. In altre parole, il fornitore non può opporsi al comando legislativo, che qualifica l'operazione come "cessione all'esportazione", se il cliente esercita la facoltà di cui all'art. 8, comma 2, D.P.R. n. 633/1972.

L'intento agevolativo è, quindi, raggiunto negando al fornitore un potere di veto sull'adozione del regime speciale.

Così inquadrata la fattispecie, sembra chiaro che l'unico vantaggio del fornitore è concludere l'affare assecondando la volontà del cliente.

Il regime speciale potrebbe, però, non essere così conveniente per il fornitore che, effettuando operazioni attive prevalentemente verso esportatori abituali, si ritroverebbe costantemente a credito IVA e, quindi, costretto a dovere attuare la procedura del rimborso accelerato con ulteriori costi ed oneri (18).

Un altro svantaggio per il fornitore è, poi, dato dall'alea di incertezza intorno ai requisiti di legge per la non imponibilità.

Quest'ultimo, come osservato in dottrina, non può verificare l'esistenza o l'inesistenza (assoluta o relativa) del *plafond* utilizzato dagli esportatori abituali per gli acquisti senza applicazione del tributo (19).

(16) In tal senso, si v. le Conclusioni dell'Avvocato generale presentate il 21 settembre 2023, Causa C-442/22, punti 24 e 42, secondo cui, alla luce dell'insegnamento della Corte di Giustizia, "L'articolo 203 della direttiva IVA non mira ad applicare una punizione o a raddoppiare il gettito fiscale, bensì ad offrire una tutela contro il rischio di perdita di gettito fiscale". Si garantisce, così, un "parallelismo tra la detrazione a favore del destinatario della fattura e il debito di imposta a carico dell'emittente della fattura, analogo a quello che sussiste di norma per il fornitore e il destinatario della fornitura nel caso di una fattura corretta".

(17) Rischio che, ovviamente, viene meno quando è dimostrato che il cliente non ha esercitato la (indebita) detrazione e non può più esercitarla.

(18) Cfr. l'art. 30, comma 2, lett. b), D.P.R. n. 633/1972.

(19) Cfr. N. Galleani d'Agliano, "Plafond IVA: luci e ombre di un sistema da 'reinventare' perché a rischio frode", in *IPSOA*

*Quotidiano* del 9 dicembre 2020. L'Autore sottolinea che, per "affrontare correttamente il tema dell'indebito utilizzo del *plafond*, occorre un chiarimento preliminare circa l'importante distinzione che riguarda l'inesistenza del *plafond* a seconda della sua origine. Si può ipotizzare, da un lato, una inesistenza assoluta laddove il soggetto non abbia posto in essere alcuna operazione, falsificando *tout court* le lettere di intento che non trovano riscontro né in fatture emesse e neppure nella dichiarazione annuale IVA. Mentre, dall'altro lato, è configurabile una fattispecie ben più complessa nella quale l'inesistenza è relativa, nel senso che la sussistenza del *plafond* risulta provata documentalmente, ma sono oggetto di contestazione le operazioni sottostanti. In quest'ultima ipotesi, possono ricadere sia le operazioni alle quali viene attribuita una diversa qualificazione ai fini IVA, sia le operazioni che vengono ritenute oggettivamente inesistenti".

Ciò nonostante, il fornitore ha il dovere giuridico di applicare ciecamente il regime speciale sulla base di condizioni normative da lui non controllabili e, dunque, inaccessibili perché si formano esclusivamente nella sfera giuridica dell'esportatore abituale.

Tutti questi aspetti sono presi in considerazione dall'attuale disciplina IVA, che estende al fornitore l'obbligo di pagamento dell'imposta in un solo caso, vale a dire, quando l'operazione viene effettuata in "mancanza della dichiarazione d'intento" (20).

Negli altri casi, l'esportatore abituale - cioè, il soggetto determinante per la piena attuazione del regime speciale che viene applicato "sotto" la "sua responsabilità" (21) - risponde, in via esclusiva, per l'omesso pagamento dell'imposta se la dichiarazione d'intento è "stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge" (22).

In questa ipotesi il medesimo esportatore è punito con la sanzione piena che è, inoltre, irrogabile anche al fornitore, il quale esegua l'operazione "senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione" di intento (23).

### **L'asserita affidabilità fiscale del cliente è una presunzione?**

L'assetto normativo sopra evidenziato, che contraddistingue il regime di detassazione destinato agli esportatori abituali, si incrocia continuamente con le indicazioni della giurisprudenza che, come si è visto, allarga la responsabilità del fornitore obbligato a versare l'imposta evasa dai frodatori, se "sapeva o avrebbe dovuto sapere" di partecipare con la sua fornitura ad una catena di operazioni illecite.

Si innesta, qui, la vicenda della sentenza in commento ove al fornitore è richiesto, con atto di accertamento, di versare l'imposta sulle cessioni che lo stesso ha considerato senza IVA, ma

che - secondo la tesi dell'Ufficio - risultano soggette ad imposta atteso che i clienti non possiedono i requisiti per essere qualificati come esportatori abituali, oppure sono delle società fittizie (cartiere) preordinate all'evasione dell'IVA.

Dalla lettura della decisione si apprende che, nella motivazione dell'atto impositivo, l'Agenzia delle entrate ha contestato al fornitore di non aver svolto una "attività di monitoraggio dei clienti".

In più, precisano i giudici di appello, è "pacifico e non contestato" che le cessioni sono state effettuate "solo dopo aver ricevuto la lettera di intenti inviata all'AdE con la prova del relativo protocollo, come pure è pacifico (...) che ciascuno dei cessionari aveva puntualmente adempiuto idoneamente alla trasmissione all'AdE della lettera di intenti". In tale contesto, il giudice di secondo grado prende in esame due possibili alternative per risolvere la controversia. Una, prospettata dal fornitore, è quella per cui l'obbligo di vigilanza si esaurisce con il controllo della trasmissione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione d'intento.

Invece, per l'altra ipotesi sostenuta dall'ente impositore, il fornitore ha un "onere" di controllo "aggiuntivo" riguardo alla liceità dell'operazione. La scelta della sentenza in esame è ricaduta sulla prima soluzione, considerato che "la normativa interna" introduce "la presunzione di operatività e credibilità fiscale" dell'esportatore abituale che esonera il fornitore da qualsiasi ulteriore controllo preventivo al fine di sincerarsi dell'affidabilità fiscale del cliente.

A meno che, puntualizza il giudice di appello, il fornitore abbia raccolto, anche *aliunde*, delle informazioni che lo inducono a sospettare l'esistenza di una evasione.

In sostanza e riassumendo, secondo l'impostazione della pronuncia in esame, l'ente impositore ha il dovere di attivare dei controlli approfonditi sulle operazioni nel momento in cui viene messo a conoscenza della volontà del cliente di avvalersi del regime di detassazione, in quanto l'Amministrazione finanziaria "non può scaricare

(20) Cfr. l'art. 7, comma 3, primo periodo, D.Lgs. n. 471/1997.  
(21) Cfr. l'art. 8, comma 2, D.P.R. n. 633/1972.

(22) Cfr. l'art. 7, comma 3, secondo periodo, D.Lgs. n. 471/1997.

(23) Cfr. l'art. 7, comma 4-bis, D.Lgs. n. 471/1997.

unilateralmente” (24) sul fornitore il rischio di frode “trasferendo di fatto su di esso [fornitore] gli atti di controllo incumbenti a tale autorità (25)”. Tuttavia, il fornitore, che non può “chiudere gli occhi e accettare coscientemente una frode all’IVA” (26), dovrebbe valutare l’opportunità di non concludere l’affare qualora sia a conoscenza di anomalie operative o personali connesse all’operazione commerciale (27).

Si ha come la sensazione che, con la sentenza in commento, il giudice di merito abbia voluto individuare una modalità di applicazione dei principi creati dalla giurisprudenza europea in materia di frode. Com’è noto, le difficoltà di recepimento di questi principi nel nostro ordinamento sono dovute, essenzialmente, ad una differente impostazione di pensiero.

La Corte di Giustizia, che dialoga direttamente con i giudici nazionali, ragiona in termini di principi generali, mentre il legislatore nazionale disciplina il sistema IVA con norme scritte che perseguono specifiche finalità (28).

Ecco affiorare, in una logica di bilanciamento dei valori in gioco fra la certezza del diritto e le soluzioni giudiziarie, la soluzione mediana offerta con la decisione in commento e così sintetizzabile: il diritto del fornitore ad effettuare la cessione “senza pagamento dell’imposta” non può essere negato dall’Agenzia delle entrate, se il medesimo fornitore ha correttamente assolto agli obblighi di controllo dell’operazione predefiniti dal legislatore.

Questa conclusione si sposa con l’idea che il principio giurisprudenziale del “sapeva o avrebbe dovuto sapere” non può essere utilizzato dall’ente impositore per indebolire, progressivamente, i diritti dei soggetti passivi in buona fede fino a cancellarli.

Resta, tuttavia, da chiedersi se è possibile ricavare una presunzione di “affidabilità fiscale” del cliente dalla disciplina IVA nazionale.

In realtà, nessuna delle disposizioni richiamate nella sentenza in esame stabiliscono che la prova della regolare trasmissione della dichiarazione di intento (fatto certo) non renda più necessaria la prova della condotta diligente del fornitore (fatto incerto) (29).

Sicché, la credibilità fiscale del cliente, lungi dall’essere qualificabile come una presunzione, certamente non legale, sembra il frutto di un’estensione interpretativa delle norme IVA che tutela maggiormente i fornitori in buona fede.

### **Gli elementi dell’atto impositivo: la motivazione e la prova**

L’ultima questione, che qui si intende affrontare, è la distinzione fra la motivazione della pretesa erariale e il suo fondamento probatorio.

È utile chiarire che, nella sentenza in commento, la asserita presunzione di affidabilità dell’esportatore abituale non è stata estesa alla contestazione, sollevata per la prima volta in appello dall’Ufficio, secondo cui il fornitore “sapeva” dell’evasione.

A riguardo, i giudici di secondo grado hanno affermato che, in forza di quanto disposto dal nuovo comma 5-bis dell’art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, l’ente impositore deve “dedurre prima in accertamento il concreto coinvolgimento nella frode (anche in termini di conoscenza, che di per sé è partecipazione alla frode) con il cedente e poi provare e dimostrare, anche in via indiziaria (con gravità, precisione e concordanza), con elementi oggettivi la conoscenza, al momento delle operazioni, da parte dell’operatore cedente della (partecipazione alla) frode”.

Applicando questo schema alla specie, la Corte di Giustizia Tributaria ha accertato, dopo un’ampia disamina degli elementi probatori in atti, l’irrelevanza e l’inattendibilità degli indizi forniti dall’Agenzia delle entrate per

(24) Così, l’Avvocato generale Juliane Kokott nelle Conclusioni presentate il 21 settembre 2023, nella causa C-442/22, punto 57.

(25) Così, CGUE 1° dicembre 2022, causa C-512/21, Aquila Part, punto 50.

(26) Così, le Conclusioni della causa C-442/22 citata, punto 58.

(27) In argomento, Cass. 1° dicembre 2023, n. 33620.

(28) Per approfondimenti, si v. P. Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo*, Torino, 2011, pag. 255.

(29) Come, invece, previsto dalle norme che disciplinano la presunzione di cessione. In particolare, l’art. 1, comma 1 D.P.R. n. 441/1997 prevede che “Si presumono ceduti i beni acquistati” (fatto ignoto) “che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni” (fatto noto).

dimostrare la partecipazione del fornitore al disegno criminoso degli esportatori abituali.

Tuttavia, decidendo nel merito di questo specifico rilievo, i giudici di appello hanno allargato l'oggetto del contendere del giudizio che nel precedente grado, per loro stessa ammissione (30), era circoscritto alla sola contestazione della colpa in vigilando del fornitore in relazione alle forniture rese agli esportatori abituali.

Per giustificarsi, i giudici di merito invocano la natura del processo tributario quale "giudizio di merito" che sarebbe valorizzata dal nuovo comma 5-bis, il quale permette al "giudice" di "verificare la fondatezza della pretesa sulla base di tutti gli elementi rifluiti ammissibilmente nel giudizio, in relazione alla concreta violazione contestata, che nella specie è la contestazione del fatto di non aver sottoposto ad esenzione IVA operazioni invece soggette ad IVA per carenza di legittimazione soggettiva del cessionario".

Quindi, chiosa il giudice d'appello, "la deduzione in sede giudiziale della diversa causale della conoscenza o partecipazione alla frode, non costituisce una emendatio, rimanendo sempre lo stesso fatto costitutivo della pretesa erariale", cioè, "la non esenzione delle operazioni concretamente contestate, ma mera precisazione".

L'affermazione non appare convincente, laddove sembra sovrapporre il problema dell'onere della

prova con quello della motivazione dell'atto impositivo.

E, infatti, quand'anche si volesse aderire alla tesi che considera il processo probatorio annoverabile fra quelli di "impugnazione-merito" (31), resta fermo che il giudice deve decidere sui motivi dedotti dalla parte contribuente nel ricorso di primo grado e, inoltre, sui "presupposti di fatto e le ragioni giuridiche" che sorreggono l'atto impositivo (32).

D'altronde, il divieto per il giudice di introdurre delle ragioni giuridiche e dei fatti diversi, rispetto a quelli indicati nella motivazione dell'atto di accertamento, è indispensabile per garantire il diritto di difesa dei contribuenti contro il recupero a tassazione che si cristallizza, per l'appunto, con il provvedimento impositivo.

"Deve", quindi, "escludersi" - come chiaramente puntualizzato dalla Corte costituzionale - "che l'Amministrazione finanziaria", dopo la notifica dell'avviso di accertamento, "possa avanzare una pretesa che (...) sia diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti" (33).

Ne consegue, fra l'altro, per coerenza sistematica, che all'istruttoria rafforzata del comma 5-bis debba corrispondere una motivazione, altrettanto rafforzata, dell'atto di accertamento riguardo alle prove che ne determinano il suo fondamento.

(30) Più specificamente, il giudice di merito sostiene che "vanno esaminate, benché non direttamente pertinenti alla causale dedotta in avviso di accertamento, le ampie difese giudiziali" dell'Agenzia delle entrate "tese a sostenere, aggiustando sostanzialmente il tiro, e a dimostrare che la società non poteva non sapere prima o partecipasse alla frode".

(31) Nel senso che il giudizio tributario "non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di

una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'Ufficio" (cfr. Cass. civ. n. 33431/2023). Va, però, osservato che, stante il tenore letterale del comma 5-bis citato, il processo tributario sembra più assimilabile ad un giudizio di "impugnazione-annullamento" finalizzato, quindi, al solo annullamento (o non annullamento) dell'atto impugnato.

(32) Cfr. art. 56, comma 5 D.P.R. 633/1972.

(33) Cfr. Corte cost. n. 98/2014.

Dichiarazioni

# Le dichiarazioni dei redditi sono emendabili in quanto prive di carattere negoziale

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano, Sez. IV, Sent. 28 aprile 2023 (23 marzo 2023), n. 1545 - Pres. Ercolani - Rel. Di Fonzo

*Dichiarazioni - Emendabilità - Integrazione per la correzione di errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione - Ammissibilità - Presentazione non oltre i termini di esercizio dell'attività accertatrice - Necessità - Emendabilità e ritrattabilità anche in sede contenziosa - Ammissibilità*

**In tema di imposte dirette è possibile integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini di esercizio dell'attività accertatrice poiché le denunce dei redditi costituiscono delle dichiarazioni di scienza e, quindi, possono essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti. Pertanto, la dichiarazione sarà emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, sempre che dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico.**

## Svolgimento del processo

Con ricorso notificato in data 25/10/22, la società V.B. GMBH - filiale di M. impugna la cartella di pagamento n. (...), in materia di IRES (periodo d'imposta 2016), per un importo complessivo pari a euro 253.529,86. L'iscrizione a ruolo e la conseguente cartella di pagamento scaturiscono dal controllo automatizzato ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 eseguito sulla dichiarazione dei redditi M.U. società di capitali 2017 relativa all'anno d'imposta 2016.

Avverso il predetto ruolo e la conseguente cartella di pagamento, la società V.B. GMBH ha opposto l'odierno ricorso affidato a tre motivi di impugnazione: inesistenza giuridica/nullità della notificazione della cartella di pagamento; difetto di motivazione della cartella in violazione dell'art. 7 della Legge n. 212 del 2000 e dell'art. 24 della Costituzione; illegittimità/infondatezza della pretesa erariale (legittima spettanza dell'eccedenza pregressa ACE riportata dalla banca).

Con il primo motivo la ricorrente deduce la inesistenza giuridica/nullità della notificazione della cartella di pagamento, il predetto vizio di notificazione scaturirebbe dall'utilizzo da parte dell'agente della riscossione, di un indirizzo diverso da quello che risulta dal pubblico registro degli enti pubblici IPA.

Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e/o falsa applicazione della Legge n. 212 del 2000, art. 7 e dell'art. 24 della Costituzione, in quanto la cartella di pagamento non riporta le ragioni che hanno determinato tale iscrizione, ovvero le presunte violazioni o errori commessi dal contribuente. non veicolando le informazioni sufficienti per valutare la fondatezza sostanziale del credito vantato dal Fisco e del suo ammontare.

Nel merito, con il terzo motivo, la ricorrente lamenta l'infondatezza della pretesa erariale, rivendicando la legittima spettanza dell'eccedenza pregressa ACE.

Nel caso di specie, dal controllo automatizzato della dichiarazione M.U. Società di capitali 2017 - periodo di imposta 2016 è emerso un minor credito d'imposta IRES per euro 142.924,00 e un minor credito d'imposta RU per euro 25.975,00, credito questo, non contestato in sede di ricorso.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ha negato parte del credito IRES 2016, nella misura di euro 142.924,00, disconoscendo l'eccedenza ACE della società incorporata (M.F.S. S.p.A.) riportata dall'odierna ricorrente (in qualità di società incorporante) nel Quadro RS, rigo 113, colonna 11, del M.U. SC 2017.

A tal proposito, l'Ufficio non ha riconosciuto tale eccedenza integralmente, in quanto la società

incorporata nella propria dichiarazione M.U. SC 2012 (per il periodo di imposta 2011) non ha compilato il prospetto di deduzione per capitale investito proprio (ACE) di cui al Rigo RS 113 e; in altri termini, a detta dell'Ufficio, non sarebbe quindi possibile rilevare, come prevede la disciplina dell'agevolazione in esame, tutti gli incrementi e decrementi a partire dal periodo di imposta 2011, oltre a considerare che tale annualità non sarebbe più accertabile.

Contrariamente, la ricorrente evidenzia che, con la dichiarazione integrativa presentata per l'anno 2015, la società incorporata ha rideterminato il beneficio ACE a partire dal periodo di imposta 2013 considerando tutti gli incrementi e decrementi di patrimonio rilevanti dal 31.12.2010 e l'eccedenza inutilizzata che ne è scaturita, è stata oggetto di riporto in V.B. a seguito dell'incorporazione del 2016.

Pertanto, alla luce di quanto sopra illustrato, la ricorrente conclude affermando come la rettifica dell'Ufficio si basa su un errore meramente formale della società incorporata che non ha compilato il prospetto di deduzione per capitale investito proprio (ACE) di cui al Rigo RS 113 nella dichiarazione M.U. SC 2012 (per il periodo di imposta 2011), e quindi una omissione del contribuente che non comporta una minore imposizione o sottrazione dell'imponibile.

Conclude chiedendo la nullità dell'atto impugnato per i motivi esposti.

Con controdeduzioni, sia l'Agenzia delle entrate Direzione Regionale Lombardia che l'Agenzia delle entrate - Riscossione, chiedono la conferma dell'atto impugnato, respingendo tutte le eccezioni sollevate dalla ricorrente.

In particolare, sul primo motivo fanno rilevare che dal contenuto del predetto ricorso si evince chiaramente che l'atto impugnato ha raggiunto lo scopo cui era destinato, desumibile anche dalla tempestiva impugnazione della cartella di pagamento *de qua*, e pertanto, nel caso di specie, la notificazione non può essere dichiarata nulla, ai sensi dell'art. 156, comma 3, c.p.c., avendo comunque raggiunto il suo scopo, in virtù del principio di sanatoria degli atti che opera anche per la notifica degli atti non processuali.

Sul secondo motivo, affermano che la censura è priva di pregio in quanto, nel caso in esame, la cartella di pagamento impugnata non è stata il primo atto notificato alla società ricorrente, essendo stata preceduta dalla comunicazione di irregolarità (c.d. avviso bonario), così come confermato dalla ricorrente, e quindi la motivazione della cartella di pagamento è integrata dalla motivazione della comunicazione di irregolarità.

Nel merito, l'Agenzia delle entrate premette che il minor credito d'imposta da Quadro RU non è stato contestato in sede di ricorso, pertanto, deve ritenersi che controparte abbia fatto acquiescenza alla pretesa erariale consistente nella ripresa di euro 25.975,00.

In ordine al disconoscimento del credito IRES 2016, l'Agenzia afferma che, né la originaria dichiarazione relativa al periodo di imposta 2011, né la dichiarazione integrativa del 24 giugno 2015, entrambe presentate dall'incorporata, risultavano compilate relativamente al prospetto deduzione per capitale investito proprio (ACE) di cui al rigo RS113 e quindi senza che le stesse evidenziassero il credito derivante dall'applicazione della normativa, pertanto ritiene di aver correttamente provveduto ad iscrivere a ruolo la differenza pari a euro 142.924,00, e ad applicare le relative sanzioni.

Conclude rilevando che, sul piano strettamente fiscale, il riconoscimento e il conseguente legittimo utilizzo del credito di imposta, va tenuto distinto dal quello dell'attribuzione dello stesso nella prodromica fase amministrativa, posto che se fosse sufficiente solo tale ultimo momento, al punto da innescare una presunzione di conoscibilità in capo all'Amministrazione finanziaria, non si imporrebbe la necessità della compilazione di un apposito quadro (RS) da inserire nel modello dichiarativo; tant'è che la finalità è quella di dar conto della sussistenza del credito nonché di quando e in che misura lo si voglia utilizzare, così consentendo al Fisco di porre in essere tutte le necessarie verifiche.

In tal senso, quindi, definisce il modello dichiarativo in questione, non una mera dichiarazione di scienza, ma una manifestazione di volontà negoziale, il cui errore deve essere riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.

Con memorie integrative la società contribuente ribadisce le proprie posizioni, aggiunge l'inammissibilità della costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate - Riscossione per il tramite di un avvocato del libero foro e contesta le affermazioni dell'Ufficio, evidenziando che il contribuente può emendare la dichiarazione dei redditi affetta da errori di carattere meramente formale che incidono sull'obbligazione tributaria, anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione.

### Motivi della decisione

Il ricorso proposto dalla V.B. GMBH è fondato e, quindi, va accolto, alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni.

Nel caso che occupa, per avvedersi che la pretesa erariale sia legittima, occorre chiarire i termini fattuali della vicenda.

In particolare:

Nell'anno 2011 la società incorporata M.F.S. S.p.A. ha maturato il diritto alla agevolazione ACE, e nella dichiarazione M.U. SC 2012 (per il periodo di imposta 2011) non ha indicato di voler usufruire della detassazione prevista.

Successivamente, all'interno della integrativa per l'anno 2015, la società aveva rideterminato il beneficio ACE a partire dal periodo di imposta 2013 considerando tutti gli incrementi e decrementi di patrimonio rilevanti dal 31.12.2010. Per gli esercizi 2013, 2014 e 2015 il beneficio spettante non ha trovato capienza nella base imponibile e conseguentemente l'eccedenza generatasi è stata oggetto poi di riporto in V.B. a seguito dell'incorporazione del 2016.

Ciò ricordato, occorre premettere che è acquisizione giurisprudenziale quella per cui sussiste il principio generale di emendabilità della dichiarazione anche in sede contenziosa. Lo stesso è fondato su diverse premesse normative. L'art. 2 comma 8 D.P.R. n. 322 del 1998 permette di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini di esercizio dell'attività accertatrice. Il successivo comma 8-bis inoltre consentiva nella versione vigente *ratione temporis* di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori o omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito di imposta o di un minor credito mediante dichiarazione da presentare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

In merito alla portata applicativa della norma la Corte di cassazione ha chiarito che in tema di imposte dirette (cfr. Cass. Sez. Unite 30/6/2016, n. 13378) il principio di generale emendabilità della dichiarazione è riferibile all'ipotesi ordinaria in cui la dichiarazione rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, laddove la dichiarazione abbia carattere negoziale, il suddetto principio non opera, salvo che il contribuente dimostri l'essenziale ed obiettiva riconoscibilità dell'errore, ai sensi degli artt. 1427 e s.s. c.c. (Cass. ord. n. 25596 del 12/10/2018; n. 10029 24/4/2018; n. 610 del 12/1/2018; ord. n. 30172 del 15/12/2017).

In questa prospettiva è stato affermato che le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza e, quindi, possano essere modificate ed emendate in presenza di errori che esponano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli

effettivamente dovuti. Più specificamente, come precisato da Cass. n. 1862/2020 la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Come è noto, infatti, la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti.

In sostanza, la Corte di cassazione, con varie pronunce, ha voluto affermare l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione.

Del resto, una interpretazione giurisprudenziale che non consentisse la correzione della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., comma 1, e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, di cui all'art. 97 Cost., comma 1 (cfr. Cass. 2226/2011; Cass. 1707/2007; Cass. 22021/2006).

Il contribuente, quindi, non solo può contestare, anche emendando le dichiarazioni da lui presentate all'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetta ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico; ma tale contestazione impugnando la cartella esattoriale, è l'unica possibile non essendogli consentito di esercitare alcuna azione di rimborso dopo il pagamento della cartella.

Alla luce di tali principi, questa Corte ritiene irrilevante quanto asserito da parte dell'Agenzia laddove afferma che "è legittimo negare un beneficio a chi non abbia posto in essere le attività formali richieste ... in quanto trattasi non di mera dichiarazione di scienza, ma di manifestazione di volontà negoziale, il cui errore deve essere riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria."

Si osserva inoltre che, nel caso di specie, l'errore commesso dal contribuente è circoscritto alla mancata compilazione del prospetto Deduzione per capitale investito proprio (ACE) nelle dichiarazioni presentate per il periodo di imposta 2011, e nella successiva dichiarazione integrativa presentata in data 24 giugno 2015, quindi, emendabile e idoneo ad incidere sulla entità della pretesa, stante la corretta quantificazione

dell'eccedenza pregressa ACE della società incorporata, riportata dalla banca nel Modello Redditi 2017 relativo al periodo di imposta 2016.

In conclusione, come avvertito, per tutti i motivi sopra esposti, viene accolto il terzo motivo di ricorso, dichiarando assorbiti i restanti, con conseguente riconoscimento del credito d'imposta IRES 2016 di euro 142.924,00.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio.

**P.Q.M.**

In relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso della società contribuente.  
Compensa le spese del giudizio.

## Emendabilità delle dichiarazioni fiscali. Dove siamo e dove dovremmo arrivare

di Gianluca Boccalatte (\*)

La sentenza n. 1545/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano - richiamando il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di emendabilità delle dichiarazioni fiscali - ha statuito che la mancata compilazione del prospetto Deduzione per capitale investito proprio (ACE) è emendabile in sede contenziosa. Il cammino normativo / giurisprudenziale relativo alla tematica dell'emendabilità delle dichiarazioni fiscali ha raggiunto un risultato consolidato, consistente nell'aver attribuito centralità alla distinzione tra dichiarazione di scienza e manifestazione di volontà. Ma alla parola fine non si è ancora arrivati: quindi, la problematica merita ancora qualche riflessione.

La sentenza in commento, nel recepire il consolidato orientamento giurisprudenziale in materia di emendabilità delle dichiarazioni fiscali, fornisce l'occasione per fare il punto della situazione relativamente alla tematica in questione, partendo dall'inquadramento storico per arrivare alla disamina delle prospettive attuali.

### Punto della situazione

Le disposizioni dettate dal D.P.R. n. 322/1998 in materia di emendabilità della dichiarazione sono state rimodellate nel 2016, più precisamente dall'art. 5 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (1). La novella legislativa *de qua* è intervenuta a consolidare e a implementare normativamente i principi dettati - a chiusura di un lungo dibattito

- dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378.

Più precisamente, il legislatore ha:

- confermato l'orientamento giurisprudenziale di legittimità sotto il profilo della possibilità di opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria;

- ha ampliato gli orizzonti, temporali e procedurali, dell'emenda della dichiarazione, stabilendo: da un lato, che le dichiarazioni fiscali possono essere integrate, sia a danno che a favore del contribuente, entro i termini per l'accertamento dei tributi oggetto di dichiarazione (2); dall'altro lato, che il contribuente, che non abbia

(\*) *Avvocato - Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili Piazza*

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225 del 1° dicembre 2016. Nell'impianto originario del D.P.R. n. 322/1998 al tema della rettificabilità della dichiarazione fiscale erano dedicate due statuizioni, contenute nei commi 8 e 8-bis dell'art. 2, in base alle quali le dichiarazioni (dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei sostituti d'imposta e dell'IVA) potevano essere integrate: per correggere errori od omissioni, mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini per l'accertamento dei relativi tributi (art. 2, comma 8); per rimediare a errori od omissioni in danno del contribuente,

"mediante dichiarazione da presentare, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997, art. 17" (art. 2, comma 8-bis).

(2) Nella vigenza del regime precedente, era insorto un contrasto in merito all'identificazione del termine per la presentazione di una dichiarazione integrativa *in bonam partem*: se entro il termine prescritto per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, oppure - al pari della dichiarazione integrativa a sfavore e, pertanto, in un rapporto di *species a genus* - entro il termine

provveduto a presentare una dichiarazione integrativa, ha la possibilità di far valere la rettifica *in melius* non solo in sede di giudizio ma anche in fase di accertamento, eccependo e dimostrando la sussistenza di eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, con indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito o di una minore eccedenza detraibile (3).

Nessuna previsione espressa invece è stata inclusa nella novella legislativa in merito alle altre due questioni interpretative affrontate dalla Corte di cassazione, e cioè (i) se accanto alla dichiarazione integrativa continuasse a convivere, come "rimedio" autonomo, l'istituto del rimborso e (ii) se e quali limiti incontrasse, sotto il profilo oggettivo, il principio dell'emendabilità della dichiarazione.

Nello specifico, le Sezioni Unite, nella sentenza richiamata:

- con riguardo alla tematica *sub (i)*, hanno chiarito che nel regime previgente la dichiarazione integrativa *in bonam partem* rappresentava "una tutela distinta dalla domanda di rimborso";

- relativamente alla problematica *sub (ii)*, hanno puntualizzato che i principi fondamentali per affrontarla sono "la natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., il disposto dell'art. 10 dello Statuto del contribuente, secondo cui i rapporti tra contribuente e Fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede", senza ulteriormente addentrarsi nella questione (che non era in senso stretto oggetto del processo).

Il regime riformulato nel 2016 ha sollevato tre dubbi interpretativi, il primo dei quali ha trovato pronta risoluzione. Si tratta della questione della

possibile valenza retroattiva dell'unificazione dei termini per la rettifica della dichiarazione. Tale dubbio è stato dissipato velocemente, per effetto di successive pronunce della Corte di cassazione, relative a controversie originate da dichiarazioni integrative a favore presentate da contribuenti oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva, che si sono concluse con l'affermazione della natura innovativa e irretroattiva delle disposizioni introdotte dall'art. 5 del D.L. n. 193/2016.

Le altre due questioni - rispettivamente: la puntuale identificazione dei limiti oggettivi della ritrattabilità della dichiarazione fiscale; il permanere o meno dell'istanza di rimborso come strumento alternativo alla dichiarazione integrativa - non sembrano definitivamente concluse e meritano, quindi, delle ulteriori riflessioni.

### Prospettive attuali

Relativamente alla questione dei limiti oggettivi dell'emendabilità delle dichiarazioni fiscali, va rilevato che, successivamente alla citata sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, sono intervenute più pronunce che hanno meglio precisato l'ampiezza di detti limiti.

Nello specifico, la giurisprudenza di legittimità ha fissato i principi generali che si ritrovano puntualmente richiamati nella sentenza in commento, nella quale i giudici milanesi hanno precisato che "il principio di generale emendabilità della dichiarazione è riferibile all'ipotesi ordinaria in cui la dichiarazione rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, laddove la dichiarazione abbia carattere negoziale, il suddetto principio non opera, salvo che il contribuente dimostri l'essenziale ed obiettiva riconoscibilità dell'errore, ai sensi degli artt.

decadenziale fissato per l'esercizio della potestà accertativa. Tale contrasto era stato risolto dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione in senso favorevole alla prima tesi.

(3) Sul punto, va sottolineato quanto affermato dal *Dossier* "Disposizioni in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili - D.L. n. 193/2016 - A.C. 4110" predisposto dal Senato della Repubblica e dalla Camera dei Deputati, nel quale si legge: "al riguardo la relazione governativa afferma che, essendo stato riconosciuto il diritto del contribuente di far valere in ogni caso gli errori a proprio favore in sede contenziosa per opporsi alle pretese del Fisco, nonché mediante presentazione di istanza di rimborso,

non si vede perché non si debba riconoscere la possibilità di far valere i medesimi errori in via autonoma e senza appesantire né la macchina amministrativa né quella giudiziale con ulteriori procedimenti e giudizi volti ad accertare il diritto al rimborso; ciò tanto più in un sistema, come quello fiscale italiano, fondato sull'autoliquidazione delle imposte e che ha già conosciuto a livello sistemico l'affermazione di modalità di auto-rettifica da parte del contribuente degli errori commessi in sede dichiarativa anche oltre l'anno e con possibilità di beneficiare da subito della compensazione degli eventuali crediti".

1427 s.s. c.c. (Cass. ord. n. 25596 del 12/10/2018; n. 10029 24/4/2018; n. 610 del 12/1/2018; ord. n. 30172 del 15/12/2017). In questa prospettiva è stato affermato che le denunce dei redditi costituiscono di norma delle dichiarazioni di scienza e, quindi, possano essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti. Più specificamente, come precisato da Cass. n. 1862/2020 la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Come è noto, infatti, la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti. In sostanza, la Corte di cassazione, con varie pronunce, ha voluto affermare l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione. Del resto, una interpretazione giurisprudenziale che non consentisse la correzione della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., comma 1, e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, di cui all'art. 97 Cost., comma 1 (cfr. Cass. 2226/2011; Cass. 1707/2007; Cass. 22021/2006)".

Quanto puntualmente recepito da parte della sentenza in commento con riferimento alla centralità della distinzione tra dichiarazione di scienza e manifestazione di volontà rappresenta un approdo definitivamente consolidato in giurisprudenza.

Quello su cui ora serve interrogarsi è se il relativo cammino normativo/giurisprudenziale interpretativo debba ritenersi arrivato alla parola fine o

se, invece, ci siano ancora spazi da esplorare e mete da conquistare.

Il punto di partenza di tale analisi non può che essere il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, il quale impone che il sistema tributario sia improntato alla tensione verso la "giusta imposta" o, se si preferisce, verso la "verità fiscale".

Partendo da tale angolo visuale, appare conseguenziale rilevare che il rapporto tra emendabilità della dichiarazione e irretrattabilità della stessa debba tutt'al più connotarsi come una dinamica regola/eccezione, nella quale i casi in cui un contribuente possa ritrovarsi a versare più imposte di quelle che avrebbe dovuto/potuto pagare siano non solo limitati, ma anche giustificati da situazioni peculiari e precise.

Logica che il legislatore, nella novella del 2016, ha sposato in pieno, nel momento in cui ha statuito - nell'ultimo periodo del comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 - che "resta ferma in ogni caso per il contribuente 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".

A ben vedere, il testo della legge non prevede espressamente limiti all'emendabilità, la cui ampiezza non incontra vincoli né sotto il profilo temporale né sotto il profilo oggettivo, arrivando a consentire al contribuente di ritrattare la propria dichiarazione anche dopo il decorso del termine decadenziale di accertamento e anche con riferimento a materia imponibile fino a quel momento estranea alla fase istruttoria di accertamento o all'atto impositivo sul quale è stato instaurato un giudizio tributario.

Di fronte a una tale ampiezza, se proprio si devono recuperare dei limiti all'emendabilità in via di interpretazione sistematica, ciò non può arrivare a comprimere il principio generale della ritrattabilità, intaccando o, addirittura, facendo venire meno il rapporto regola/eccezione. Non va dimenticato, in questa ottica, che se è vero che è pacificamente riconosciuto

che nei casi in cui la dichiarazione assume il valore di un atto negoziale può essere ancora emendata anche in caso di errore essenziale, laddove il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'Amministrazione, è altrettanto vero che ci troviamo di fronte a casi veramente di scuola, visto l'alto tasso di improbabilità che possano ravvisarsi l'essenzialità e l'obiettivo riconoscibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'errore commesso dal contribuente.

Nell'ambito dell'orientamento giurisprudenziale consolidatosi, l'impostazione sopra adottata comporta inevitabilmente che - per un fisiologico bilanciamento - progredisca e si consolidi una restrittiva contestualizzazione della categoria "manifestazione di volontà", la cui sussistenza, nell'ambito delle dichiarazioni fiscali, deve essere ravvisata in limitate fattispecie, le quali solamente possono aggiungersi ai casi di irretrattabilità della dichiarazione stabiliti normativamente: vale a dire, alle ipotesi in cui il legislatore abbia espressamente previsto un adempimento specifico da eseguire in dichiarazione e che il mancato rispetto di detto adempimento in dichiarazione sia causa di decadenza. Ebbene, può essere ravvisata una manifestazione di volontà del contribuente solo in quelle situazioni in cui è prevista la facoltà dello stesso di scegliere tra due regimi o trattamenti diversi: quando, cioè, il legislatore abbia ritenuto opportuno lasciare la possibilità al singolo di partecipare, con riferimento alla propria posizione fiscale, alla concretizzazione del principio di capacità contributiva, tenendo conto non solo del mero carico fiscale, ma anche di tutta una serie di circostanze a esso contigue (come, a titolo semplificativo, la minore o maggiore complessità degli adempimenti e, conseguentemente, i costi - in termini sia economici che di tempo da impiegare - che caratterizzano le diverse opzioni lasciate al contribuente).

Non può, invece, configurarsi una manifestazione di volontà in tutte quelle situazioni in cui il contribuente deve semplicemente indicare nella dichiarazione che il proprio reddito imponibile è stato determinato (anche) per mezzo

dell'applicazione di un'agevolazione o di un regime di detassazione. Inserendo un codice o un *flag*, o compilando un campo, il contribuente non esprime la propria volontà di avvalersi di un regime o di una detassazione, bensì attesta la sussistenza dei relativi presupposti: sussistenza che rileva in maniera oggettiva e che quindi può essere attestata e dimostrata anche in un secondo momento, senza alcuna decadenza (a meno che sia stato lo stesso legislatore, al termine di una valutazione più ampia e complessa, a prevederla).

Ciò indipendentemente dal fatto che l'agevolazione o la detassazione abbia comportato lo svolgimento di specifiche scelte e/o attività prodromiche all'indicazione in dichiarazione. Venendo, poi, alla diversa tematica dell'eventuale impossibilità di avvalersi dell'istituto dell'istanza di rimborso per effetto della "nuova" dichiarazione integrativa a favore a termine lungo, non si ravvedono motivi validi per ritenere che il passaggio dal vecchio al nuovo regime (che, come si è detto, ha introdotto la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa *in bonam partem* entro i termini per l'accertamento e, quindi, addirittura oltre la tempistica concessa per presentare un'istanza di rimborso) abbia fatto venire meno la funzione sistematica dell'istituto *de quo*.

Una volta ancora è il principio di capacità contributiva e il correlato diritto alla giusta imposta, nelle sue varie sfaccettature, a offrire la chiave di lettura più appropriata e, conseguentemente a portare a concludere che anche il nuovo regime deve essere connotato dall'alternatività dei due rimedi, i quali - seppure finalizzati allo stesso risultato, vale a dire ripristinare il livello corretto di tassazione - differiscono notevolmente non solo sotto il profilo procedurale, ma anche relativamente agli effetti che ne scaturiscono.

Si pensi a una situazione in cui sussiste un significativo grado di incertezza nell'inquadramento giuridico di una fattispecie, magari in presenza di un orientamento di prassi dell'Agenzia delle entrate smentito dalle primissime pronunce di merito.

In attesa che si arrivi a un consolidato orientamento giurisprudenziale, una dichiarazione integrativa che sposi la tesi contraria a quella sostenuta dall'Agenzia delle entrate esporrebbe in linea di principio il contribuente a sanzioni amministrative (e addirittura penali), mentre presentando un'istanza di rimborso si farebbe unicamente partire una fase amministrativa in cui l'Ufficio competente deve compiere una disamina della questione, la cui conclusione, se negativa, può portare a un contenzioso finalizzato a stabilire la correttezza o meno della restituzione richiesta dal contribuente, il quale, anche in caso di insuccesso, non potrà mai essere destinatario di sanzioni.

Se è vero com'è vero che il principio di capacità contributiva comporta che al

contribuente siano anche garantiti degli strumenti procedurali idonei al perseguimento della verità fiscale, allora si deve concludere che il rischio di potenziali conseguenze dannose sproporzionate finirebbe per essere un ostacolo concreto e inaccettabile in tal senso, visto che si materializzerebbe la concreta possibilità che il contribuente rinunci a far valere la propria interpretazione nel momento in cui "sposarla" lo esponga in linea di principio a sanzioni.

In quest'ottica, conclusivamente, l'istanza di rimborso non può che rimanere una delle alternative approntate dal sistema ai fini della salvaguardia del diritto del contribuente all'applicazione della giusta imposta.

### LIBRI

## Due diligence

**Contabile e fiscale - Ambientale - Legale - Bancaria e degli studi professionali - Giuslavoristica - Operativa e delle imprese in crisi**

Marco Fazzini

Wolters Kluwer, 2022, pagg. 480, € 40,00



In un contesto economico caratterizzato da dinamiche sempre più complesse e articolate, la capacità di assumere decisioni consapevoli è strettamente legata alla possibilità di disporre di informazioni attendibili. La due diligence costituisce un processo di indagine attraverso il quale sono raccolte informazioni su un'impresa, nell'ottica di accertarne lo "stato di salute" e, in particolare, per valutare le opportunità e le criticità.

Nel testo è presente una guideline che si pone l'obiettivo di condurre l'analista attraverso i principali ambiti di approfondimento, che spaziano da quello contabile, a quello legale, fiscale, giuslavoristico, penale e ambientale. Uno specifico focus è dedicato alle due diligence delle banche e degli studi professionali e il volume è arricchito con un capitolo sulla due diligence operativa e con uno sulla due diligence nell'ambito delle imprese in crisi.

In questa nuova quarta edizione vengono affrontati i profili penali-tributari dell'attività di due diligence e un tema molto attuale e delicato quale la due diligence in materia di protezione dei dati personali.

Il volume è principalmente rivolto a professionisti, consulenti e dirigenti che intendono approfondire in chiave operativa il tema della due diligence aziendale, nelle varie ed eterogenee prospettive che le pertengono.

#### Per informazioni o per l'acquisto

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**  
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **[www.shopwki.it](http://www.shopwki.it)**

## Indice degli Autori

### Basilavecchia Lorenza

La giurisdizione sugli atti generali in materia di extra-profitti delle imprese energetiche .....

### Basilavecchia Massimo

La giurisdizione sugli atti generali in materia di extra-profitti delle imprese energetiche .....

### Boccalatte Gianluca

Emendabilità delle dichiarazioni fiscali. Dove siamo e dove dovremmo arrivare .....

### Boria Pietro

La deducibilità dei costi "neri" nell'ambito degli accertamenti di tipo induttivo .....

### Dami Filippo

Il vizio di motivazione apparente della sentenza: punti fermi e nuove prospettive nel processo tributario .....

### De Ieso Clino

La perdurante alea di incertezza sulla legittimità delle forniture senza IVA rese agli esportatori abituali ..

### Franzoni Paolo

L'esterovestizione di società: un dibattito senza fine

### Glendi Cesare

Autotutela tributaria: epocale riforma o "placebo" canzonatorio? .....

### Kostner Alessandra

La Consulta sulla non impugnabilità dell'estratto di ruolo .....

### Prosperi Francesca

Il vizio di motivazione apparente della sentenza: punti fermi e nuove prospettive nel processo tributario .....

### Randazzo Franco

Gli effetti riflessi della sospensione giudiziale dell'accertamento sulla fase di riscossione del tributo ...

### Tagliapietra Susanna

Natura negoziale e ruolo accessorio della clausola penale nell'imposta di registro .....

## Indice Cronologico

### Corte costituzionale

Corte costituzionale, Sent. 17 ottobre 2023, n. 190

### Sezioni Unite

Cassazione, SS.UU., Sent. 19 ottobre 2023, n. 29023 .....

### Corte di cassazione

Cassazione, Sez. trib., Ord. 22 giugno 2023, n. 17915

Cassazione, Sez. trib., Ord. 26 giugno 2023, n. 18231 **45**  
 Cassazione, Sez. trib., Sent. 20 luglio 2023, n. 21824 **39**  
 Cassazione, Sez. trib., Sent. 7 novembre 2023, n. 30983 .....

**25**

### Corte di Giustizia tributaria di II grado

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Campania, Sez. XVIII, Sent. 8 giugno 2023, n. 3653 .....

**25**

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lombardia, Sez. XXII, Sent. 13 ottobre 2023, n. 3058 .....

**90**

### Corte di Giustizia tributaria di I grado

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano, Sez. IV, Sent. 28 aprile 2023, n. 1545 .....

**48**

## Repertorio

### Accertamento

**60**

#### Accertamenti bancari

Prelevamenti - Presunzione di imponibilità per l'imprenditore - Sussistenza - Riconoscimento dell'incidenza percentuale dei costi relativi - Necessità - Accertamento analitico-induttivo - Irrilevanza (Cassazione, Sez. trib., Ord. 26 giugno 2023, n. 18231, con commento di P. Boria) .....

**80**

**70**

### Dichiarazioni

**5**

#### Emendabilità

Integrazione per la correzione di errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione - Ammissibilità - Presentazione non oltre i termini di esercizio dell'attività accertatrice - Necessità - Emendabilità e ritrattabilità anche in sede contenziosa - Ammissibilità (Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano, Sez. IV, Sent. 28 aprile 2023, n. 1545, con commento di G. Boccalatte) .....

**60**

**41**

### Imposta di registro

**35**

#### Atti che contengono più disposizioni

Contratto di locazione di beni immobili - Clausola penale - Distinta ed autonoma tassazione - Esclusione - Imposizione della disposizione più onerosa - Rilevanza (Cassazione, Sez. trib., Sent. 7 novembre 2023, n. 30983, con commento di S. Tagliapietra) .....

**9**

### IVA

**21**

#### Cessione di beni

Omesso pagamento dell'IVA da parte del fornitore su richiesta dell'esportatore abituale - Presunzione della credibilità fiscale dell'esportatore - Sussistenza -

**57**

# Indici

Trasmissione regolare della dichiarazione di intenti - Necessità - Ulteriori indagini da parte del fornitore in buona fede - Irrilevanza

*(Corte di Giustizia Tributaria di II grado Campania, Sez. XVIII, Sent. 8 giugno 2023, n. 3653, con commento di C. De Ieso)* .....

## Processo tributario

### Giurisdizione

Contributo straordinario a carico delle imprese petrolifere ed energetiche contro il caro bollette - Atti tipicamente amministrativi - Configurabilità - Rientro nell'elenco legislativo degli atti autonomamente impugnabili davanti al giudice tributario - Esclusione - Controversie relative - Giurisdizione del giudice amministrativo - Sussistenza - Giurisdizione del giudice tributario - Esclusione

*(Cassazione, SS.UU., Sent. 19 ottobre 2023, n. 29023, con commento di M. Basilavecchia e L. Basilavecchia)* .....

### Sentenza

Mancanza di motivazione, motivazione apparente, contrasto tra affermazioni inconciliabili e motivazione perplessa - Nullità della sentenza - Argomentazioni inidonee a far conoscere l'iter logico per la formazione del convincimento - Motivazione apparente - Configurabilità

*(Cassazione, Sez. trib., Ord. 22 giugno 2023, n. 17915, con commento di F. Dami e F. Prosperi)* ..

## Redditi d'impresa

### Soggetti passivi

Società estera - Contestazione di residenza effettiva in Italia - Prova contraria - Ammissibilità - Prova dell'effettivo svolgimento dell'attività all'estero - Necessità

*(Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lombardia, Sez. XXII, Sent. 13 ottobre 2023, n. 3058, con commento di P. Franzoni)* .....

## Riscossione

### Notifiche

Sospensione giudiziale dell'esecuzione - Notifica della cartella di pagamento - Illegittimità - Iscrizione a ruolo anteriore alla sospensione - Irrilevanza

*(Cassazione, Sez. trib., Sent. 20 luglio 2023, n. 21824, con commento di F. Randazzo)* .....

### Ruoli

Impugnazione diretta del ruolo e della cartella invalidamente notificata - Ricorrenza di determinate fattispecie attinenti ai rapporti con la Pubblica amministrazione - Necessità - Art. 12, comma 4-bis, del D.P.R. n. 602/1973 - Questioni di legittimità costituzionale - Inammissibilità - Attuazione da parte del Governo ai principi e criteri direttivi per la revisione del sistema della riscossione - Necessità

*(Corte costituzionale, Sent. 17 ottobre 2023, n. 190, con commento di A. Kostner)* .....

## Sistematico

### R.D. 16 marzo 1942, n. 262

#### Approvazione del testo del Codice civile

##### Art. 1382 - Effetti della clausola penale

*ruolo accessorio della clausola penale ai fini del registro* - Cassazione, Sez. trib., Sent. 7 novembre 2023, n. 30983

con commento di S. Tagliapietra .....

##### Art. 1383 - Divieto di cumulo

*ruolo accessorio della clausola penale ai fini del registro* - Cassazione, Sez. trib., Sent. 7 novembre 2023, n. 30983

con commento di S. Tagliapietra .....

##### Art. 1384 - Riduzione della penale

*ruolo accessorio della clausola penale ai fini del registro*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 7 novembre 2023, n. 30983

con commento di S. Tagliapietra .....

### D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

#### Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto

##### Art. 8 - Cessioni all'esportazione

*detassazione IVA per gli acquisti degli esportatori abituali*

- Corte di Giustizia Tributaria di II grado Campania, Sez. XVIII, Sent. 8 giugno 2023, n. 3653

con commento di C. De Ieso .....

##### Art. 21 - Fatturazione delle operazioni

*detassazione IVA per gli acquisti degli esportatori abituali*

- Corte di Giustizia Tributaria di II grado Campania, Sez. XVIII, Sent. 8 giugno 2023, n. 3653

con commento di C. De Ieso .....

75

21

57

67

39

9

30

30

30

75

75

**D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600****Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi****Art. 32 - Poteri degli uffici**

*deducibilità dei costi neri nell'accertamento induttivo*  
- Cassazione, Sez. trib., Ord. 26 giugno 2023, n. 18231  
con commento di P. Boria ..... 45

**Art. 39 - Redditi determinati in base alle scritture contabili**

*deducibilità dei costi neri nell'accertamento induttivo*  
- Cassazione, Sez. trib., Ord. 26 giugno 2023, n. 18231  
con commento di P. Boria ..... 45

**D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602****Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito****Art. 11 - Oggetto e specie dei ruoli**

*effetti della sospensione giudiziale dell'accertamento sulla riscossione del tributo*  
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 20 luglio 2023, n. 21824  
con commento di F. Randazzo ..... 39

**Art. 12 - Formazione e contenuto dei ruoli**

*inimpugnabilità dell'estratto di ruolo*  
- Corte costituzionale, Sent. 17 ottobre 2023, n. 190  
con commento di A. Kostner ..... 9

**Art. 15 - Iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi**

*effetti della sospensione giudiziale dell'accertamento sulla riscossione del tributo*  
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 20 luglio 2023, n. 21824  
con commento di F. Randazzo ..... 39

**Art. 15-bis - Iscrizioni nei ruoli straordinari**

*effetti della sospensione giudiziale dell'accertamento sulla riscossione del tributo*  
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 20 luglio 2023, n. 21824  
con commento di F. Randazzo ..... 39

**D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131****Approvazione del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro****Art. 21 - Atti che contengono più disposizioni**

*ruolo accessorio della clausola penale ai fini del registro*  
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 7 novembre 2023, n. 30983  
con commento di S. Tagliapietra ..... 30

**D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917****Approvazione del Testo unico delle imposte sui redditi****Art. 73 - Soggetti passivi**

*onere della prova nelle società esterovestite*  
- Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lombardia, Sez. XXII, Sent. 13 ottobre 2023, n. 3058  
con commento di P. Franzoni ..... 67

**Art. 109 - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa**

*deducibilità dei costi neri nell'accertamento induttivo*  
- Cassazione, Sez. trib., Ord. 26 giugno 2023, n. 18231  
con commento di P. Boria ..... 45

**D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546****Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413****Art. 7 - Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado**

*inimpugnabilità dell'estratto di ruolo*  
- Corte costituzionale, Sent. 17 ottobre 2023, n. 190  
con commento di A. Kostner ..... 9

*vizio di motivazione della sentenza*  
- Cassazione, Sez. trib., Ord. 22 giugno 2023, n. 17915

con commento di F. Dami e F. Prosperi ..... 57

*detassazione IVA per gli acquisti degli esportatori abituali*

- Corte di Giustizia Tributaria di II grado Campania, Sez. XVIII, Sent. 8 giugno 2023, n. 3653  
con commento di C. De Ieso ..... 75

**Art. 19 - Atti impugnabili e oggetto del ricorso**

*inimpugnabilità dell'estratto di ruolo*  
- Corte costituzionale, Sent. 17 ottobre 2023, n. 190  
con commento di A. Kostner ..... 9

*giurisdizione sugli atti generali in materia di extra-profitti delle imprese energetiche*

- Cassazione, SS.UU., Sent. 19 ottobre 2023, n. 29023

con commento di M. Basilavecchia e L. Basilavecchia ..... 21

**Art. 47 - Sospensione dell'atto impugnato**

*effetti della sospensione giudiziale dell'accertamento sulla riscossione del tributo*  
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 20 luglio 2023, n. 21824  
con commento di F. Randazzo ..... 39

# Indici

## **D.Lgs. 22 luglio 1998, n. 322**

**Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662**

**Art. 2 - Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P.**

*emendabilità delle dichiarazioni in sede contenziosa*

- Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano, Sez.

IV, Sent. 28 aprile 2023, n. 1545

con commento di G. Boccalatte ..... **87**

## **D.L. 21 marzo 2022, n. 21**

**Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina**

**Art. 37 - Contributo straordinario contro il caro bollette**

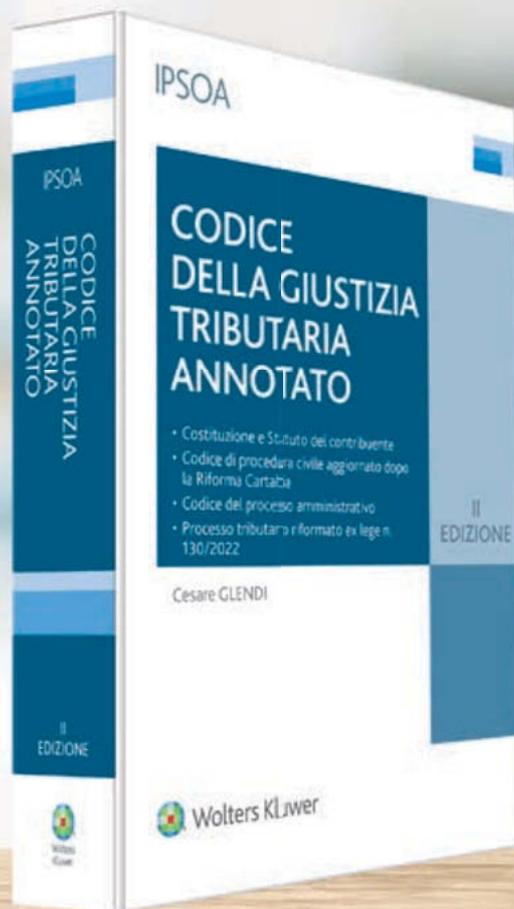
*giurisdizione sugli atti generali in materia di extra-profitti delle imprese energetiche*

- Cassazione, SS.UU., Sent. 19 ottobre 2023, n.

29023

con commento di M. Basilavecchia e L. Basilavecchia

**21**



IPSOA

# CODICE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA ANNOTATO

di **Cesare Glendi**

Raccoglie tutte le disposizioni normative relative al **diritto processuale tributario e amministrativo**.

Include il Codice di procedura civile e le relative disposizioni di attuazione con il **testo pre e post riforma Cartabia**.

Il volume tratta:

- Costituzione e Statuto del contribuente
- Codice di procedura civile
- Codice del processo amministrativo
- Processo tributario

Y0900CL

# TUTELA I CONTRIBUENTI



## One FISCALE

presenta Esperta *Contenzioso Tributario*

Per recepire al meglio le corrette interpretazioni in materia di processo tributario, oggi c'è Esperta Contenzioso Tributario. Uno strumento di straordinaria efficacia che mette a tua disposizione i provvedimenti cardine del processo tributario commentati dai migliori esperti, i Grandi orientamenti con i principali orientamenti interpretativi della giurisprudenza di merito e di legittimità sugli argomenti maggiormente dibattuti, i quesiti, le formule e molto altro. Un patrimonio di certezze per offrire ai tuoi clienti la migliore consulenza in ogni fase del contenzioso.

Scopri di più su [info.onefiscale.it](http://info.onefiscale.it)

One|FISCALE FA GRANDE LA DIFFERENZA